

A. I. N° - 278904.0014/20-4  
AUTUADO - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S.A.  
AUTUANTE - JAYME BORGES DOMINGUES FILHO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 01/08/2022

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0122-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO. A escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/01/2021, refere-se à exigência de R\$ 282.057,28 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 01.02.73: Escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, no mês de fevereiro de 2016.

Em complemento, consta a informação de que houve utilização indevida de crédito fiscal extemporâneo em desacordo com o disposto no caput dos arts. 307; 308, 312, inciso IV, c/c § 1º do art. 315 do RICMS-BA/2012.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 104 a 110 do PAF. De plano, ressalta a tempestividade da defesa e diz que se trata de auto de infração lavrado para cobrança de débitos do ICMS e de multa, sob a acusação de que houve escrituração indevida de crédito fiscal extemporâneo.

Para facilitar a compreensão do caso reputa pertinente transcrever a norma que pretensamente respaldaria a cobrança aplicada pela Autoridade Lançadora: art. 31 da Lei n° 7.014/1996; arts. 314 e 315 do RICMS-BA/2012, Decreto n° 13.780/2012.

Diz que a infração ainda ensejou na aplicação de multa com base no art. 42, VII, "a", da Lei n° 7.014/1996, que também transcreveu.

Alega que se trata de autuação manifestamente insubstancial, pelas razões que serão expostas a seguir.

No item VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO, registra ser de conhecimento que o auto de infração objetiva a exigência de crédito tributário tendo a natureza jurídica de lançamento de ofício e, exatamente por essa razão, deve se pautar em todas as formalidades previstas na legislação, a fim de que se proceda à regular constituição do débito, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que reproduziu.

Alega que, consoante se infere da leitura do mencionado dispositivo legal, a descrição circunstanciada do dispositivo infringido é imprescindível para justificar também a exigência da penalidade tributária, e a não observância de tal exigência possui o condão de viciar, de forma insanável, o respectivo procedimento administrativo, acarretando a nulidade do lançamento por víncio material.

Ressalta que o auto de infração deve conter requisitos básicos de validade, dentre os quais se insere a correta capitulação do fato infracional, pois, se assim não fosse, poderia a autoridade fiscal lançar mão de infração absolutamente viciada e imputá-la ao particular, sem em contrapartida, demonstrar na lei se realmente existe suporte para tanto.

Diz que a finalidade da regra de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, contido no auto de infração, é possibilitar o conhecimento pelo particular dos elementos para produzir defesa em seu favor, obstando cobranças arbitrárias.

Alega precariedade na motivação quanto à metodologia para arbitramento da base de cálculo do imposto na lavratura do auto de infração originário afirmando que houve cerceamento do direito de defesa, e, por certo, esse cerceamento de defesa viola frontalmente os princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal (CF), segundo o qual "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

Lembra que o princípio do contraditório visa garantir aos litigantes o direito de defesa. Os sujeitos envolvidos na contenda, por meio do contraditório, têm o direito de serem ouvidos com igualdade, de produzirem prova, de demonstrarem suas razões fáticas e os fundamentos jurídicos do seu pleito. A ampla defesa significa que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretação de fatos e interpretações jurídicas não pode ser restrita. Daí a expressão "com os meios e recursos a ela inerentes".

Também menciona que o lançamento tributário está geneticamente gravado pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade cerrada, os quais reclamam a necessidade de perfeita identidade entre a hipótese da exigência fiscal e o fato apontado como desencadeador de tal incidência.

Nos termos do já mencionado art. 142 do CTN, cumpre à autoridade administrativa verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, deve ela verificar, com base nos elementos colhidos do mundo dos fatos, se houve ou não a subsunção do fato à norma. O mandamento contido nessa norma, sem dúvida, aplica-se também à verificação da ocorrência da infração tributária, que enseja aplicação de penalidade cominada em lei.

Também menciona que embora o ato administrativo seja dotado de presunção de legitimidade, ele só a adquire quando revestido dos requisitos legais mínimos, sendo assim, o agente fiscalizador tem um verdadeiro dever de provar a ocorrência dos fatos que sustentam a pretensão fiscal o que, todavia, não ocorreu no caso em tela, portanto, devendo ser declarada a nulidade do auto de infração originário.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) se pauta no mesmo entendimento ora exteriorizado e já firmou convicção de que, cabe ao Fisco, ao lavrar auto de infração, esclarecer a metodologia de que se valeu para apuração do valor devido.

Diz que a Autoridade Autuante não demonstrou o critério, o método, a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como se chegou à base de cálculo indicada no auto de infração originário.

Quanto à necessidade de demonstração, de forma clara e compreensiva, do método de apuração da base de cálculo, afirma que já está pacificada no âmbito do Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF), inclusive com a edição da SÚMULA CONSEF N° 01.

Entende que o lançamento ora combatido contém vício material, porquanto foi motivado de forma deficiente, apenas presumindo o lançamento de "Outros Créditos" no Livro de Apuração do ICMS, mencionando os demonstrativos que não reproduzem a devida motivação, o que constitui erro de direito, que ceifa o direito de defesa do contribuinte e eiva de nulidade o crédito tributário. Diz que o reconhecimento da nulidade do auto de infração originário é medida que se impõe e desde já requer.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTE A AUSÊNCIA DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA E DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DOS ELEMENTOS QUE SUBSIDIARAM A AUTUAÇÃO: Quanto ao aspecto de quantificação do crédito tributário constituído, diz que merece atenção o fato de que a composição do "crédito escritural", é rigorosamente idêntica à composição do "crédito tributário" lançado pela fiscalização como ICMS não recolhido.

Diz que se percebe é que, mecânica e automaticamente, o Autuante assumiu a equivocadíssima premissa segundo a qual a apropriação de crédito escritural no valor "X" representa necessariamente abatimento do crédito tributário do ICMS nesse mesmo montante "X" ao final do período de apuração.

Noutras palavras, a Autoridade Administrativa lançadora acabou por exigir o pagamento de crédito escritural do ICMS como se crédito tributário inadimplido fosse, confusão conceitual essa que há muito foi reprovada pela jurisprudência sedimentada por ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal (STF).

Alega que essa diferença de institutos foi apresentada com muita propriedade pela Procuradoria do Estado de São Paulo em petição acostada nos autos do Al-Agr nº 181.138, adotada integralmente como razão de decidir pelo E. Min. Maurício Corrêa no primeiro precedente que foi reproduzido.

Partindo da diretriz traçada sem dissonância pela Corte Suprema e tomando por empréstimo as palavras da Procuradoria do Estado de São Paulo, segundo os quais o crédito do ICMS é apenas um elemento a ser considerado para o cálculo do montante do imposto a recolher, entende que, de forma alguma, poderia a Autoridade Fazendária transformar automaticamente os valores glosados em "crédito tributário" a pagar.

Afirma que em momento algum, a Autoridade Administrativa se preocupou em demonstrar observância à apuração do ICMS. Ainda que houvesse saldo devedor do imposto no mês em que os créditos foram glosados, tal fato não afasta o dever do Fiscal Autuante de demonstrar isso em sua peça de lançamento, com a devida apuração do débito havido no período indicado, sob pena de nulidade.

Afirma que deveria, em respeito à metodologia de apuração própria do sistema não-cumulativo, posto pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e reproduzido pelo art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996, subtrair os "créditos escriturais" considerados indevidos do saldo composto por todos os demais "créditos escriturais" apurados em cada período de apuração, para confrontar a respectiva diferença contra a soma dos débitos identificados nesse mesmo hiato.

Diz que essa não é uma simples sugestão, mas uma imposiçãoposta diretamente pelo art. 24 da Lei Complementar nº 87/1996, muito bem sintetizada pelos Professores ROQUE ANTONIO CARRAZA, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO.

Para que não reste dúvida quanto ao fato de que o auto de infração originário não aponta nada além de "crédito escritural" tido por irregular, alega que os documentos que o instruíram não apresentam nem mesmo uma simples planilha que se preste à recomposição dos saldos credores escriturados.

Afirma que essa grave irregularidade de apuração perpetrada pelo Autuante já foi enfrentada pela melhor doutrina dedicada ao tema, que proclama com veemência a nulidade de autos de infração lavrados mediante essa imponderável correspondência entre os conceitos de "crédito escritural" e "crédito tributário. No mesmo sentido é a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados que mencionou.

Acrescenta que tendo em vista o equívoco conceitual em que incorreu o Autuante fez com que tal Autoridade se descuidasse de seu dever funcional de apurar corretamente o ICMS supostamente devido, tornando evidente a nulidade do auto de infração.

Ressalta que sendo o ICMS um tributo sujeito à sistemática da não-cumulatividade, por meio da qual são compensados créditos e débitos, o Fiscal Autuante deveria ter refeito a apuração, a fim de verificar se o Autuado teria créditos suficientes para compensar, ainda que parcialmente, o pretenso débito de R\$ 282.057,28.

Afirma que por meio dessa sistemática não-cumulativa o montante a ser efetivamente desembolsado pelo contribuinte a título do ICMS será o resultado do confronto entre os débitos originados das operações por ele realizadas em um determinado período, com os valores dos "créditos escriturais" identificados nesse mesmo hiato, sendo certo que dessa verificação pode resultar ausência de imposto a pagar (quando o valor dos créditos escriturais superar os débitos apurados no período).

Entende que, se a Fiscalização pretende exigir o recolhimento do imposto supostamente devido, relativo a operações tributáveis realizadas no ano de 2016, há que verificar se o Contribuinte possuía, naquele período, créditos passíveis de absorverem ao menos parte do montante reclamado. Tal verificação demanda a recomposição da escrita fiscal, o que não foi feito na origem.

A respeito desse tema, reproduz trecho do voto proferido pelo Ministro Humberto Martins no REsp nº 1.250.218, com referência a sempre precisa doutrina do saudoso Professor ALBERTO XAVIER.

Frisa que a Autoridade Fiscal se limita a apresentar os valores totais das operações de vendas de mercadorias na competência autuada, sem, contudo, proceder com a metodologia correta de apuração do ICMS na sistemática da não cumulatividade.

Conclui que os critérios para apuração do ICMS decorrem da obrigatoriedade de que sejam contemplados todos os débitos originados das operações realizadas em determinada competência, bem como os valores de créditos escriturais apurados, para, então, chegar-se ao montante a ser efetivamente desembolsado pelo contribuinte para adimplemento do imposto. Como enfatizado anteriormente, caso tivesse adotado os procedimentos cabíveis, a Autoridade Fazendária verificaria que não há saldo remanescente a pagar. Por mais esse motivo, afirma que resta clara a nulidade do auto de infração.

**AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE DO CRÉDITO:** Ultrapassados os pontos atinentes à nulidade do auto de infração em epígrafe, afirma que passa a demonstrar que não houve qualquer utilização indevida de crédito fiscal.

Diz que o lançamento apresentado pelo Auditor Fiscal no ano de 2016, no montante de R\$ 282.057,28, refere-se às notas fiscais emitidas no Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 5927, que corresponde à "lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração".

A esse respeito, informa que realizou estorno dos créditos das NFs de entrada na apuração, por meio das emissões das notas fiscais de baixa de estoque, com a alíquota superior à da entrada, realizando o débito do imposto na apuração, razão pela qual apropriou o crédito equivocadamente baixado em valor superior ao da entrada, de modo que a baixa do estoque represente somente a anulação do crédito de entrada da mercadoria.

De forma a comprovar tal alegação, apresenta a memória de cálculo com a diferença de alíquota encontrada (doc 03), destacando que tal documentação fora devidamente apresentada quando da resposta à Ordem de Serviço nº 504.966/20.

Diante de tais elementos, alega que não há que se falar em "utilização indevida de crédito fiscal", motivo pelo qual o auto de infração em questão deve ser integralmente cancelado.

**DA CONFISCATORIEDADE DA MULTA IMPOSTA:** Caso os argumentos suscitados anteriormente não sejam suficientes para desconstituir o lançamento impugnado, o que apenas admite por

argumento, diz ser importante destacar que, como visto, a conduta supostamente praticada em desacordo com a legislação de regência não levou à supressão do tributo.

Diz que a suposta infração que lhe foi imputada levou à aplicação de multa, no percentual de 60% sobre o valor do tributo. Alega que a fixação de determinada penalidade somente se mostrará constitucional e em sintonia com o princípio da proporcionalidade se mantiver íntima relação de dependência entre a conduta ilícita do agente e sua intensidade material.

Relativamente ao caso dos autos, alega que a conduta que lhe foi imposta em nada influenciou no direito de arrecadação do Estado, que recebeu a absoluta integralidade do ICMS que lhe era devido, circunstância essa que, a todas as luzes, escancara o desvio de finalidade da norma que instituiu a penalidade, além da irrazoabilidade e da desproporcionalidade da autuação em combate.

Ressalta que se está diante de violação patente à norma posta pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. A matéria relativa à cobrança de penalidade exorbitante em razão do descumprimento de obrigação acessória, já teve sua repercussão geral reconhecida pelo E. Supremo Tribunal Federal, conforme se observa na ementa que transcreveu.

Apenas no intuito de reforçar que a inconstitucionalidade em tela não comporta qualquer divergência na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, apresenta julgados nesse sentido proferidos por todos os Ministros que integram a Suprema Corte.

Afirma não existir dúvida de que a penalidade debatida possui caráter confiscatório (art. 150, IV, da CRFB), o que é vedado pela Ordem Jurídica Brasileira, pois, como adverte Sacha Calmon Navarro Coelho, "uma multa excessiva, ultrapassando a razoável, para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (...) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco".

Conclui que, por mais esses motivos, resta evidente a necessidade de desconstituição do débito impugnado.

Por fim, menciona a necessidade de produção de prova pericial, conforme autorizado pelo art. 145 do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/1999, considerando a complexidade da questão fática apresentada.

Em obediência ao parágrafo único do citado dispositivo, apresenta os quesitos a serem respondidos.

Ainda em atendimento ao disposto no art. 145, parágrafo único, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/1999, indica o assistente técnico Sr. Frederico Ferreira Pedrosa, inscrito no CRC/MG sob o nº 78.927/0 (tel.: (31) 35080-5900 e (11) 3568-2890), com endereço na Rua Rio Grande do Norte nº 1.560, 6º andar, Funcionários/MG.

Diante de todo o exposto, requer seja acolhida a impugnação para que seja (i) determinado o cancelamento/desconstituição do auto de infração combatido neste processo administrativo; ou (ii) reconhecida a inconstitucionalidade da multa aplicada, reduzindo-a para 5%.

Reitera seu pedido de realização de perícia técnica, na forma do art. 145 do Decreto nº 7.629/1999, com análise dos quesitos indicados no tópico acima.

O autuante presta informação fiscal às fls. 127 a 131 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e registra que a auditoria foi executada de forma regulamentar, com a devida ciência do ato fiscalizatório mediante TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO recebido pela empresa auditada em 23/11/2020, e TERMO DE PRORROGAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO recebido em 08/01/2021, via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, nos termos do inc. I do § 3º do art. 108 do RPAF-BA/99, conforme visto entre as folhas 06 e 15 do PAF e concluída com a lavratura do presente Auto de Infração em 29/01/2021, e dada a devida ciência da lavratura em 12/02/2021, conforme se pode constatar à folha 102 do presente processo.

Quanto ao argumento defensivo de “vício material” no lançamento, diz que a infração apontada foi devidamente caracterizada, sendo possível determinar sua natureza, data de ocorrência, tipificação e o montante do débito tributário, nos termos do que dispõe o art. 39 do RPAF-BA, aprovado pelo Dec. 7.629/99, e art. 142 do CTN, conforme verificado no corpo do Auto de Infração e respectivo demonstrativo de débito (folhas 01 a 03 do PAF).

Acrescenta que o Auto de Infração em tela traz a reprodução fiel dos fatos verificados, consubstanciados pelas informações necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido, detalhadas através de documentação anexada entre as folhas 33 e 94 do PAF, inclusive sua escrituração fiscal, em sua íntegra apresentados ao Autuado por meio de cópias reprográficas e arquivos em mídia de igual conteúdo trazido anexo à folha 95 do PAF.

Sendo assim, vencidas as considerações preliminares, adentra no mérito da autuação para tratar dos itens da impugnação no sentido de refutar os argumentos trazidos pelo Impugnante em sua peça de defesa.

No tocante ao argumento de uma suposta nulidade do Auto de Infração, esclarece que a autuação em voga se deu com base em lançamento de créditos fiscais a que supostamente faria jus o Autuado nos exercícios de 2012 a 2015, escriturados de forma extemporânea, com repercussão no período de apuração 01 a 29/02/20, conforme bem demonstrado entre as folhas 34 a 38 do PAF.

Ainda que se admitisse como regular o lançamento dos supostos créditos fiscais, apenas por força do apreço ao contraditório, assegura que o Autuado não possuía saldo credor no aludido período de apuração, tendo havido impacto do valor lançado em sua integralidade sobre o saldo apurado em fev/2016, conforme visto no já mencionado demonstrativo acostado à folha 35 dos autos.

Diz que em sua impugnação, o Defendente afirmou que teria realizado o lançamento em questão com base em supostos créditos fiscais advindos do estorno de débitos havidos em valores supostamente superiores ao devido, no período 2012 a 2015, referentes a “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração – CFOP 5927”, sem, no entanto, demonstrar sua pertinência ou correção.

Em relação a este item, registra que em nenhum momento comprovou o Autuado ter procedido o lançamento conforme previsto nos termos dos arts. 307, 308, inc. IV do art. 312 e § 1º do art. 315, todos do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012.

No que concerne ao percentual de multa aplicado, questionado por meio do Item III da defesa, informa que o percentual tem por base o disposto na alínea “a” do inc. VII do art. 42 da Lei 7.014/96, tendo sido aplicado por dever de ofício, não cabendo, ao escopo da auditoria qualquer manifestação acerca de sua finalidade, razoabilidade ou proporcionalidade.

Da mesma forma, não cabe pronunciamento por parte do Autuante acerca dos pedidos trazidos pelo Impugnante no bojo dos Itens III e IV de sua peça de defesa.

Diz que o Autuado não nega ter efetuado o lançamento em questão, nem tampouco comprova terem sido cumpridas as exigências legais para o lançamento de créditos extemporâneos, razão pela qual carecem de consistência material e legal os seus argumentos, tanto por requerer da fiscalização que considere prática não amparada de apropriação de créditos extemporâneos sem o cumprimento do devido processo legal, quanto pela falta de demonstração da real existência dos respectivos saldos credores e sua não repercussão sobre o saldo do ICMS a recolher no aludido período.

Diante do exposto, a critério deste Órgão Julgador, mantém, em sua íntegra, o lançamento realizado por meio do presente Auto de Infração, de forma que seja julgada procedente a única infração de número 01, resultando no valor histórico devido a título do ICMS de R\$ 282.057,28 (duzentos e oitenta e dois mil, cinquenta e sete, vinte e oito centavos), e acréscimos legais cabíveis.

## VOTO

O defensor comentou sobre os requisitos essenciais do lançamento, incluindo a sua motivação. Alegou que o Autuante não demonstrou o critério, o método e a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como se chegou à base de cálculo indicada no auto de infração. Disse que o lançamento ora combatido contém vício material, porquanto foi motivado de forma deficiente, apenas presumindo o lançamento de "Outros Créditos" no livro Registro de Apuração do ICMS, mencionando os demonstrativos que não reproduzem a devida motivação, o que constitui erro que ceifa o direito de defesa do contribuinte e eiva de nulidade o crédito tributário.

O Autuante esclareceu que o Auto de Infração em tela traz a reprodução fiel dos fatos verificados, consubstanciados pelas informações necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido, detalhadas através de documentação anexada entre as folhas 33 e 94 do PAF, inclusive, a escrituração fiscal, em sua íntegra, o que foi apresentado ao Autuado por meio de cópias reprográficas e arquivos em mídia de igual conteúdo trazido anexo à folha 95 do PAF.

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes.

De acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela fiscalização e os dados fornecidos pelo contribuinte. Por isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos fiscais do Contribuinte.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e conforme destacado na informação fiscal, consta a descrição da infração, inclusive com a respectiva informação complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, se referindo ao levantamento fiscal, e os demonstrativos dos cálculos foram entregues ao contribuinte.

Quanto ao aspecto de quantificação do crédito tributário constituído, o Autuado afirmou que merece atenção o fato de que a composição do "crédito escritural", é rigorosamente idêntica à composição do "crédito tributário" lançado pela fiscalização como ICMS não recolhido.

Afirmou que em momento algum a Autoridade Administrativa se preocupou em demonstrar observância à apuração do ICMS. Ainda que houvesse saldo devedor do imposto no mês em que os créditos foram glosados, tal fato não afasta o dever do Fiscal Autuante de demonstrar isso em sua peça de lançamento, com a devida apuração do débito havido no período indicado, sob pena de nulidade. Alegou ausência de recomposição da conta gráfica e demonstração analítica dos elementos que subsidiaram a autuação.

Essa alegação está relacionada ao mérito da autuação, neste caso, será analisada oportunamente neste voto.

A descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua

base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do lançamento.

Assim, não restando comprovada nos autos a existência de vícios que comprometam a eficácia da autuação fiscal, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa.

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto aos fatos apurados e demonstrativos elaborados pelo Autuante.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, no mês de fevereiro de 2016.

Em complemento, consta a informação de que houve utilização indevida de crédito fiscal extemporâneo em desacordo com o disposto nos arts. 307; 308, 312, inciso IV, c/c § 1º do art. 315 do RICMS-BA/2012.

O Defendente alegou que o auto de infração não aponta nada além de "crédito escritural" tido por irregular, e afirmou que os documentos que o instruíram não apresentam nem mesmo uma simples planilha que se preste à recomposição dos saldos credores escriturados. Se a Fiscalização pretende exigir o recolhimento do imposto supostamente devido, relativo a operações tributáveis realizadas no ano de 2016, há que verificar se o Contribuinte possuía, naquele período, créditos passíveis de absorverem ao menos parte do montante reclamado. Tal verificação demanda a recomposição da escrita fiscal, o que não foi feito na origem.

Sendo o ICMS um tributo sujeito à sistemática da não-cumulatividade, por meio da qual são compensados créditos e débitos, apresentou o entendimento de que o Autuante deveria ter refeito a apuração, a fim de verificar se o Autuado teria créditos suficientes para compensar, ainda que parcialmente, o pretenso débito.

O Autuante esclareceu que a autuação em voga se deu com base em lançamento de créditos fiscais a que supostamente faria jus o Autuado nos exercícios de 2012 a 2015, escriturados de forma extemporânea, com repercussão no período de apuração 01 a 29/02/20, conforme demonstrado entre as folhas 34 a 38 do PAF.

O Impugnante declarou que realizou estorno dos créditos das NFs de entrada na apuração, por meio das emissões das notas fiscais de baixa de estoque, com a alíquota superior à da entrada, realizando o débito do imposto na apuração, razão pela qual apropriou o crédito equivocadamente baixado em valor superior ao da entrada, de modo que a baixa do estoque represente somente a anulação do crédito de entrada da mercadoria.

O Autuante afirmou que em relação aos supostos créditos fiscais advindos do estorno de débitos havidos em valores supostamente superiores ao devido, no período 2012 a 2015, referentes a “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração – CFOP 5927”, não foi comprovada a sua pertinência ou correção.

Ainda que admitisse como regular o lançamento dos supostos créditos fiscais, o Autuante afirmou que o Autuado não possuía saldo credor no aludido período de apuração, tendo havido impacto do valor lançado em sua integralidade sobre o saldo apurado em fev/2016, conforme visto no já mencionado demonstrativo acostado à folha 35 dos autos.

Em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso.

Constitui obrigação do contribuinte, estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração. (art. 312, IV do RICMS-BA/2012).

Por outro lado, em relação ao estorno ou anulação de débito, 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 de forma incorreta e implicou recolhimento indevido.

Em relação aos elementos que compõem o presente processo, o fato é que o Autuado se apropriou de créditos fiscais de forma extemporânea violando a forma estabelecida na legislação estadual (arts. 314 e 315 do RICMS-BA/2012), *in 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.

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 Sobreindo 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.

O Autuante ressaltou que em nenhum momento comprovou o Autuado ter procedido o lançamento conforme previsto nos termos dos arts. 307, 308, inc. IV do art. 312 e § 1º do art. 315, todos do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012. Disse que o contribuinte se contrapôs ao lançamento de ofício alegando serem os créditos legítimos. Entretanto, a acusação fiscal foi realizada, também em decorrência da falta de comprovação da legitimidade dos créditos fiscais pelo sujeito passivo.

Constatou que os dispositivos regulamentares que regem o lançamento de crédito fiscal determinam que os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês, ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao talante do contribuinte, eis que, para serem utilizados devem se submeter ao regramento estabelecido. Portanto, se não obedecido o quanto estatuído no RICMS/BA, resta caracterizada a sua utilização de forma extemporânea.

Neste contexto, vejo que houve por parte do autuado inobservância de formalidade legal, a Fiscalização promoveu as devidas verificações e conferiu os lançamentos realizados nos livros

fiscais do autuado sem que houvesse comprovação suficiente acerca dos créditos fiscais registrados.

O Defendente afirmou que a composição do "crédito escritural", é rigorosamente idêntica à composição do "crédito tributário" lançado pela fiscalização como ICMS não recolhido, e que, em momento algum, a Autoridade Administrativa se preocupou em demonstrar observância à apuração do ICMS.

Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, entendo que o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição. Se restasse comprovado que o defensante apropriou na sua escrita fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação deste imposto, mas dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado. Neste caso, considerando o disposto no art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, seria exigido apenas o estorno do crédito com a reapuração do saldo do ICMS, afastando a exigência do imposto, e mantendo apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96. Entretanto, o Contribuinte não apresentou qualquer comprovação neste sentido.

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. A simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, e na situação presente, ficou comprovado que houve utilização indevida de crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, estando correta a exigência fiscal.

Concluo pela subsistência da autuação, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito, inexistindo previsão regulamentar para antecipação de crédito fiscal.

Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278904.0014/20-4, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 282.057,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA