

A.I. Nº - 108880.0004/21-2
AUTUADO - FABRICK – FABRICAÇÃO DE PRÉ MOLDADOS S.A.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0037-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. É nulo o lançamento que não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. A autuante, em sede de revisão, admite a ocorrência de equívocos na apuração dos valores e propõe a alteração da infração, que se aceita, implicaria em mudança de fulcro, contrariando o art. 141 do Código Tributário Nacional. Infração nula. Determinação a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme art. 21 do RPAF/99. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Infração não contestada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MULTA. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS; **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações não contestadas. Afastada a preliminar de nulidade. Não acatada a arguição de decadência parcial. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 10/06/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 142.430,58, acrescido de multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 001.002.040 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, fatos apurados em março, maio a dezembro de 2016 e janeiro de 2017 a dezembro de 2018, exigindo o ICMS no valor de R\$ 106.221,95, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

A autuante esclareceu que *“a empresa adquiriu mercadorias no mercado interno, com redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária paga foi na sua maioria de 4%. Ao escriturar os respectivos documentos, a empresa utilizou alíquota de 12%, ignorando os valores destacados, conforme demonstrativo, cópias dos DANFE’s e print da EFD Entradas, em anexo”*.

Enquadramento legal: Artigos 29 a 31 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 309, § 6º do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas para os fatos apurados em setembro a dezembro de 2016, julho, outubro de 2017, janeiro e fevereiro de 2018, exigindo o ICMS no valor de R\$ 19.856,96, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, inc. I do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, fatos apurados em junho a outubro

de 2017, exigindo o ICMS no valor de R\$ 14.530,56, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

A autuante informou que “*A empresa realizou operações de saídas de mercadorias através do CFOP 5922 – Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de vendas para entrega futura, e no momento das remessas das mercadorias não destacou e não lançou o débito na EFD.*”.

Enquadramento legal: art. 2º inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 332, inc. I do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 04 – 016.001.001 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, para fatos apurados em janeiro a março, maio a agosto, outubro, novembro de 2016, janeiro, março e abril de 2017, multa no valor de R\$ 1.503,59.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 05 – 016.001.006 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, fatos apurados em janeiro, outubro a dezembro de 2018, multa no valor de R\$ 317,52, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada, através de seus advogados, impugnou o lançamento, fls. 133 a 161, onde após transcrever as infrações, arguiu nulidade da infração 01 por entender que a fiscal: *(I)* ignorou completamente a sistemática de apuração do ICMS e a sua escrita fiscal, elencando o crédito glosado em sua planilha como crédito tributário indevido, e *(II)* não recompôs a base de cálculo do imposto lançado ou efetuou qualquer tipo de conta gráfica para respaldar a exigência fiscal.

Pondera que na remota hipótese de superada a nulidade arguida, o que não espera, promete demonstrar que os lançamentos se revelam parcialmente insubsistentes, uma vez que, ainda que efetuadas as mencionadas glosas da infração 01, o saldo devedor, a título de ICMS, não seria aquele apontado pela autuante, tendo em vista que não foram considerados alguns créditos legítimos para apuração do imposto, que resultou na majoração indevida da exigência fiscal.

Acrescenta que além dos equívocos incorridos pela autuante, parte dos fatos geradores apurados na autuação se materializaram antes de 10/06/2016, de modo que restou consumada a decadência parcial do lançamento, nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional, haja vista o transcurso de mais de cinco anos entre os fatos geradores e a constituição do crédito.

Explica que sendo o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação o prazo quinquenal decadencial para que se tenha o lançamento do crédito tributário pelo ente tributante inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, copiado. Ao revés, em seu artigo 173, inc. I do CTN, dispõe que a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Frisa que os referidos dispositivos legais não são complementares, pelo contrário, são excludentes entre si. Isso porque, como consta da redação do § 4º, art. 150, uma vez comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não poderá ser aplicado o termo *a quo* disposto no seu *caput*, e sim, o disposto no inc. I do art. 173.

Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça, ao editar a Súmula nº 555, transcrita, constatando que, nos casos em que a lei é clara ao determinar o pagamento do tributo, mas o contribuinte, em evidente transgressão à imposição legal, o deixa de recolher e declarar, há no mínimo, um comportamento duvidoso de sua parte e, pode se tratar de tentativa de sonegação fiscal, concebeu outra hipótese de aplicação do art. 173 aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, isto é, além dos casos em que comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação. Portanto, caso o tributo integre as espécies tributárias sujeitas ao lançamento por

homologação, em regra, a contagem do prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador do tributo, salvo quando constatado o dolo, fraude, simulação ou a ausência de qualquer pagamento/declaração por parte do contribuinte.

Transcreve ementa do AgRg no RESP 1355722/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 26/04/2016 e aponta que do acórdão, restou entendido que o pagamento parcial do imposto já tem o condão de atrair a incidência do art. 150, do CTN, sobretudo, diante da evidente boa-fé do contribuinte e da ausência de dolo, simulação ou fraude.

Destaca que a autuante constituiu crédito referente ao suposto recolhimento a menor do ICMS, sob a justificativa de que o contribuinte havia se equivocado quando da apuração do imposto devido, em relação a fatos geradores ocorridos no período de março de 2016 a dezembro de 2018.

Ressalta que no caso em análise identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido e efetuou o respectivo pagamento. Por sua vez, a Fiscalização, lançou valores que entendeu devidos, fundamentando-se em um pretendo pagamento a menor de ICMS decorrente de suposto equívoco na apuração da base de cálculo do ICMS devido. Ocorre que, quando o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico, 10/06/2021, já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 10/06/2016, em razão do disposto pelo do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Salienta ser esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, cujos mais recentes acórdãos estabelecem a perfeita distinção entre o direito de rever a constituição do crédito feita pelo contribuinte, art. 150, § 4º do CTN e o direito de constituir o crédito tributário, art. 173, inc. I do mesmo CTN, afirmando que, nos tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento parcial, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador conforme ementa transcrita Embargos de Divergência no Resp. 101.407-SP (98.88733-4), Relator: Ministro Ari Pargendler

Complementa que em outro julgado, RESP nº 733915-SP, da lavra da Ministra Eliana Calmon, este entendimento restou definitivamente confirmado pelo STJ, sendo vencida a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, em acórdão cuja ementa segue copiada.

Traz o entendimento manifestado em um dos acórdãos paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria: AgRg no RESP 1.277.854, transcrito em parte,

Conclui que a regra do art. 173 do CTN se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, que pressupõem uma atividade prévia por parte do sujeito ativo, de forma que, neste caso, o prazo decadencial se inicia a partir *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*, imaginando o legislador, assim, um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento pelo Fisco.

Pondera que por outro lado, para os tributos cujo lançamento é feito pelo próprio contribuinte, por homologação, a regra não se aplica, salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação, ou seja, ocorrido o fato gerador, já nasce para o contribuinte a obrigação de apurar e pagar o tributo, sem qualquer participação do Fisco, que tem, a partir daquele fato gerador, o prazo de 5 anos para formalizar e constituir o seu crédito, através de lançamento, é o que está expresso no CTN, em seu art. 150, § 4º.

Como a autuante só constituiu o seu lançamento de ofício em 10/06/2021, fica evidente que decaído já estava o direito de alcançar fatos ocorridos antes de 10/06/2016, não havendo como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade, argui.

Conclui não restar dúvida de que deve ser reconhecida a decadência parcial do crédito exigido, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, devendo, portanto, ser excluídos os valores referentes aos fatos geradores anteriores a 10/06/2016.

Argui que a fiscal lavrou o Auto de Infração para a cobrança do próprio crédito escriturado pela autuada, mais multa de 60%, sem refazer a conta gráfica dos créditos escriturados, com o consequente abatimento do montante considerado indevido, tendo simplesmente glosado o crédito que reputou irregular e proceder com a cobrança do próprio crédito glosado como se ICMS fosse, fato que entende culminar na nulidade da infração 01.

Ressalta que dentre os princípios de proteção ao cidadão, dois merecem especial destaque no procedimento de lançamento tributário: o princípio da segurança jurídica e o da ampla defesa, primados, juridicamente consagrados pela Constituinte Federal.

Quando o ato administrativo descumpre os primados de proteção, ou seja, quando não informa claramente os métodos empregados na conformação do lançamento tributário, deve ser extirpado do sistema, uma vez que representa, em si, notório desrespeito aos anseios e prescrições consagradas na Carta Magna.

Constata que o lançamento fiscal descumpriu o primado da segurança jurídica, cerceando, consequentemente, o seu direito à ampla defesa, na medida em que não explicitou os métodos de apuração que nortearam o cálculo do suposto crédito tributário lançado, ou melhor, ignorou completamente a sistemática de apuração do imposto exigido, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional e o próprio da não-cumulatividade.

Explica a tributação cumulativa, muito danosa à economia, seja pelo aumento de preços gerado pela multiplicidade de incidências ocorridas na cadeia produtiva, seja pela quebra da neutralidade da tributação, surgiu a tributação com base na não-cumulatividade, na qual se permite que o tributo pago em cada elo da cadeia de circulação seja abatido do tributo devido nos elos seguintes, por meio de uma sistemática de apuração de débitos e créditos.

Lembra que o ICMS obedece a sistemática da não-cumulatividade, respaldada na Lei nº 87/96, descreve o método de apuração do ICMS e complementa que a sistemática da não-cumulatividade autoriza ao contribuinte pagar o valor do ICMS correspondente exclusivamente a diferença apurada no encerramento do período.

Ressalta que qualquer exigência decorrente da falta de recolhimento de ICMS deve se ater ao saldo devedor do imposto em determinado período de apuração, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Ao tratar especificamente da escrituração dos créditos indevidos, afirma ser notório que nem sempre estes irão impactar no recolhimento a menor do imposto, tendo em vista que o contribuinte poderá acumular créditos de ICMS e utilizá-los para efetuar a compensação com os débitos de valor inferior. Nesse caso, deverá o Fisco apenas glosar o crédito indevidamente lançado na escrita fiscal.

Pondera ser possível que essa glosa do crédito considerado indevido produza efeitos no saldo devedor do contribuinte, implicando em recolhimento a menor do imposto. Neste caso, entende que deverá o Fisco recompor a base de cálculo do ICMS, refazendo a escrituração fiscal do contribuinte, apurar o valor devido e lançar de ofício a diferença.

Frisa que nesse último caso, para formular a autuação e apurar a base de cálculo do imposto estadual, o Fisco deve sempre demonstrar claramente, recompondo a escrita fiscal do contribuinte e se valendo da sistemática de cálculo do tributo, que a utilização do crédito tido como indevido, realmente levou à falta de recolhimento do imposto, apontando a diferença a ser lançada, sob pena de nulidade.

Conta que atua no ramo de fabricação de blocos de concreto, bloquetes, estruturas pré-moldadas e artefatos de cimento, conforme demonstra o seu contrato social - Doc. 02, e, no exercício das suas atividades, sempre cumpriu rigorosamente com as suas obrigações fiscais. Contudo, em 21/06/2021 foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, ora contestado, por meio do qual a autuante lhe exigiu, na infração 01, o recolhimento do ICMS supostamente recolhido a menor no período de março de 2016 a dezembro de 2018, em razão de que teria lançado, na sua escrita

fiscal, créditos de ICMS em valor superior ao destacado nas notas fiscais, motivo pelo qual efetuou a glosa desses créditos indevidamente escriturados.

Acrescenta que a partir da premissa de que foram lançados créditos irregulares na escrituração fiscal, a autuante exigiu o recolhimento do próprio crédito glosado como se fosse tributo, lançando o exato valor da glosa, a título de ICMS.

Repisa que o lançamento revela a precariedade da acusação fiscal, uma vez que (I) ignorou completamente a sistemática de apuração do ICMS e a escrita fiscal do contribuinte, elencando o crédito glosado em sua planilha como crédito tributário indevido; e (II) não recompôs a base de cálculo do ICMS ou efetuou qualquer tipo de conta gráfica para respaldar a exigência fiscal.

Lembra que toda a apuração do crédito tributário exigido na autuação se resumiu a elencar os lançamentos efetuados na sua escrita fiscal, afirmar que esses créditos não poderiam ter sido lançados e exigir o recolhimento da própria glosa a título de ICMS.

Sinaliza que em momento algum a autuante recompôs a sua escrita fiscal, não demonstrou a forma de cálculo do imposto lançado, ou comprovou que a glosa impactou no recolhimento a menos do ICMS no período, limitando-se a acusar que foram lançados créditos indevidos na escrituração fiscal e exigir o recolhimento do valor desses créditos aos cofres públicos.

Destaca que o expediente adotado pela Auditora subverte toda a materialidade do ICMS e é uma verdadeira afronta à sistemática de apuração do imposto, qual seja, a não-cumulatividade, violando diretamente o art. 305 do RICMS/BA e o art. 19 da Lei Kandir, não tendo o creditamento considerado indevido pela autuante o condão de alterar a própria sistemática de apuração do tributo.

Argui que em observância à regra da não-cumulatividade, a Auditora deveria: (i) descrever a concretização do fato, *in casu*, a suposta majoração indevida do crédito; (ii) recompor a sua escrita fiscal, excluindo o crédito glosado, por conta da não cumulatividade; (iii) comprovar, se foi o caso, que a glosa impactou no recolhimento a menor do ICMS; e, (iv) lançar de ofício a diferença.

Salienta que, caso houvesse apurado corretamente a base de cálculo do imposto, teria constatado que a glosa desses créditos não gerou a diferença apontada na infração 01 a título de ICMS, mas sim, um crédito tributário consideravelmente inferior ao valor indicado na autuação, conforme restará evidenciado.

Aponta que medidas necessárias à lavratura do Auto não foram adotadas, que deixou de fornecer elementos mínimos capazes de identificar a matéria tributável, em clara transgressão ao art. 142 do Código Tributário Nacional, reproduzido, sendo inadmissível o lançamento com base em mera presunção ou que não demonstre, com clareza e objetividade, a sua pretensão.

Destaca que o Auto de Infração é sintético e telegráfico, na medida em que ignorou o regime de apuração do imposto lançado e não comprovou como a sua glosa impactou no recolhimento a menor do ICMS na quantia apontada, tornando-o nulo.

Registra que o Superior Tribunal de Justiça, consolidou a sua jurisprudência o entendimento de que o lançamento deflagrado em dissonância com a sistemática de apuração do tributo exigido é manifestamente nulo, conforme ementa transcrita do Recurso especial provido: RESP 1250218/ES.

Acrescenta que o Tribunal Administrativo Tributário Estadual de Pernambuco - TATE, também já manifestou o seu entendimento que o lançamento de ICMS que não observa a sistemática da não-cumulatividade, isto é, exigindo crédito como se tributo fosse, é manifestamente nulo - AI SF nº 2018.000010279636-39, TATE 00.391/19-0, AI SF nº 2018.000010279321-64 TATE 00.392/19-7 e Processo TATE nº 00.175/21-8 - Auto de Infração nº 2020.000001681333-36.

Afirma que no âmbito federal o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF consolidou a sua jurisprudência no mesmo sentido, isto é, reafirmando a nulidade do lançamento que não leva em consideração a metodologia de apuração do tributo exigido:

Processo nº 10314.720458/2016-74; Recurso de Ofício e Voluntário - Acórdão nº 3201-004.883, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária e Processo nº 18365.720876/2016-78; Recurso de Ofício, Acórdão nº 1402-003.591, 4ª Câmara/Turma Ordinária.

Lembra que sendo ato administrativo vinculado, o lançamento tributário reclama não só a indicação dos fatos jurídicos que rendem ensejo ao seu cometimento, mas também dos dispositivos legais que lhe dão lastro, o que sem sombra de dúvidas não foi observado pelo presente Auto de Infração.

Afirma que a autuação fiscal padece de nulidade ainda mais grave do que as apontadas nos julgados colacionados, posto que, além de não recompor a base de cálculo do imposto exigido, para demonstrar o próprio fundamento da exigência fiscal, o lançamento materializa a cobrança de crédito glosado como se tributo fosse, fato que não se trata de pequeno erro passível de correção, mas sim uma apuração contra *legem*, em total dissonância com o RICMS/BA e com a Lei Kandir, violando frontalmente a sistemática da não-cumulatividade.

Acrescenta que os créditos de ICMS apenas e tão somente atuam no âmbito do regime da não-cumulatividade, não representando, fora dela, um fato jurídico autônomo ou alheio à apuração do valor a ser recolhido, a motivar a exigência de tributo pelo ato administrativo do lançamento de ofício. Nesse sentido, ao não recompor a base de cálculo do imposto e efetuar o lançamento da forma como procedeu, sem comprovar como a glosa impactou no recolhimento a menor do tributo, a autuante está afirmando que o creditamento indevido compõe a regra-matriz de incidência do ICMS.

Lembra que somente é conferida ao legislador a prerrogativa de incluir na base de cálculo de um tributo àqueles elementos que revelem uma correlação direta ou uma perfeita sintonia com a hipótese de incidência traçada abstratamente na regra-matriz constitucional do tributo. Contudo, *in casu* a pretexto de constituir o crédito tributário, a autuante criou nova hipótese de incidência: o creditamento indevido, assim como uma nova base de cálculo para o ICMS, o valor do crédito escriturado, desvirtuando, assim, a materialidade, a base de cálculo e a própria sistemática de apuração do imposto estadual.

Reitera que o ICMS exigido corresponde ao próprio crédito glosado supostamente indevido, sendo evidentemente, como o encontro de contas é inerente ao imposto lançado, para que o Auto de Infração lavrado pudesse ser considerado minimamente válido, a autuante deveria ter refeito os créditos constantes na escrita fiscal da autuada, com a redução dos valores glosados e, recompondo a base de cálculo do ICMS, para apurar o correto saldo devedor no período e efetuar o lançamento do crédito tributário, o que, como visto, não ocorreu.

Argumenta que em face da total insegurança trazida pelo Auto de Infração, assim como diante da ausência de demonstração e identificação correta da matéria tributável, provocando defeito insanável na apuração do imposto lançado, não há outra medida a ser adotada senão o reconhecimento da sua nulidade que requer.

Aponta que a infração 01 é manifestamente nula pela construção do lançamento e da própria base de cálculo do imposto, violando a sistemática da não-cumulatividade e o art. 142 do CTN.

Todavia, ainda que a nulidade apontada seja desconsiderada, o que se admite a título meramente argumentativo, argui que o lançamento é parcialmente insubsistente, tendo em vista que as glosas efetuadas pela autuante não implicaram no recolhimento a menos do ICMS nos valores apontados na infração 01, motivo pelo qual, é imprescindível o recálculo do imposto lançado a partir da restauração da sua escrita fiscal, para apurar corretamente a matéria tributável.

Repisa as ponderações já postas acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS e ressalta que consequentemente, a constatação da suposta escrituração indevida de crédito de ICMS não implica necessariamente descumprimento de obrigação principal naquele período.

Conclui que qualquer exigência fiscal decorrente da falta de recolhimento de ICMS deve se ater à existência de saldo devedor do imposto em determinado período de apuração. Não é outro o

entendimento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme Acórdão JJF nº 0158-01/19, cuja ementa reproduz, onde a glosa dos créditos supostamente indevidos não impactou no recolhimento a menor do ICMS motivo pelo qual afirmou-se no referido acórdão que inexistia crédito tributário a ser constituído por meio de Auto de Infração.

Diz que restará demonstrado, em razão do manifesto erro na construção do lançamento fiscal, que ignorou complementar a sistemática da não cumulatividade, a autuante deixou de observar que o crédito glosado não impactou no recolhimento a menor do ICMS na mesma proporção da glosa, uma vez que o contribuinte possui créditos legítimos que não foram considerados no cálculo do imposto lançado, fato que culminou na indevida majoração da exação fiscal.

Explica que o art. 309, do RICMS/BA, deixa claro que, na entrada de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, os contribuintes fazem jus a crédito fiscal para compensação com eventuais débitos no período de apuração, elencando as alíquotas interestaduais a serem utilizadas na apuração do crédito de acordo com a origem da mercadoria. Portanto, para as mercadorias oriundas dos estados da Região Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, os contribuintes têm direito ao creditamento do ICMS sob a alíquota de 7% e para os itens provenientes dos demais estados, o crédito deve ser calculado com base na alíquota interestadual de 12%.

Conta que adquire diversos insumos e mercadorias de outros estados, sobretudo cimento a granel, além de pigmentos de ferro e outros minerais. Em sua maioria, essas mercadorias são provenientes da Paraíba, motivo pelo qual, tem direito ao creditamento do ICMS sob a alíquota de 12% e para os artigos oriundos de São Paulo ou outros elencados no inc. I do citado dispositivo, o crédito deve ser calculado com base na alíquota de 7%.

Afirma que, em razão de um equívoco na parametrização do *software* responsável pela sua gestão tributária, a sua contabilidade acabou não lançando, em sua escrita fiscal, o crédito correspondente a essas operações, da forma correta, resultando na indevida redução dos seus créditos de ICMS durante o período de março de 2016 até o final do exercício de 2018, em razão de em vez de calcular o crédito de ICMS com lastro na base de cálculo constante das notas fiscais de origem das mercadorias, o sistema aplicou equivocadamente, uma redução de base de cálculo superior a 30% nessas operações, de modo que o crédito, muito embora tenha sido calculado sob a alíquota correta, 12% ou 7%, incidiu sobre uma base de cálculo indevidamente reduzida.

Conclui que dessa forma, houve um expressivo decréscimo do seu crédito de ICMS apurado no período objeto da autuação, ora combatida, em razão da incidência das alíquotas fixadas pelo art. 309 do RICMS/BA.

Complementa que diante do volume de operações em que esse equívoco na apuração do crédito de ICMS ocorreu, para melhor apreensão, elaborou as planilhas demonstrativas, anexos - Doc. 03, onde estão relacionadas todas as notas fiscais, as alíquotas empregadas na apuração do crédito, a base de cálculo utilizada e a base de cálculo correta constante nas notas fiscais, assim como todas as informações relevantes que permitem a identificação dessas operações. Indica que os demonstrativos - Doc. 03 podem também ser acessados por meio do *QR CODE* e *link* indicados.

Plota imagem de nota fiscal, a título exemplificativo, para melhor apreensão, cuja apuração do crédito acabou sendo contaminada pelo equívoco já mencionado, onde se verifica que em vez de calcular o crédito do ICMS a partir da aplicação da alíquota de 12% sobre o valor da mercadoria, que consta expressamente da nota fiscal, R\$ 5.574,05, o sistema de processamento de dados fez com que a alíquota incidisse sobre uma base de cálculo reduzida de R\$ 3.716,03, o que resultou no decréscimo do crédito em R\$ 222,97.

E para que não restem dúvidas, relata outro exemplo, da Nota Fiscal nº 2169.

Assim, entende ter demonstrado que muito embora conste expressamente na nota fiscal a base de cálculo correta do ICMS, no momento de efetuar o lançamento do crédito em sua escrita fiscal, a

sua contabilidade foi induzida a erro pelo sistema de parametrização, o que implicou redução expressiva do seu crédito.

Salienta que, como a autuante não refez a sua escrita fiscal para apurar o saldo devedor, a título de ICMS, se limitando a lançar a própria glosa como se tributo fosse, esses valores acabaram não sendo considerados em sua apuração, fato que acabou majorando exponencialmente a exação fiscal exigida por meio na infração 01.

Garante que, caso houvesse construído o lançamento em consonância com o princípio de não-cumulatividade, isto é, confrontando os débitos e créditos, a autuante teria notado que a sua glosa não impactou no recolhimento a menor do ICMS de forma proporcional, ao passo que o crédito tributário exigido foi indevidamente majorado.

Afirma que os Demonstrativos anexos - Doc. 03 fornece todos os elementos necessários à comprovação do legítimo direito creditório, deixando claro que tais créditos não foram considerados no momento da construção do lançamento, cujo trabalho deveria ter sido realizado pela própria autuante antes de constituir o descabido lançamento, fato que implicou sua nulidade.

Por zelo, na remota hipótese de superada a nulidade apontada, o que não espera, pugna pelo reconhecimento da improcedência parcial da infração 01, determinando-se o refazimento da sua escrita fiscal e o consequente recálculo das exações fiscais, levando em consideração o legítimo crédito, consoante demonstrativos anexos - Doc. 03.

Apresenta como alternativa, caso se entendam que os Demonstrativos não são suficientes à apuração do crédito fiscal, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência, a fim de que seja realizada uma perícia fiscal com o propósito de apurar o real crédito e recompor a base de cálculo do ICMS no período fiscalizado, a fim de que seja devidamente determinada a revisão do lançamento.

Requer: *(I)* que seja, inicialmente, acolhida a preliminar de decadência do crédito tributário, determinando-se a exclusão dos lançamentos inerentes aos fatos geradores consumados antes de 10/06/2016, nos termos dos arts. 150, § 4º, do CTN; *(II)* reconhecer a nulidade do Auto de Infração no que tange à infração 01, tendo em vista a violação ao art. 142 do CTN, à não-cumulatividade, ao art. 19 da Lei Kandir, assim como à própria materialidade do ICMS, diante da cobrança de crédito glosado como se tributo fosse; *(III)* o reconhecimento da improcedência parcial da infração 01, determinando-se o refazimento da sua escrita fiscal e o consequente recálculo das exações fiscais, levando em consideração o legítimo crédito, consoante Demonstrativos - Doc. 03, na remota hipótese de superada a nulidade apontada, *(iv)* a conversão do processo em diligência, a fim de que seja realizada uma perícia fiscal, caso os Demonstrativos não sejam suficientes à apuração do crédito.

Por fim, protesta pela sustentação oral das suas alegações quando do julgamento da impugnação, requerendo-se desde já a sua intimação, na forma do Regimento Interno do CONSEF.

Na informação fiscal prestada, fls. 187 a 201, a autuante transcreve integralmente a impugnação e a seguir informa que a ação fiscal foi pautada no diálogo constante e solicitação de informações da autuada.

Garante que em nenhum momento houve cerceamento da defesa ou a intenção de cobrar a maior imposto da autuada, em desrespeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Relata que durante a ação fiscal, identificou que a empresa adquiriu mercadorias na Bahia com tributação reduzida a 4%, sendo este imposto destacado recalculado pela empresa, à alíquota de 12%.

Sinaliza que a empresa questionou a infração 01, por não ter sido lançado na apuração mensal do ICMS a pagar, os créditos indevidos, tendo em vista que deixou de considerar na fiscalização créditos em seu favor, não contabilizados pela forma que a cobrança foi efetuada.

Diz que a autuada informa também que adquire insumos diversos em outra unidade da Federação e que, em razão de um equívoco na parametrização do *software* responsável pela gestão tributária, a sua contabilidade acabou não lançando em sua escrita fiscal o crédito inerente a essas operações da forma correta, conforme demonstrativos anexos.

Informa que após análise nos demonstrativos e confronto com os respectivos documentos fiscais, constatou que houve falha no entendimento da empresa com relação aos valores de créditos a serem utilizados, em função do disposto no art. 268, inc. XXXVI, § 1º do RICMS/BA, que reproduz.

Ressalta no caso de alguns insumos, adquiridos no mercado interno, cuja carga tributária ali prevista é de 4%, equivocadamente, a empresa reduziu a base de cálculo e aplicou a alíquota de 12% em vez de utilizar o imposto destacado. Conforme relatado pela autuada em sua defesa, a parametrização no seu sistema gerou também um erro nos créditos decorrentes de mercadorias oriundas de estados do Nordeste, cuja alíquota é de 12%, tendo sido escriturado, nestes casos, um crédito a menor.

Afirma que, como não havia identificado, durante a ação fiscal, que o erro decorria do sistema utilizado pela empresa e não tendo constatado os créditos a menor, não refez a conta corrente e cobrou diretamente o valor do crédito a maior em algumas aquisições internas, o que, por si só não configuraria ICMS recolhido a menor, mas crédito utilizado a maior.

Quanto a arguição de decadência dos valores cobrados na infração 01, para os fatos ocorridos anteriores a 10/06/2021, com base no disposto no art. 150, § 4º do CTN, acata as razões da empresa, por não identificar no procedimento qualquer comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Explica que tendo sido constatado, em nova análise, que o equívoco no sistema da empresa gerou créditos a maior em algumas operações internas e também crédito a menor em operações interestaduais, acata as razões apresentadas pela empresa, a fim de atender ao princípio da não-cumulatividade do imposto, com o refazimento da conta de apuração do ICMS a recolher.

Conclui que em decorrência do refazimento da Apuração do ICMS, em função da escrituração equivocada de créditos e maior e a menor ao mesmo tempo, solicita a modificação da infração 01 para “003.002.004 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto”, conforme demonstrativos que anexa.

Reproduz o novo demonstrativo de débito da infração 01, cujo valor passará a ser R\$ 34.230,27.

Mês	Ano	Diferença	Mês	Ano	Diferença	Mês	Ano	Diferença
06	2016	2.231,41	01	2017	1.908,37	09	2018	326,73
07	2016	2.670,66	02	2017	2.171,11	10	2018	2.052,67
08	2016	1.390,27	03	2017	2.146,59	11	2018	3.877,29
09	2016	375,14	04	2017	367,31	12	2018	2.718,91
10	2016	2.392,30	05	2017	1.147,05			
11	2016	1.536,92	06	2017	1.795,46			
12	2016	1.521,98	07	2017	353,49			
			08	2017	1.045,20			
			09	2017	1.200,80			
			10	2017	1.000,61			

Notificada da informação fiscal e dos novos demonstrativos, em 18/11/2021, via Correios, fls. 253 e 254, a autuada retorna aos autos em manifestação, fls. 256 e 257, onde declara que após a análise da informação fiscal, “*é possível constatar a diligência e zelo dedicados ao caso por parte da Autuante, assim como a procedência dos argumentos de defesa que instruíram a Impugnação Administrativa apresentada pela Impugnante, uma vez que a totalidade dos vícios materiais constantes do lançamento fiscal foram devidamente reconhecidos pela Auditora responsável pela autuação fiscal, bem como admitida a decadência parcial do lançamento fiscal em relação aos fatos geradores anteriores a Junho/2016.*”.

Destaca que a legitimidade, fidedignidade e precisão dos argumentos apresentados na impugnação, especialmente no que tange ao equívoco incorrido pela autuante ao deixar de observar que o crédito glosado não impactou no recolhimento a menos do ICMS na mesma

proporção da glosa, haja vista os créditos legítimos que deixaram de ser considerados no cálculo do imposto lançado que culminou na indevida majoração da exação fiscal.

Pondera que apesar da conduta positiva da autuante, o reconhecimento dos vícios do lançamento apenas reforça a sua nulidade, materializada na infração 01.

Defende que deve ser revisado o crédito tributário supostamente devido a título de ICMS para a importância de R\$ 34.230,28, conforme consta na informação fiscal, na hipótese de não se concordar com a preliminar de nulidade.

Às fls. 256 e 257 a autuante, após cientificada da última intervenção do sujeito passivo, constata que acatou a revisão do lançamento fiscal com relação à infração 01, contudo, apesar de concordar com os novos valores calculados argumenta a nulidade sob a alegação de reconhecimento dos vícios pela autuante.

Do RPAF/99, reproduz o § 1º do art. 18 e conclui por manter as informações prestadas às fls. 187 a 251.

Participou da sessão de julgamento virtual o representante da autuada o advogado Dr. Juan Claudio Ferreira Mota OAB/BA 59.848, que em sustentação oral, registrou alguns pontos a serem observados. Inicialmente quanto a decadência, que confirma a pretensão da defesa, conforme, inclusive reconhecida pela autuante. Outro ponto, refere-se à exigência pela autuante de crédito fiscal como se ICMS fosse, quando deveria a mesma ter feito a escrita fiscal do contribuinte inclusive avaliando se esses créditos impactaram ou não, no recolhimento a menos do imposto. Ressaltando-se que a própria autuante reconheceu em sua informação fiscal que não recompôs a escrita fiscal da autuada, lançando o próprio crédito indevidamente escriturado a título de ICMS. Assim impõe-se a nulidade da autuação.

O terceiro ponto, pugna pela procedência parcial da infração no valor indicado pela autuante após ter feito a escrita fiscal do contribuinte em sede de revisão fiscal.

É o relatório.

VOTO

O sujeito passivo, ao qual foram imputadas quatro infrações, é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido em Salvador, atua na atividade econômica de fabricação de artefatos de cimento para uso na construção, fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda e de artefatos de fibrocimento para uso na construção.

A autuada foi notificada do início da ação fiscal através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 19/04/2021, fls. 10 a 11-v, e intimado a quitar o débito apurado no Auto de Infração ou apresentar defesa, também através do DT-e, em 14/06/2021, fl. 29, oportunidade que recebeu os arquivos eletrônicos correspondentes aos demonstrativos sintéticos e analíticos, cujas cópias impressas constam às fls. 14 a 50, 95, 96, 111, 112, 120 e 121, todos acompanhados de vasta documentação.

Os demonstrativos foram elaborados de forma clara e precisa, contendo todos os dados e elementos necessários à perfeita identificação da infração, dos documentos arrolados, valores e metodologia de cálculo aplicada em cada uma das infrações.

A formalização do Auto de Infração observou todas as diretrizes legais e regulamentares, vez que constam claramente explicitados os dados do sujeito passivo, a descrição dos fatos tidos como infrações, o enquadramento legal e a previsão legal da multa proposta.

Não observo qualquer fato ou ocorrência que possa ofender os princípios da ampla defesa e contraditório, assim como os demais princípios prestigiados no RPAF/99.

Considero que os autos contêm todos os elementos suficientes para a formação da convicção dos julgadores, portanto, indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do

RPAF/99 e se deferida fosse, se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Também indefiro o pedido de perícia, com base no citado art. 147, inc. II, alínea “b” do mesmo RPAF/99, ou seja, se mostra desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Antes de analisar o mérito, necessário se faz a apreciação da arguição de nulidade, exclusivamente da infração 01 e da preliminar prejudicial de mérito, a arguida decadência parcial de todas as infrações para os fatos geradores ocorridos até 10/06/2016, nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional.

Importante registrar que no mérito, a autuada apenas contesta a infração 01.

Quanto a nulidade, a defesa a argui fundamentada no fato de que a autuante na constituição do crédito tributário da infração 01 (*I*) ignorou completamente a sistemática de apuração do ICMS e a escrita fiscal da autuada, elencando o crédito glosado em sua planilha como crédito tributário devido; e, (*II*) não recompôs a base de cálculo do imposto lançado ou efetuou qualquer tipo de conta gráfica para respaldar a exigência fiscal.

Contrariando a boa técnica, para melhor fundamentar a análise da nulidade, forçoso se faz, no presente caso, analisar aspectos concernentes ao mérito da autuação.

A acusação é de que o contribuinte “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais*”, por ter adquirido mercadorias no mercado interno, com redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária paga, foi na sua maioria de 4%, e ao escriturar os documentos de aquisição, utilizou a alíquota de 12%, ignorando os valores destacados nos documentos fiscais.

O roteiro de auditoria fiscal corretamente aplicado pela autuante, objetivou dentre outras ocorrências, identificar a apropriação indevida de crédito fiscal, que estivesse em desacordo com o art. 306 do RICMS/2012, tendo identificado a prática reiterada do contribuinte em utilizar crédito fiscal do ICMS em valores superiores aos destacados nas notas fiscais de aquisições, especificamente dentro do estado.

Importante observar que o demonstrativo analítico, fls. 14 a 50, relaciona em todos os meses dos períodos fiscalizados, notas fiscais eletrônicas que acobertaram aquisições internas, cujos fornecedores são beneficiários da redução da base de cálculo do ICMS, previsto no art. 267, inc. VII do RICMS/2012, que segue reproduzido,

Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais: (...)

VII - nas saídas internas de pedra britada e de mão, efetuadas por contribuinte com atividade de extração e britamento de pedras que não seja beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, de forma que a carga tributária seja correspondente a 4% (quatro por cento), observadas as definições dos produtos constantes no Conv. ICMS 100/12.

Observe-se ainda, que o benefício fiscal é concedido aos fornecedores, que nas vendas internas de pedra britada e de mão, se beneficiam da redução da base de cálculo do ICMS, de forma que que a carga tributária seja correspondente a 4%.

Assim, o adquirente destas mercadorias, somente poderá se apropriar do crédito fiscal no valor do imposto destacado no documento fiscal, sob pena de contrariar o que dispõe os artigos 305, § 3º e 309, inc. I, alínea “b” do já citado RICMS/2012, *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. (...)

§ 3º O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

(...)

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: (...)

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos: (...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

O levantamento levado a efeito pela autuante, identificou, como claramente explicitado no demonstrativo, que a autuada se apropriou do crédito fiscal a maior que o valor destacado nas notas fiscais, tendo a fiscal calculado exatamente a diferença entre o valor lançado na escrita fiscal e o destacado no documento fiscal, portanto, trata-se de crédito indevido e correta está a imputação.

Constatado o fato, há de ser analisado a repercussão econômica para os cofres públicos, decorrente dessa prática irregular. Se verificado que nos períodos apurados, houve saldo credor que supere os valores tomados indevidamente, o entendimento majoritário no CONSEF é de que não há imposto a cobrar, aplicando-se ao caso, a multa prevista na Lei nº 7.014/96.

Contudo, se constatado que nos períodos, os débitos superaram os créditos do imposto, impondo o recolhimento do ICMS apurado, por óbvio, a apropriação de créditos em valores superiores aos devidos, subtraiu do valor do imposto a recolher, no exato valor do crédito apropriado indevidamente. Portanto, sim, cabe a exigência do imposto correspondente ao crédito, mais multa.

Ressalto que, neste caso, exigência do imposto, não autoriza a interpretação trazida pela autuada, que na infração 01 “...o Agente Fiscal simplesmente glosou o crédito que reputou irregular e procedeu com a cobrança do próprio crédito glosado como se ICMS fosse.”, pois, efetivamente o crédito apropriado a maior, é imposto que o contribuinte deixou de recolher, portanto, deve ser exigido.

Da consulta aos dados do contribuinte registrados na SEFAZ, constata-se que o presente caso se enquadra na segunda hipótese, ou seja, em todos os períodos fiscalizados, na apuração mensal do ICMS, os débitos superaram os créditos fiscais apropriados, restando sempre imposto a recolher, conforme resumo a seguir.

Período	Débito de Imposto A	Crédito do Imposto B	Imposto a Recolher C=A-B	Saldo credor Período Seguinte D=B-A	Recolhimento - 806 ICMS REG. NORMAL-INDUSTRIA (E)	Diferença F=E-C
Jan/16	34.094,14	15.486,42	18.607,72	0,00	18.607,72	0,00
Fev/16	34.358,52	2.700,55	31.657,97	0,00	32.448,47	-790,50
Mar/16	103.771,40	36.181,98	67.589,42	0,00	67.589,42	0,00
Abr/16	79.755,75	24.686,54	55.069,21	0,00	55.069,21	0,00
Mai/16	105.508,27	24.214,53	81.293,74	0,00	81.293,74	0,00
Jun/16	66.649,30	17.012,22	49.637,08	0,00	49.637,08	0,00
Jul/16	41.973,41	13.122,83	28.850,58	0,00	28.850,58	0,00
Ago/16	92.591,55	30.922,81	61.668,74	0,00	61.668,74	0,00
Set/16	58.263,87	15.018,18	43.245,69	0,00	43.245,69	0,00
Out/16	31.608,24	16.148,47	15.459,77	0,00	15.459,77	0,00
Nov/16	51.291,48	14.516,18	36.775,30	0,00	36.775,30	0,00
Dez/16	75.144,10	11.127,84	64.016,26	0,00	64.016,26	0,00
Jan/17	68.200,29	16.050,20	52.150,09	0,00	52.150,09	0,00
Fev/17	45.581,88	12.819,60	32.762,28	0,00	32.762,78	-0,50
Mar/17	72.901,59	15.920,97	56.980,62	0,00	56.980,62	0,00
Abr/17	49.667,66	10.040,24	39.627,42	0,00	32.596,75	7.030,67
Mai/17	50.923,49	11.277,38	39.646,11	0,00	46.986,82	-7.340,71
Jun/17	23.129,80	10.351,54	12.778,26	0,00	12.778,26	0,00
Jul/17	19.518,81	5.524,14	13.994,67	0,00	13.994,67	0,00
Ago/17	16.796,49	13.126,87	3.669,62	0,00	3.723,28	-53,66
Set/17	28.132,98	11.168,38	16.964,60	0,00	16.964,60	0,00
Out/17	55.610,53	15.812,24	39.798,29	0,00	39.798,29	0,00
Nov/17	69.121,57	15.754,52	53.367,05	0,00	53.367,05	0,00

Dez/17	51.113,87	17.403,44	33.710,43	0,00	33.710,43	0,00
Jan/18	77.521,25	16.655,69	60.865,56	0,00	60.865,56	0,00
Fev/18	59.768,10	14.498,51	45.269,59	0,00	45.269,59	0,00
Mar/18	65.249,32	16.046,18	49.203,14	0,00	49.203,14	0,00
Abr/18	35.905,89	14.243,56	21.662,33	0,00	21.662,33	0,00
Mai/18	20.373,76	9.064,00	11.309,76	0,00	11.309,76	0,00
Jun/18	30.712,11	12.879,00	17.833,11	0,00	17.833,11	0,00
Jul/18	44.648,47	15.632,26	29.016,21	0,00	29.016,21	0,00
Ago/18	57.284,93	17.089,54	40.195,39	0,00	40.195,65	-0,26
Set/18	49.327,21	20.399,09	28.928,12	0,00	28.928,12	0,00
Out/18	54.553,77	13.065,83	41.487,94	0,00	41.487,94	0,00
Nov/18	65.838,51	23.854,04	41.984,47	0,00	41.984,47	0,00
Dez/18	59.373,15	13.642,41	45.730,74	0,00	45.730,74	0,00

Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte – INC e SIGAT – Valores em Real

Assim, resta claro que os valores exigidos na infração 01 é ICMS que deixou de ser recolhido, que corresponderia ao valor do crédito tomado indevidamente.

Também não tem sustentação a alegação da defesa que na autuação, não houve observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, haja vista que a apuração dos valores exigidos foi consequência exatamente da aplicação da não-cumulatividade, desrespeitada pelo contribuinte quando se apropriou indevidamente dos créditos fiscais.

Quanto a recomposição da conta gráfica, procedimento tido pela defesa como necessário a apuração do débito, para justificar a pleiteada nulidade, não tem cabimento, senão vejamos.

A auditoria de crédito fiscal indevido, visa tão somente, o exame da correta apropriação dos créditos do imposto na apuração, a partir da escrita fiscal do contribuinte, que a princípio foi realizada lançando os créditos e os débitos do ICMS em conformidade com o art. 305 do RICMS/2012, portanto, a conta gráfica foi considerada, sendo que no processo de auditoria se avaliou uma etapa desse procedimento, a apropriação dos créditos fiscais e sua repercussão econômica no recolhimento do ICMS em cada período de apuração.

A autuada entende que toda a apuração do crédito tributário exigido na autuação se resumiu a elencar os lançamentos efetuados na sua escrita fiscal e afirma que esses créditos não poderiam ter sido lançados, tampouco se exigir a glosa a título de ICMS. Trata-se de entendimento carente de fundamentação jurídica e fática, pois não existe amparo legal e não foi isso que ocorreu, como já posto linhas acima.

Acrescente-se que restou demonstrado que os dados levantados pela autuante comprovam que a glosa impactou no recolhimento a menos do tributo no período, portanto, correta a exigência do recolhimento do imposto correspondente ao valor desses créditos aos cofres públicos, o que não significa transformar crédito fiscal em imposto, como arguiu a autuada.

Destarte, não acolho os motivos alegados pelo contribuinte, contudo, ressalvo que a nulidade suscitada será ainda analisada a seguir, sob outros aspectos não abordados na defesa.

Ao adentrar no mérito, a autuada defende a insubsistência parcial da infração 01, tendo em vista que as glosas efetuadas não implicaram no recolhimento a menos do ICMS nos valores apontados, motivo pelo qual é imprescindível o recálculo do imposto lançado, a partir da restauração da escrita fiscal, para apurar corretamente a matéria tributável.

Conforme exaustivamente demonstrado, trata-se de argumentos sem qualquer lastro de sustentação, portando, já desconsiderado.

Contudo, ainda alega a seu favor que as suas aquisições na maioria, são provenientes da Paraíba, portando, diz ter direito ao crédito do ICMS sob a alíquota de 12% e para outras, oriundas de São Paulo, com a alíquota de 7%. Entretanto, em razão de um equívoco na parametrização do seu *software* gerenciador, a contabilidade acabou não lançando, em sua escrita fiscal, o crédito correspondente a essas operações da forma correta, resultando na indevida redução dos créditos de ICMS no período de março de 2016 até dezembro de 2018, porque, no cálculo do crédito do

ICMS aplicou uma redução na base de cálculo superior a 30%, de modo que o crédito incidu sobre uma base de cálculo indevidamente reduzida, e assim, houve um expressivo decréscimo do crédito de ICMS.

Em sede de informação fiscal a autuante declarou que *“Tendo sido constatado em nova análise que o equívoco no sistema da empresa gerou créditos a maior em algumas operações internas e também crédito a menor em operações interestaduais, acato as razões apresentadas pela empresa, a fim de atender ao princípio da não cumulatividade do imposto, com o refazimento da conta de apuração do ICMS a recolher.”*

A seguir, refez a apuração do ICMS, em função da escrituração equivocada dos créditos a maior e a menor ao mesmo tempo, e assim, solicitou a modificação da infração 01 para o código *“003.002.004 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto”*.

Do exposto, constato que a autuante atesta que houve equívocos na apropriação dos créditos fiscais decorrentes de aquisições interestaduais, ressalte-se, não contemplada na apuração dos créditos indevidos apurados, uma vez que na infração 01 somente foram consideradas as operações internas com redução da base de cálculo do ICMS e mais, refez o demonstrativo com mudança da infração.

Contudo, não se pode negar que tendo ocorrido no período, outras operações, neste caso, interestaduais, onde a apropriação dos créditos pode ter ocorrido com equívoco, desta vez, contra o contribuinte, trata-se de um fato que pode ter influenciado na apuração mensal do ICMS, não se podendo avaliar tal repercussão, senão aplicando um roteiro de auditoria capaz de apurar estas possíveis irregularidades.

Vislumbro ainda, outros aspectos a serem considerados na nova análise, que, diga-se, não restou esclarecido pela autuante quando procedeu a revisão do lançamento, como por exemplo o fato da autuada ser beneficiária também, da redução da base de cálculo do ICMS nas suas operações de saídas internas de mercadorias, prevista no art. 268, inc. XXXVI:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo: (...)

XXXVI - das operações internas com artefatos pré-moldados de cimento a seguir indicadas, produzidos neste estado, realizadas pelo fabricante, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento):

a) saídas destinadas à construção de moradias vinculadas ao Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, instituído pela Lei Federal nº 11.977, de 07/07/2009, e ao Programa Luz Para Todos, instituído pelo Decreto Federal nº 4.873, de 11/11/2003; ou

b) até 31/12/2022, nas saídas para qualquer destinatário, não se aplicando o benefício nas saídas de postes;

Consequentemente o contribuinte, neste caso, deverá efetuar o estorno do imposto de que tiver se creditado, proporcional à redução da base de cálculo aplicada, conforme art. 312, § 1º do RICMS/2012.

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

Estes aspectos que não foram esclarecidos pela autuante, assim como a aplicação do apropriado roteiro de auditoria, contamina o lançamento de incerteza por não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Ademais, depois da revisão, constato haver divergência entre o fato inicialmente apurado e a infração proposta, acarretando mais insegurança na determinação da infração.

A infração imputada após a revisão, diz respeito a recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, enquanto a matéria fática tratada no presente Auto de Infração, trata de crédito indevido, apurado através de auditoria da conta corrente fiscal.

Portanto, por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, se acatada a sugestão da autuante, por ofensa ao disposto no art. 141 do CTN.

Ressalto que este entendimento é defendido pelo CONSEF que não admite a manutenção do crédito tributário constituído a partir de outros fatos, atinentes a outros suportes fáticos da ação, diversos daqueles presentes na autuação.

Por todo o exposto, acato a arguição de nulidade da infração 01, ressaltando que não pelas razões postas pela defesa, mas pelos motivos acima alinhados.

Desde já, com base no art. 21 do RPAF/99, determino a autoridade competente que promova a repetição dos atos, a salvo de falhas, visando apurar os possíveis créditos tributários em favor do Estado, observando o prazo decadencial e os recolhimentos efetuados espontaneamente pelo contribuinte, considerando que o próprio, na sua defesa, textualmente admite que “...o lançamento vergastado é parcialmente insubsistente, tendo em vista que as glosas efetuadas pelo Autuante não implicaram no recolhimento a menor do ICMS nos valores apontados pela infração 01, motivo pelo qual é imprescindível o recálculo do imposto lançado, a partir da restauração da escrita fiscal...” e posteriormente na manifestação à fl. 257, considera devido o valor revisado pela autuante.

Passo a analisar a arguição de decadência sobre todas as infrações para os fatos geradores ocorridos até 10/06/2016, nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional.

Antes, cabe pontuar fatos de relevante importância para decisão quanto a ocorrência da decadência na forma requerida.

Sobre a matéria a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o

valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: (i) direto ou de ofício; (ii) por declaração ou misto; e, (iii) por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembrando que caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

Lembro que o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais, assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, ora arguida, recai sobre infrações, cometidas pelo sujeito passivo, por deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos Livros Fiscais próprios, (infração 02); e pela falta de registro na escrita fiscal de mercadorias entradas no estabelecimento (infrações 03 e 04).

Portanto, resta caracterizado que as operações alcançadas pela infração 02, por terem sido registradas na escrita fiscal do contribuinte, foi oportunizada à Administração proceder a homologação destes valores, e assim, cabe aplicar a regra prevista no art. 173, inc. I, do CTN, ou seja, o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, qual sejam as operações ou prestações tributáveis, apurou o montante do imposto devido, mas efetuou o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, não havendo a prática de dolo, fraude ou simulação.

Para as infrações 04 e 05, constato que não houve lançamento de tributo, pois, exige multa por descumprimento de obrigação acessória. Assim, não havendo o que homologar, não se aplica a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: "*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*", e que os fatos geradores apurados na infração 02 ocorreram entre setembro de 2016 a fevereiro de 2018, a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31 de julho de 2021.

Tendo o contribuinte tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 14/06/2021, não se operou a decadência arguida para as infrações 04 e 05, tendo em vista que nestes dois casos a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31 de dezembro de 2021.

Destarte, rejeito a arguição de decadência.

Passando a abordar o mérito das infrações 02, 03 e 04, registro que a autuada não as contestou na defesa, tampouco na última manifestação, sequer a estas se referiu, exceto quanto a arguição de decadência parcial dos valores exigidos.

Dessa forma, recorro ao que determina o art. 140 do RPAF/99, ou seja: *“O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.”*, portanto, tenho como subsistentes as infrações 02, 03 e 04.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0004/21-2**, lavrado contra **FABRICK – FABRICAÇÃO DE PRÉ MOLDADOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.387,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 1.821,06**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR