

PROCESSO	- A. I. N° 269193.0013/21-5
RECORRENTE	- W P S PINGO DISTRIBUIDORA EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2 ^a JJF n° 0121-02/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

2^a CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0350-12/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ICMS-DIFAL RECOLHIDO. O direito ao crédito fiscal decorrente do pagamento do ICMS – Diferença de Alíquotas é assegurado pela Lei Complementar nº 86/97, pela Lei nº 7.014/96 e regulamentado pelo RICMS/2012, ao estabelecer as regras no art. 309, § 2º. A apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada, tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento. A autuada escriturou o crédito fiscal no CIAP tempestivamente, contudo a utilização na EFD foi extemporânea, sem autorização do Fisco. O valor utilizado como crédito restou carente de comprovação de sua origem. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 2^a JJF sob nº 0121-02/22-VD que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/11/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 306.727,40, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir.

INFRAÇÃO 01 – 001.002.010 – *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, fatos apurados em dezembro de 2017, tendo o autuante informado que o contribuinte “Lançou na EFD, em 12/2017, um saldo credor anterior inexistente em 11/2017, o que resultou em um crédito total sem amparo em qualquer entrada de mercadoria ou serviço prestado. O Anexo “A” da infração é um extrato da referida EFD do contribuinte e faz prova do ilícito imputado”.*

Enquadramento legal: Artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96.

A autuada impugnou o lançamento, através de texto em arquivo digital, gravado na mídia - CD fl. 13.

O autuante presta informação fiscal às fls. 16 e 17.

Sinaliza o autuante que a autuada apensa um recibo de entrega da EFD, que contém um registro no CIAP com a entrada de 15 caminhões, cada um com crédito próprio, mais DIFAL equivalente a R\$ 18.480,00 cada; totalizando R\$ 277.200,00. Todavia, ressalta que a apropriação mensal permitida para o crédito seria tão somente 1/48, ou seja R\$ 5.775,00 e que referido valor precisaria estar devidamente lançado na EFD, o que não é o caso dos autos.

A 2^a JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma infração por utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tempestivamente impugnada.

O contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal através da intimação para apresentação de livros e documentos, fls. 04 e 05, em 27/10/2021, tendo sido notificado da lavratura do Auto de Infração através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem postada em 08/12/2021, oportunidade que recebeu os demonstrativos de débito.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, apura o imposto no regime de conta corrente fiscal e exerce a atividade de comércio atacadista de bebidas, de água mineral, cerveja, chope e refrigerante, além do comércio atacadista e varejista de produtos alimentícios em geral.

Compulsando os autos verifico que o Auto de Infração se conforma com os preceitos legais e regulamentares, especificamente em observância ao Código Tributário Nacional e ao Decreto nº 7.629/99 – RPAF, vez que foi lavrado por autoridade administrativa competente para tal que, aplicando o correto roteiro de auditoria, constituiu o crédito tributário, por ter verificado a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinado a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo, propondo a aplicação da penalidade prevista na legislação.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Não há questões preliminares a apreciar, portanto, passo à análise do mérito.

A infração exige imposto mais multa de 100%, em decorrência do contribuinte ter utilizado crédito fiscal do ICMS de forma indevida, por não ter havido entrada de mercadoria no estabelecimento.

Ainda na peça exordial o autuante esclarece que a apuração do crédito indevido decorreu de ter constatado na EFD do contribuinte o lançamento em dezembro de 2017 a título de saldo credor, cujo valor é inexistente no período anterior (novembro de 2017), “sem amparo em qualquer entrada de mercadoria ou serviço prestado.”.

Em sua breve e resumida peça impugnatória, a autuada declara que “...os credito fiscais de ICMS relacionadas (...) foram lançadas no nosso Livro de Entradas, e no CIAP (...) através de notas fiscais ref. a aquisição de 15 caminhões em outros estado para nosso ativo imobilizado no mês 07/2017, ficando apto para rodar no mês 11/2017, devido colocação de carrocerias” e justifica que “...por esse motivo lancei o credito do ICMS e do DIFAL no mês 11/2017 e comecei a apropriar 1/48 mensal conforme o RICMS/BA...”.

Para o deslinde da lide, necessário se faz apurar os fatos e analisar as pertinentes questões jurídicas.

Nesse sentido, lembro que Lei Complementar nº 87/96, considera ocorrido o fato gerador do ICMS-DIFAL no momento da entrada no território do estado de bem ou mercadoria oriundos de outro estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados à integração ao seu ativo imobilizado, conforme seu art. 12, inc. XV.

O direito ao uso do crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado está previsto no art. 20 da citada lei.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A mesma lei, estabelece as regras a serem observadas pelos contribuintes quando da utilização do crédito fiscal, no § 5º do art. 20, verbis.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos

contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Todas essas regras estão contempladas na Lei nº 7.014/96 no art. 29, § 6º e incisos.

O Decreto nº 13.780/2012 – RICMS/BA, que regulamenta o ICMS no estado da Bahia, estabelece de forma detalhada o uso do crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

No seu art. 305, define as regras de apuração do ICMS específica para os valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, in verbis.

Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. (...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

No art. 309, a seguir reproduzido, o RICMS/2012 reconhece o direito ao crédito decorrentes destas aquisições e define as regras de escrituração e apropriação desses créditos fiscais.

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: (...)

VII - o valor do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, observado o disposto no § 2º deste artigo; (...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de lançamento no CIAP, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Observo que o livro *Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP*, previsto no art. 212, inc. XIII, do *RICMS/2012*, se presta ao controle da apropriação dos créditos de *ICMS* sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente, conforme art. 229 do citado regulamento, vigente até 07/12/2020, tendo em vista a sua revogação pelo Decreto nº 20.136/2020, com efeitos a partir de 08/12/2020.

Contudo, é importante lembrar que os registros que se faziam no antigo *CIAP*, na forma física, continuam de obrigatoriedade observação, tendo em vista a instituição da *Escrivaturação Fiscal Digital – EFD*, que, conforme art. 247 do *RICMS/2012*, “se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. *ICMS 143/06*).”.

O *CIAP* foi instituído pelo Ajuste *SINIEF 08/97*, com alterações posteriores pelo Ajuste *SINIEF nº 03/01* estabelecendo que o documento fiscal relativo a bem do ativo permanente, além de sua escrituração nos livros próprios, será, também, escriturado no *CIAP*, cujo modelo será definido na legislação de cada unidade federada.

Nos termos do § 5º, da Cláusula terceira, do Ajuste *SINIEF 02/2009*, com nova redação dada pelo Ajuste *SINIEF 05/2010*, a escrituração do *CIAP* digital é obrigatoria desde 01/01/2011.

Cláusula primeira. Fica instituída a *Escrivaturação Fiscal Digital - EFD*, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - *ICMS* e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - *IPI*. (...)

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a *EFD* para efetuar a escrituração do: (...)

VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

Cláusula terceira A *EFD* será obrigatoria, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - *ICMS* e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - *IPI*. (...)

§ 5º A escrituração do documento *Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP*, será obrigatoria a partir de 1º de janeiro de 2011.

Conforme documentos trazidos pela defesa, onde também constam nas cópias do *CIAP*, fls. 30 a 45, os registros dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos caminhões, ativadas pela autuada, cujos registros foram efetuados no *CIAP* da *EFD*, no período de escrituração de 01/08 a 31/08/2017.

Com base nessas informações e consultas ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, constatei os registros das notas fiscais lançadas no *CIAP*, conforme dados a seguir.

Nº da NF-e	Chave de acesso	Emissão	Mercadoria	UF de Origem	Remetente	Valor BC	ICMS Destacado
269.696	31170801844555000506550380002696961003524924	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
388.557	33170706020318000544550050003885571220799818	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.	147.620,00	10.333,40
269.230	31170701844555000506550380002692301003520115	27/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	189.000,00	13.230,00
269.698	31170801844555000506550380002696981003524945	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.702	31170801844555000506550380002697021003524982	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.700	31170801844555000506550380002697001003524961	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.704	31170801844555000506550380002697041003525002	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.228	31170701844555000506550380002692281003520095	27/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.214	31170701844555000506550380002692141003519954	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.216	31170701844555000506550380002692161003519975	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
269.218	3117070184455500050655038000269218100351996	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA	154.000,00	10.780,00
388.808	3317070602031800054455005000388801706326372	31/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.	147.620,00	10.333,40
388.554	33170706020318000544550050003885541924528550	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.	147.620,00	10.333,40
388.555	33170706020318000544550050003885551279341317	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.	147.620,00	10.333,40
388.556	33170706020318000544550050003885561794433126	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA.	147.620,00	10.333,40
Totais						2.313.100,00	161.917,00

Apensado à defesa, constam cópias de Documentos de Arrecadação Estadual, referentes ao recolhimento do *ICMS-DIFAL*, conforme relacionado a seguir.

Nº da NF-e	Emissao	Mercadoria	UF de Origem	Valor Mercadorias	ICMS Destacado	Cód Receita	Data Pagamento	ICMS-DIFAL Pago
009.540	27/04/2017	200 MESAS DOBRÁVEL MADEIRA e 800 CADEIRAS DOBRÁVEL MADEIRA	SP	45.084,00	5.155,88	0791	15/05/2017	5.049,41
269.228	27/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.230	27/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	189.000,00	13.230,00	0791	25/09/2017	9.450,00
269.218	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.216	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.214	26/07/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.700	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.698	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.696	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.702	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
269.704	03/08/2017	CAMINHÃO IVECO TECTOR 150E21	MG	154.000,00	10.780,00	0791	25/09/2017	7.700,00
388.808	31/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	147.620,00	10.333,40	0791	25/09/2017	7.381,00
Totais				1.767.704,00	125.739,28		Total - DIFAL	91.180,41

Não foram anexados comprovantes de recolhimento do ICMS-DIFAL relativo as aquisições das notas fiscais a seguir relacionadas.

Nº da NF-e	Emissao	Mercadoria	UF de Origem	Valor Mercadorias	ICMS Destacado
388.557	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	147.620,00	10.333,40
388.554	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	147.620,00	10.333,40
388.555	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	147.620,00	10.333,40
388.556	28/07/2017	CHASSI COM MOTOR E CABINE C/ CAMINHÃO WV	RJ	147.620,00	10.333,40

Entretanto, em consulta ao Sistema Integrado da Gestão da Administração Tributária – SIGAT, identifiquei o montante dos recolhimentos efetuados pela autuada em setembro de 2017 referente ao ICMS-DIFAL, conforme relação a seguir:

Recolhimentos -setembro de 2017

0791 - ICMS COMPLEMENTAÇÃO DE ALÍQ-USO/CONSUMO ATIVO FIXO

Nosso Numero	Data Pagamento	Referência	Valor Principal	Valor Total
1705320990	25/09/2017	Ago/17	7.381,00	7.381,00
1705321322	25/09/2017	Ago/17	7.381,00	7.381,00
1705321413	25/09/2017	Ago/17	7.381,00	7.381,00
1705321506	25/09/2017	Ago/17	7.381,00	7.381,00
1705321752	25/09/2017	Ago/17	7.381,00	7.381,00
1705322233	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322318	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322369	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322463	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322560	25/09/2017	Ago/17	9.450,00	9.450,00
1705322723	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322782	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322827	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322905	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705322970	25/09/2017	Ago/17	7.700,00	7.700,00
1705323243	25/09/2017	Ago/17	1.026,30	1.026,30
Total			116.681,30	116.681,30

Fonte: SIGAT Arrecadação

Postos os limites legais referentes à questão em lide e constatado os dados colhidos das informações da defesa e dos registros fiscais, arquivados na SEFAZ, passo a analisar os fatos.

O autuante informou e no demonstrativo “Apuração do ICMS – Estrato da EFD”, fl. 07, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal do contribuinte transmitida via SPED-Fiscal, que foi apropriado na apuração do imposto na competência dezembro de 2017, o montante de R\$ 306.727,40, exatamente o valor exigido na infração, por considerar como crédito indevido, assim considerado, por se encontrar “sem amparo em qualquer entrada de mercadoria ou serviço prestado. “.

Em sua objetiva peça de defesa a autuada justificou a apropriação do crédito fiscal da seguinte forma: “...foram lançadas no nosso Livro de Entradas e no CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) através de notas fiscais ref. a aquisição de 15 caminhões em outros estado para nosso ativo imobilizado no mês 07/2017, ficando apto para rodar no mês 11/2017 devido colocação de carrocerias por esse motivo lancei o credito do ICMS e do DIFAL no mês 11/2017 e comecei a apropriar 1/48 mensal conforme o RICMS/BA ...”

Portanto, o contribuinte diz que o valor do crédito fiscal apropriado em dezembro de 2017, fato confirmado pela cópia da Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, transmitida à SEFAZ 13/07/2018, fl. 29, refere-se exatamente ao crédito que diz ter direito referente ao ICMS normal e ICMS-DIFAL, decorrente da aquisição de 15 caminhões destinado ao seu ativo imobilizado, conforme cópias dos registros no CIAP das quinze notas fiscais de aquisição dos caminhões, fls. 30 a 45, cuja validade atestei através de consulta ao Portal da Nota

Fiscal Eletrônica, cujos valores correspondem aos registros efetuados no CIAP.

Também, destaco que os valores do ICMS-DIFAL, referentes as aquisições dos caminhões, foram calculados e recolhidos pelo contribuinte em setembro de 2017, no montante de R\$ 115.655,00, conforme registros do SIGAT.

Considerando que o fato gerador do ICMS, segundo art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, ocorre no momento “da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto” e o recolhimento deveria ser efetuado em consonância com o art. 332, inc. III do RICMS/2012, ou seja: “antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 332”, o contribuinte realizou os recolhimentos tempestivamente ainda que não homologados os valores, pois disso agora não se trata.

Por outro lado, devem os contribuintes, ao registrarem os créditos fiscais, observar a regra prevista no art. 314 do RICMS/2012, quanto ao prazo para escrituração, verbis.

Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

- I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*
- II - o direito à utilização do crédito.*

No caso em análise, como já demonstrado linhas acima, o contribuinte faz jus ao crédito fiscal decorrente do imposto pago a título de diferença de alíquotas, observado o disposto no § 2º do art. 309 do RICMS/2012, contudo ao procedimento de apropriação adotado pelo contribuinte, merece algumas observações.

- i) O contribuinte quitou o ICMS-DIFAL em 25/09/2017, do qual diz ter resultado no crédito apropriado em dezembro de 2017, referente as entradas dos bens destinado ao ativo imobilizado em julho e agosto de 2017. Portanto, o prazo para lançamento na escrita fiscal do crédito, especificamente no CIAP seria julho e agosto de 2017, considerando a hipótese do § 2º do art. 309, acima transcrita;*
- ii) O crédito fiscal registrado no CIAP em agosto de 2017, deveria ser utilizado na proporção de 1/48 e observando as regras do § 2º do art. 309, já em setembro de 2017;*
- iii) Considerando o lançamento e utilização do crédito fiscal na EFD em dezembro de 2017, é certamente extemporâneo. Neste caso, necessitaria de prévia autorização da fiscalização para ser utilizado, conforme art. 315 do RICMS/2012;*
- iv) Os valores do ICMS-DIFAL, calculados pela autuada e recolhidos em agosto de 2017, referente as entradas dos caminhões, totalizam R\$ 115.655,00, sendo que foi recolhido a título de ICMS-DIFAL em agosto de 2017 o montante de R\$ 116.681,30, considerando um recolhimento de R\$ 1.026,30, não mencionado na defesa. Destarte, efetivamente o crédito lançado (R\$ 306.727,40) não tem suporte em documentos ou operações de entradas registradas na EFD, pelo menos considerando as alegações da defesa;*
- v) O crédito fiscal lançado na apuração do imposto, de forma integral em dezembro de 2017, se decorrente do pagamento do ICMS-DIFAL, se mostra também, indevido por não observar as regras previstas no RICMS/2012, § 2º do art. 309, ou seja, a apropriação deveria feita à razão de um quarenta e oito avos por mês.*

Por todo o exposto, a autuada não logrou êxito em elidir a infração pois o crédito lançado se mostrou sem suporte legal e sem observar qualquer regra prevista na legislação do ICMS atinente a sua utilização.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão acima, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando o que segue.

Diz que os créditos fiscais de ICMS relacionadas foram lançados no seu Livro de Entradas, e no CIAP - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, através de notas fiscais referentes a aquisição de 15 caminhões em outros estados, para o ativo imobilizado do estabelecimento, em julho de 2017.

Conta que os caminhões adquiridos ficaram aptos para utilização em novembro de 2017, devido a colocação de carrocerias, razão pela qual foi lançado o crédito do ICMS-DIFAL em novembro de 2017, iniciando a apropriação de 1/48 mensal do valor do crédito em dezembro/2017, conforme o RICMS/BA.

Afirma que não trouxe prejuízos financeiros ao Estado e requer a retificação dos lançamentos nas respectivas EFD e DMA.

Anexa cópia das notas fiscais e dos DAE's do ICMS-DIFAL pagos e os lançamentos no CIAP, na DMA e no SPED. Diz que a intenção não foi lesar o Estado e que o lançamento realizado foi com erro.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, "b" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal.

Importante, pois, sinalizar que o direito ao crédito do ICMS dos bens que compõem o ativo imobilizado está condicionado ao fato destes bens estarem diretamente relacionados ao seu processo de produção ou comercialização de mercadorias ou até mesmo as prestações de serviços tributadas pelo ICMS. Ademais, algumas regras para o aproveitamento de créditos do ICMS sobre o ativo imobilizado devem também serem observadas, conforme esclareço abaixo.

Relativamente aos créditos de ICMS decorrentes da entrada de mercadorias no estabelecimento e destinadas ao ativo imobilizado, deverá ser observado:

- I. a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;
- II. em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

O montante do crédito a ser apropriado será o obtido pela seguinte fórmula: *valor total do crédito x 1/48 x valor das operações de saídas e prestações tributadas/total das operações de saídas e prestações*. Ademais, a título de obrigação acessória o contribuinte precisa escrutar o Controle de Crédito de ICMS de Ativo Imobilizado – CIAP, conforme disposições do ajuste SINIEF nº 03/01, combinado com as respectivas legislações estaduais, assim como efetuar o registro junto a EFD ICMS/IPI. Esta escrituração do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) é feita diretamente no Bloco G do arquivo EFD ICMS/IPI.

Da análise dos autos, é certo que o contribuinte faz jus ao crédito fiscal decorrente do imposto destacado no documento fiscal, assim como o pago a título de diferença de alíquotas, todavia, não observou o contribuinte as regras legais para fins de apropriação, incorrendo em erro ao efetuar os seus registros.

Sinalizo que o ICMS-DIFAL foi efetivamente recolhido em 25/09/2017, contudo, a recorrente se apropriou do valor integral do referido crédito em dezembro de 2017, não obstante o dever de observar que a apropriação tem regramento próprio, qual seja, na proporção de 1/48.

Ademais, e observando as regras do § 2º do art. 309, a recorrente deveria ter se apropriado do crédito no mês de setembro de 2017 e não em dezembro de 2017, como se vê nos autos.

Explico que os créditos extemporâneos seguem um rito processual específico, conforme previsto no art. 315 do RICMS/BA abaixo transcrito:

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobre vindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.

Cabe, portanto, aos contribuintes proceder os devidos lançamentos nos livros fiscais e contábeis dos fatos relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, de acordo com as regras fiscais, o que não foi visto nos autos.

O fato de haver créditos lícitos, conforme notas juntadas ao processo, não tem o condão de elidir a infração cometida, hipótese, portanto que não exclui a ilicitude dos créditos contestados e autuados.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 269193.0013/21-5, lavrado contra W P S PINGO DISTRIBUIDORA EIRELI, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 306.727,40 acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS