

PROCESSO - A. I. N° 274068.0009/20-0
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0086-02/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/11/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0294-11/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O recorrente confunde a irregularidade de que é acusado (utilização indevida de crédito, referente a operações submetidas ao regime da substituição tributária), com recolhimento a menor do ICMS, do que não se está a tratar na presente lide. As infrações 02 a 09 não foram objeto de apelo nem de impugnação. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio Acórdão da 2ª JJF nº 0086-02/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 15/06/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário na cifra de R\$82.893,00, sob a acusação do cometimento de nove irregularidades, entre as quais apenas a primeira permanece em lide, assim discriminada pelo órgão julgador da instância originária, *in verbis*.

“Infração 01 – 01.02.05 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Tudo conforme o ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ST, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Valor histórico R\$ 45.703,26 (quarenta e cinco mil setecentos e três reais e vinte e seis centavos)”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 13/05/2021 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 210 a 216), nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

Este Processo Administrativo Fiscal tem por peça vestibular o lançamento de crédito tributário para exigência de ICMS em função da suposta apuração de 09 (nove) infrações que repercutiram em recolhimento a menos do ICMS devido.

De início devo registrar que não houve resistência com relação às infrações 02 a 09, restando portanto examinar apenas a resistência da Impugnante em relação à infração 01 que trouxe a acusação de que houve utilização de indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária.

De início devo registrar que indefiro o pedido de diligência, pois considero constar dos autos todos os elementos necessários à perfeita cognição sobre o feito.

Cabe preliminarmente examinar a arguição de nulidade ofertada pela defesa em face da infração 01, única resistida, de maneira que passo a enfrentar as arguições sob o tópico da peça contestatória “III.2 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”.

Antes de adentrar ao exame da tese defensiva cabe descartar ab initio a alegação de que o trabalho fiscal se apresenta precário de forma a suscitar a possibilidade de cerceamento de defesa.

Neste aspecto, considero que a acusação fiscal a que se refere à infração 01 foi suficientemente clara, se apresenta absolutamente compreensível e devidamente demonstrada a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante para o creditamento e os respectivos NCMs, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente

lançamento. De maneira que, concluo estar equivocado o pressuposto para sustentar o tópico defensivo quanto a nulidade.

Quanto a alegação externada sob o argumento de haver nulidade por vício material que teve por esboço considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, haja vista entender não haver restado clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual, por ter alegado a defesa que a Autuante se limitou a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS. Esclareço:

A defesa se embasou na alegação de que da leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito que a acusação trata da suposição de que a Impugnante “se creditou de mercadoria sujeita a substituição tributária por antecipação”, enquanto que teria sido exigido o valor cheio da alíquota no percentual de 17%, quando afirma que, deveria a Autuante apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida. Concluiu, portanto, ser este o fato que denotaria confusão por parte da Fiscalização que reclamaria a aplicação dos incisos II e III do artigo 18 do RPAF.

Todavia, reputo haver equívoco na interpretação da defesa em primeiro porque alegou ter a acusação fiscal tomado por base recolhimento a menos, quando em verdade se verifica que a infração 01 versa sobre crédito de ICMS apropriado indevidamente haja vista se referir a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Em segundo porque não procede a alegação de que a apuração do débito se baseou no demonstrativo de débito do auto de infração para inferir ter a Autuante aplicado a alíquota de 17%, pois neste formulário que compõe a peça vestibular o lançamento do crédito tributário é correto indicar a alíquota que incidiu sobre a diferença do ICMS exigido para fins de se chegar à base de cálculo do valor final apurado.

Entretanto, com relação ao segundo tópico acima, se pode verificar nos demonstrativos do levantamento fiscal, ou na memória do cálculo da diferença apurada, é possível observar que fora contemplada a alíquota adotada pela Impugnante, para fins de se apropriar do crédito indevido, de modo a ser exigido a diferença da infração em questão.

Destarte, afastado a arguição de nulidade material em questão.

Em relação a alegação de que a Impugnante teria direito ao crédito em vista do princípio da não cumulatividade, creio que se trata de arguição que não tem fundamento doutrinário nem jurisprudencial, pois é sabido que este princípio só se aplica para os casos em que a legislação permite o direito ao crédito, entretanto a exigência a que se refere a infração impugnada diz respeito à apropriação de crédito referente a aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que enseja o encerramento da fase de tributação pelo ICMS no momento da aquisição da mercadoria, quando o crédito do ICMS vinculado a operação de aquisição é compensado no cálculo do ICMS-ST, de maneira a impossibilitar a apropriação de qualquer crédito vinculado a esta aquisição.

Considero, que a arguição defensiva acima não tem nenhum suporte fático, e por conseguinte, não pode subsumir na norma de nulidade evocada, haja vista que a acusação fiscal não se encontra alicerçada em presunção, pois conforme demonstra a memória de cálculo que suporta os valores exigidos, os dados foram colhidos diretamente da EFD da Impugnante, constando das planilhas conexas todos os esclarecimentos quanto às operações e sobre os produtos abrangidos pela exigência fiscal, ao revés do que alega a defesa. Deste modo, voto pela procedência da infração 01.

Cabe registrar, também descaber a alegação de que o ICMS fora recolhido nas respectivas operações de saídas, pois este fato, ainda que tenha ocorrido não legitima a apropriação do crédito quando se tratar de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributada. Desde modo, se trata de arguição inócua que dispensa aprofundamento e averiguação da efetiva ocorrência. Ademais, caso isso tenha ocorrido, deve ser objeto de procedimento próprio de restituição de indébito.

Outrossim, examinando os documentos apensados pela defesa às fls. 149 a 198v, que afirmou se tratarem de elementos com potencial para comprovar a precariedade da autuação, baseada no suposto creditamento indevido do imposto, verifico que se trata apenas de um demonstrativo onde constam relacionadas uma série de informações acerca de diversos documentos fiscais, no qual não restou demonstrada a motivação ou qualquer fundamento técnico ou jurídico com potencial de relativizar ou mitigar o presente lançamento de crédito tributário que diz respeito à infração 01, visto ser esta a infração objeto da irrisignação da Impugnante. De maneira que, a cognição sobre os elementos apresentados pela defesa, nesta oportunidade, prescinde de nova informação fiscal da Autuante, haja vista não despertarem neste Relator qualquer dúvida sobre a correção do feito.

Passando ao tópico quanto à abusividade da multa imposta, é mister pontuar, que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo, exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa, sobretudo considerando que a infração não foi rechaçada, e a tipificação da multa se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.

Ademais, a possibilidade de dispensa, ou redução de imposição de penalidade que se encontrava prevista no § 8º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, fora revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Voto, portanto, pela procedência integral do Auto de Infração em tela”.

Respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 227 a 248, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, discriminando os fatos atinentes à primeira imputação e afirmando que, em relação às demais, o pagamento já foi realizado.

Mencionando doutrina e jurisprudência, referindo-se à imputação repetidamente como se fosse de “*pagamento a menor*”, suscita preliminar de nulidade por falta de fundamentação, cerceamento de direito de defesa e em decorrência da utilização de presunção humana como meio de prova. Segundo alega, os demonstrativos não indicaram precisamente as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, tendo a autuante concluído que sob todas as operações incidem a alíquota de 17%.

A Decisão recorrida também não teria ofertado qualquer cotejo analítico em face dos comprovantes de pagamento e dos documentos que anexou, o que deveria ter sido feito, em atenção ao princípio da verdade material.

Nas suas palavras:

“(…) a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a D. Fiscalização Estadual a demandar da Recorrente tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, § 1º, III do CTE.

Tanto assim é, inclusive, que basta uma simples leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito para verificar que a acusação trata da suposição de que a Recorrente “efetuiu o recolhimento a menor do ICMS”, enquanto é cobrado o valor cheio da alíquota no percentual de 17%”.

No mérito, diz ter direito ao crédito do imposto, com base no princípio da não cumulatividade, tendo-se em vista que as operações de saída ocorreram com o devido recolhimento. Ou seja, o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias poderá ser compensado com o devido nas operações subsequentes, desde que tributadas e acompanhadas de documento fiscal.

Destaca ainda que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou e aquela que saiu, para fins de compensação do imposto, o que significa que esta última (compensação) é de natureza financeira e não física.

Em prol da verdade material, pugna pela conversão do feito em diligência.

Quanto à multa, argumenta que é de natureza abusiva, contrária aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, motivo pelo qual pugna pelo afastamento ou redução.

Pede deferimento.

VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e da Decisão recorrida, pois a auditora e os julgadores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Observa-se que o recorrente confunde a irregularidade de que é acusado (utilização indevida de crédito, referente a operações submetidas ao regime da substituição tributária), com recolhimento a menor do ICMS, do que não se está a tratar na presente lide.

Outro equívoco diz respeito à utilização da alíquota de 17% na coluna denominada “*Aliq %*” do quadro de fl. 01, ali posta para mero fim de destaque, o que não significa que a Fiscalização a utilizou na apuração do valor devido (Anexo 1 – fls. 23/24).

No referido Anexo é possível notar que a autuante discriminou, por coluna e operação fiscalizada,

ano, mês, data, CNPJ do remetente, número do documento fiscal objeto do crédito (chave eletrônica), unidade federativa de origem, CFOP, descrição da mercadoria, NCM/SH, base de cálculo, alíquota (7%, 12%, 17% e 18%), ICMS e crédito indevidamente utilizado.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Indefiro o pedido de realização de diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/99. Todos os elementos necessários ao julgamento estão contidos nos autos.

No tocante ao mérito, de fato, o apelante teria direito à utilização dos valores em questão, com a manutenção apenas da multa, caso provasse que as saídas subsequentes ocorreram com a tributação regular. Ocorre que não foi isso que alegou em suas razões, mas que o uso seria legítimo, tendo em vista o princípio da não cumulatividade e o mecanismo débito x crédito, que inclusive, nos seus argumentos, não é físico, mas sim financeiro.

A sociedade empresária não conseguiu comprovar nem uma coisa nem outra: que houve saída subsequente de forma regular, que justificasse a manutenção apenas da multa, ou que alguma dentre as entradas fiscalizadas não estava submetida ao regime da substituição tributária, mas sim ao normal, incidindo assim o princípio da não cumulatividade e o mecanismo débito x crédito.

Exatamente com base em tal princípio, da não cumulatividade, é que não se pode fazer uso de valor concernente a operação com fase de tributação encerrada. Caso contrário, estar-se-ia diante de um acúmulo às avessas (de crédito).

De fato, como bem ressaltou o relator da instância de origem, os documentos apensados à defesa, às fls. 152 a 198v, que o recorrente afirmou se tratarem de elementos com potencial para comprovar a precariedade da autuação, é apenas um demonstrativo inconcluso, sem a exata discriminação da sua natureza e sem a necessária correlação com as operações auditadas.

Não restou demonstrado, nesse demonstrativo ou em outro documento, qualquer pagamento ou comercialização que guardasse correspondência com aquelas constantes do levantamento fiscal.

Em referência à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, com a homologação dos valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0009/20-0, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS\$82.433,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **RS\$460,00**, prevista no inciso XX do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS