

A. I. N° - 269511.0032/20-4
AUTUADO - SUPERMERCADO FAVORITO DO VALE SÃO FRANCISCO EIRELI
AUTUANTE - LUÍS ANTÔNIO MENEZES DE OLIVEIRA
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ VALE DO SÃO FRANCISCO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 30/06/2022

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0093-03/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado pela legislação utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, e mercadoria beneficiada com isenção. Infrações subsistentes. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Os documentos fiscais não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo lançado. Mantida a exigência fiscal. **b)** OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infrações comprovadas de acordo com o levantamento fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/2020, refere-se à exigência de R\$ 115.934,20 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de dezembro de 2018; janeiro, setembro e outubro de 2019. Valor do débito: R\$ 624,96. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de dezembro de 2018, março, setembro e outubro de 2019. Valor do débito: R\$ 308,72. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.02: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 37.726,44. Multa de 100%.

Consta a informação de que o Contribuinte deixou de lançar em sua escrita fiscal algumas operações de saídas promovidas por Notas Fiscais Eletrônicas e Notas Fiscais do Consumidor Eletrônicas.

Infração 04 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 66.866,61. Multa de 60%.

Infração 05 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 10.407,47. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 35 a 43 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e pede que as intimações dos atos processuais pertinentes sejam efetuadas única e exclusivamente na pessoa do advogado Dr. Emanoel Silva Antunes (OAB/PE nº 35126), uma vez que, consoante os termos da procuração em anexo, mais de um causídico recebeu poderes para, em juízo ou fora dele, representar o Autuado.

Reproduz a descrição da infração e diz que a autuação está eivada de vícios que a comprometem, sendo certo que será anulada ou, no mérito, julgada totalmente improcedente por este Órgão Julgador, pelos motivos que passa a expor.

Diz ser pacífico o entendimento de que a atividade de auditoria não pode ter um viés pré-estabelecido, cabendo ao autuante o dever, na qualidade de aplicador da lei, observar todos os elementos envolvidos, tanto aqueles que podem levar à constituição de um crédito tributário, quanto os que podem beneficiar o contribuinte, evitando ou reduzindo o lançamento tributário. Ainda mais quando há a provocação do contribuinte, que é o caso.

Afirma ser incontroverso que o estabelecimento autuado apura o ICMS pelo regime normal, e partindo dessa premissa, é notório e sabido que o ICMS está sujeito ao princípio da não-cumulatividade. Por este princípio deve-se compensar nas operações subsequentes, os valores pagos a título de ICMS nas operações antecedentes. Reproduz o artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Menciona, ainda, a Lei Complementar 87/1996, transcrevendo o artigo 19, que também estabelece a observância deste princípio.

Alega que no presente caso, como já citado, está sujeito à apuração do ICMS pelo regime normal, portanto, é evidente que qualquer exigência do ICMS, passa necessariamente pela recomposição da conta gráfica, e somente se esta conta corrente apresentar ICMS devedor é que deverá ser exigido o valor do imposto. Diz que esse é o entendimento do STJ. Cita o REsp. nº 1.250.218/ES.

Do relatório da citada decisão do STJ, apresenta sua linha de defesa, segundo a qual, “é defeso ao Fisco elaborar levantamento fiscal, com objetivo de apurar saldo devedor de ICMS sem a recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento prático de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade, ou seja, a singela ‘cadeia’ débito/ crédito. Não há outra apuração de ICMS possível”. Reproduz as conclusões do Ministro Relator na mencionada decisão.

Alega que em todas as infrações objeto da autuação, apesar de o Autuante possuir todos os elementos necessários para a realização da recomposição da conta gráfica do ICMS, não havendo qualquer fato desconhecido, preferiu, de maneira discricionária, exigir o ICMS sem a recomposição da conta gráfica. Entende que essa conduta não tem amparo em nossa legislação.

Diz que o Autuante impôs a exigência de ICMS em decorrência da utilização de um suposto crédito do imposto sem a apresentação do competente documento, todavia, na imputação o auditor na qualidade de aplicador da Lei, não cumpriu o seu dever, nem recompôs a conta gráfica do ICMS. Destaca que conforme recibo e apuração de ICMS da EFD ICMS/IPI, em vários meses da autuação, tinha saldo credor no seu conta-corrente.

Diz que na infração 05, alega o Autuante que o contribuinte recolheu a menos ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação. Na infração 04, afirma o fiscal que o autuado deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis. Afirma não restar dúvida de que o Autuante é conhecedor da legislação, sabe quais são os produtos isentos e quais são os produtos tributáveis (não poderia ser diferente).

Alega que o Autuante, ao analisar a escrita fiscal, verificou apenas o suposto crédito de ICMS sem a apresentação de documentação competente, todavia, deixou o autuante, de verificar os itens que são isentos ou não tributados, e que por equívoco o contribuinte emitiu as notas fiscais com a incidência de ICMS.

Acrescenta que em violação ao princípio da não cumulatividade, o Fiscal não recompôs a conta gráfica do ICMS, após os ajustes da tributação dos itens, ressaltando que o Autuante detinha todos os meios necessários para essa recomposição.

Para que não restem dúvidas, anexa planilha contendo a relação dos itens por NFC-e que foram faturados com incidência de ICMS, quando na verdade são isentos, tiveram o ICMS recolhido por substituição tributária, com redução de base de cálculo ou não incidência do imposto. (o que justifica os créditos ou o estorno de débito).

Por todo o exposto, requer seja declarado nulo o lançamento consubstanciado no auto de infração em exame, ou então, que no mérito, seja reconhecido como totalmente improcedente.

Caso esse não seja entendimento desse Órgão Julgador, que determine a realização de diligência para que o autuante ou terceiro alheio ao feito apure todos os equívocos existentes na escrituração do Autuado, tanto aqueles que favorecem, como aqueles que causam prejuízos ao Estado. Após, que seja recomposto o conta corrente do ICMS, e somente se essa conta apresentar saldo devedor, que seja exigido o imposto.

O autuante presta informação fiscal às fls. 697 a 699 dos autos. Diz que se trata de auto de infração para cobrança de imposto devido. Reproduz os itens da autuação fiscal.

Quanto ao pedido de declaração de nulidade do auto de infração suscitado na peça de Defesa, afirma que é desprovido de fundamentação que o apoie, pois não apresenta qualquer situação capaz de motivar tal pretensão, conforme preceitua o art. 18 do RPAF-BA, Decreto 7.629/99.

No mérito, afirma que todas as cinco infrações contidas no auto de infração estão devidamente comprovadas, sendo as alegações do Impugnante incapazes de anulá-las. A Defesa baseia-se no dever do Fisco de íntegra regularização, na recomposição da conta gráfica do ICMS, e numa compensação com os supostos equívocos na tributação de itens comercializados pelo contribuinte.

Informa que a atividade exercida pelo Fisco nos trabalhos realizados no curso da fiscalização da empresa é plenamente vinculada, na medida em que foram observados todos os aspectos legais para exigência dos valores apurados na infração cometida pelo Autuado. Não há previsão legal para a recomposição, nos termos pretendidos pelo Impugnante, porquanto não seja mister do fisco refazer ou recompor a escrita fiscal do contribuinte, justamente pelo fato de exercer atividade plenamente vinculada, sem margem para quaisquer atos discricionários.

Lembra que é da competência e obrigação do contribuinte efetuar os lançamentos em seus livros e documentos fiscais. Cabia ao Impugnante, portanto, com base na documentação fiscal de cada período e de acordo com a legislação de regência, notadamente no art. 251 do RICMS/BA, Decreto 13.780/12 c/c a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, promover as retificações cabíveis, as quais para serem acolhidas, somente seriam possíveis se realizadas antes do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto.

Afirma que recompor a conta gráfica do ICMS na realidade importa em recompor, ou melhor, em retificar o livro fiscal Registro de Apuração do ICMS, livro este cuja escrituração baseia-se nos livros fiscais Registro de Entradas e Registro de Saídas e resume com fidelidade os valores das operações e prestações realizadas mensalmente pelo estabelecimento. No livro Registro de Apuração do ICMS é que são feitos os lançamentos para apuração da conta corrente fiscal e onde é observado o princípio da não-cumulatividade do imposto. Em observância a esse princípio da não-cumulatividade é que o saldo credor apurado num determinado período não fica estagnado neste período, ele é transportado para o período seguinte de apuração, ou seja, o saldo credor de um período entra na apuração da conta corrente do período seguinte, podendo repercutir também nos demais períodos posteriores.

Conclui que, “compensar” o crédito tributário constatado durante a ação fiscal, que é devido pelo contribuinte por infração à legislação do imposto, com o saldo credor de determinado período de

apuração, teria como consequência a alteração de um ou vários períodos subsequentes de apuração, que por sua vez demandaria retificações de livros fiscais (EFD) e recolhimentos de possíveis diferenças de imposto, o que também causaria uma revolução nos procedimentos fiscalizatórios, pois toda e qualquer infração constatada durante uma ação fiscalizatória estaria sujeita a compensações de saldos credores porventura existentes na escrita do contribuinte.

Da mesma forma, como não há previsão legal para a recomposição da conta gráfica do ICMS nos termos desejados pelo Impugnante, também não tem amparo legal o outro argumento da Defesa de que teria o contribuinte emitido, por equívoco, notas fiscais com a incidência do ICMS de itens que são isentos ou não tributados, e que, por isso, segundo seu entendimento, seria obrigação do Fisco apurar todos os equívocos existentes em sua escrituração fiscal a fim de compensá-los com os créditos tributários apurados na fiscalização. Se o contribuinte realizou operações de vendas de mercadorias com a tributação equivocada do imposto que resultaram em recolhimentos a mais ou indevido do ICMS, deve solicitar a Restituição de Indébitos nos termos dos artigos 73 e 74 do RPAF/BA, Decreto 7.629/1999, pois durante a ação fiscalizatória não pode o Fiscal executante atuar de forma discricionária, fazendo compensações à mercê do contribuinte e à margem das normas legais.

Diante do exposto, afirma que a Defesa não conseguiu elidir a ação fiscal, sendo infundadas e desprovidas de base legal todas as argumentações do Impugnante, motivo pelo qual pugna pela procedência total do auto de infração.

VOTO

O Defendente afirmou ser pacífico o entendimento de que a atividade de auditoria não pode ter um viés pré-estabelecido, cabendo ao autuante o dever, na qualidade de aplicador da lei, observar todos os elementos envolvidos, tanto aqueles que podem levar à constituição de um crédito tributário, quanto os que podem beneficiar o contribuinte, evitando ou reduzindo o lançamento tributário.

Constatou que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e foram fornecidas ao defendente cópias dos mencionados demonstrativos. Não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, as infrações foram descritas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, constando que foram apuradas 05 (cinco) infrações à legislação tributária deste Estado, conforme descrição dos fatos e demonstrativos elaborados pelo Autuante.

A Infração 01 – 01.02.03: trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de dezembro de 2018; janeiro, setembro e outubro de 2019.

Infração 02 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de dezembro de 2018, março, setembro e outubro de 2019.

De acordo com o art. 314 do RICMS/BA/2012, 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.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, e ao tratar da vedação à utilização de créditos fiscais, o art. 310, Inciso I, alínea “a” do RICMS-BA/2012, prevê que é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada de mercadorias e serviços tomados para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço não forem tributadas ou forem isentas do imposto.

Por outro lado, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo por conseguinte vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária (art. 290 do RICMS-BA/12).

Concluo pela subsistência dessas infrações, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso. Infrações 01 e 02 subsistentes.

Infração 03 – 02.01.02: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019.

Consta a informação de que o Contribuinte deixou de lançar em sua escrita fiscal algumas operações de saídas promovidas por Notas Fiscais Eletrônicas e Notas Fiscais do Consumidor Eletrônicas.

Observo que estes fatos não foram questionados pelo autuado nas razões de defesa, e os dados numéricos do levantamento fiscal também não foram contestados. O imposto foi apurado com base em documentos emitidos pelo autuado, conforme a descrição dos fatos. Neste caso, não haveria necessidade de outros elementos ou levantamentos fiscais para comprovar a falta de recolhimento do imposto.

A conclusão é pela subsistência da autuação fiscal, considerando que os documentos fiscais não escriturados, correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo exigido.

Infração 04 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.

Infração 05 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.

O Defendente afirmou não restar dúvidas de que o Autuante é conhecedor da legislação, sabe quais são os produtos isentos e quais são os produtos tributáveis (não poderia ser diferente). Disse que o Autuante, ao analisar a escrita fiscal, verificou apenas o crédito de ICMS sem a

apresentação de documentação competente, todavia, deixou o Autuante de verificar os itens que são isentos ou não tributados e que por equívoco, foram emitidas notas fiscais com a incidência de ICMS.

Disse que apura o ICMS pelo regime normal, e partindo dessa premissa, é notório e sabido, que o ICMS está sujeito ao princípio da não-cumulatividade. Por este princípio, deve-se compensar nas operações subsequentes os valores pagos a título de ICMS nas operações antecedentes.

Na informação fiscal, o Autuante afirmou que não há previsão legal para a recomposição, nos termos pretendidos pelo Impugnante, sendo da competência e obrigação do contribuinte efetuar os lançamentos em seus livros e documentos fiscais. Cabia ao Impugnante, com base na documentação fiscal de cada período e de acordo com a legislação de regência, notadamente no art. 251 do RICMS/BA, Decreto 13.780/12, c/c a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, promover as retificações cabíveis, as quais para serem acolhidas, somente seriam possíveis se realizadas antes do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração.

Sobre a alegação defensiva de que itens isentos do ICMS ou não tributados, e que por equívoco o contribuinte emitiu as notas fiscais com a incidência do imposto, observo que poderia ser realizado o estorno ou anulação de débito, e a legislação prevê que a escrituração fiscal deve ser efetuada mediante a emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” (art. 308 do RICMS-BA/2012). Neste caso, o documento fiscal emitido deve fazer referência à Nota Fiscal cujo imposto foi calculado equivocadamente e que implicou recolhimento indevido.

Para comprovar suas alegações, o Defendente juntou aos autos planilha contendo a relação dos itens por NFC-e, afirmando que foram faturados com incidência de ICMS, quando na verdade são isentos, tiveram o ICMS recolhido por substituição tributária, com redução de base de cálculo ou não incidência do imposto, o que entende justificar os créditos ou estornos de débito.

Entretanto, tais elementos são insuficientes, por isso, considero que o Autuado não comprovou o pagamento do ICMS correspondente às operações efetuadas como não tributadas, não podendo ser acatada a alegação defensiva.

Não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, haja vista que em se tratando de falta de recolhimento do ICMS, para elidir a exigência do imposto depende da necessária comprovação, e não sendo esta apresentada, o tributo será considerado devido.

Por outro lado, não há previsão legal para compensação no Processo Administrativo Fiscal entre os valores apurados no levantamento fiscal, decorrentes estornos de débitos pretendidos pelo Autuado. Pela falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar, são devidos os acréscimos tributários, o que não seria pago pelo defensente se fosse aceita a alegação de que não houve prejuízo para o Estado, inexistindo previsão legal para que nesta situação sejam cobrados apenas os acréscimos moratórios e/ou multa.

Vale ressaltar, que o contribuinte poderá requerer a escrituração extemporânea dos créditos fiscais e sua utilização, após a necessária comprovação, observando os procedimentos estabelecidos no art. 315 do RICMS-BA2012

Concluo pela subsistência das infrações 04 e 05, considerando que o defensente não observou a legislação no presente caso, relativamente ao pagamento do imposto decorrente das operações comprovadas por meio dos documentos fiscais emitidos.

O Defendente requer que as intimações dos atos processuais pertinentes sejam efetuadas única e exclusivamente na pessoa do advogado Dr. Emanoel Silva Antunes (OAB/PE nº 35126). Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99,

e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269511.0032/20-4, lavrado contra **SUPERMERCADO FAVORITO DO VALE SÃO FRANCISCO EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 115.934,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 78.207,76, e 100% sobre R\$ 37.726,44, previstas no art. 42, incisos II, “a”, VII, “a” e III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA