

PROCESSO - A. I. N° 269198.0004/21-0
RECORRENTE - LAGOA NOVA HORTICULTURA E TRANSPORTES EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0181-04/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0132-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Os créditos fiscais escriturados na conta corrente fiscal deveriam de ter sido estornados pelo contribuinte, entretanto, tal ocorrência não resultou em descumprimento de obrigação principal, a exigência do imposto foi afastada, com base no inciso VII, “a”, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, mantida, entretanto, a multa de 60% prevista pelo inciso VII, alínea “a” do mesmo dispositivo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0181-04/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/03/2021, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$48.889,03, pelo cometimento da seguinte infração no período de Janeiro/2018 a Novembro/2020:

INFRAÇÃO 1 – 001.002.089: “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos”.

“Refere-se a créditos oriundos de aquisições de insumos, embalagens e materiais de uso/consumo/ativo. Tais créditos são indevidos, uma vez que as saídas do contribuinte são referentes aos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, conforme demonstrativos anexos”.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 17 a 24), informação fiscal prestada pelo autuante (Fl. 43), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 4ª JJF que após análise julgou Procedente nos seguintes termos (Fls. 53 a 56):

VOTO

A acusação objeto do presente lançamento está assim descrita: “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa Estornar os referidos créditos”.

A título de complemento, consta a seguinte informação: “Refere-se a créditos oriundos de aquisições de insumos, embalagens e materiais de uso/consumo/ativo. Tais créditos são indevidos, uma vez que as saídas do contribuinte são referentes aos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, conforme demonstrativos anexos”.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração, visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação, sendo que a infração, o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito e o enquadramento legal da infração e respectiva penalidade, foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, constato que a infração se encontra devidamente demonstrada, de forma analítica, de acordo a planilha de fls. 06 a 12, contendo analiticamente por cada mês, número do documento fiscal e respectiva chave de acesso, descrição do produto, valor do imposto creditado indevidamente, e todas as informações necessárias para a demonstração da infração, sendo que a mesma fora entregue ao autuado.

Quanto ao argumento de que a simples escrituração de créditos, per si, não pode ser considerada infração à obrigação principal, porque “escrituração” e “utilização” do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa, e surgem também em momentos diversos, razão pela qual, em seu entendimento só poderia haver a aplicação da multa fixa de R\$ 140,00, prevista no artigo 42, XVIII, b da lei 7.014/96, observo que se trata de questão de mérito, e passo a me pronunciar a respeito.

Inicialmente, de acordo com informações contidas no documento de fl. 05, a empresa autuada tem como CNAE PRINCIPAL o código 121101 - Horticultura, exceto morango, sendo que de acordo com informações do autuante, as suas saídas são alcançadas pelo benefício de redução da base de cálculo ou isenção, prevista no Convênio ICMS 100/97.

Como dito anteriormente, para embasar a presente acusação foi elaborado o demonstrativo de fls. 06 a 12, onde se verifica que os produtos adquiridos, em sua grande maioria, tratam-se de insumos, material de embalagem, além de itens alheios à atividade da empresa, a exemplo de refrigerantes, leite, bombons, detergente líquido, chocolates, shampoo, creme de leite, creme dental, vinho, whisky, etc.

Portanto, tais créditos, comprovadamente são indevidos, porém, não resultou em descumprimento de obrigação principal, como descrito na própria infração, que diz respeito à “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa Estornar os referidos créditos”.

Assim, a situação sob análise se amolda perfeitamente ao disposto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduzo:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;”

Ressalto, entretanto, que caberá ao autuado promover o competente estorno do crédito.

Quanto ao pedido do representante legal da empresa, de que cópias das notificações referentes à presente lide lhe sejam encaminhadas, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Isto posto, e considerando que os argumentos trazidos pelo autuado através da sua peça defensiva são insuficientes para afastar a exigência tributária, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 66 a 71, 268 a 273 e 280 a 283) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia dizendo que os julgadores de piso, mesmo ciente que não ocorreu a utilização indevida de crédito de ICMS, por se tratar de mercadorias isentas relacionadas no Convênio ICMS 100/97, decidiu manter a multa de 60% sobre valor de ICMS zero, aplicando o inciso VII, “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que se refere utilização indevida de crédito fiscal.

Dessa forma o enquadramento da pretendida infração é de que a mesma decorreu da “Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS”, e, que os fatos geradores da mesma ocorreram nos meses de março de 2019 a novembro de 2020.

Reafirma que a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, VII, “a”, determina que serão aplicadas as multas de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal.

Vale ressaltar que a decisão de piso, muito embora trate o tema como a possibilidade de manutenção dos créditos sobre entradas de insumos cujas saídas subsequentes não sofrem a incidência do ICMS, a mesma foge frontalmente do que está descrito na infração, que trata de utilização de créditos e não sua manutenção.

Frisa-se, que não houve utilização de crédito fiscal, mas mera escrituração, o que não tipifica a infração apontada. Isto porque, o Auto de Infração cuida da “utilização indevida de crédito fiscal,

que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos”, como destaca o ilustre Autuante, na Infração 01, no corpo do auto de infração. Entretanto, a correta tipificação da infração e consequente imposição de multa deve perpassar, também, pela efetiva análise da utilização (ou não) dos créditos fiscais a que faz menção o denodado agente fiscalizador”. E, de fato, tentaram o autuante e a Junta Julgadora, no que foram seguidos pelo ilustre relator, impor à Recorrente uma infração que em verdade não cometeu.

Neste contexto, a empresa autuada traz aos autos, em atenção ao mérito do PAF lavrado, provas inquestionáveis dos equívocos do nobre autuante ao lavrar o Auto de Infração em apreço, cuja segregação do montante exigido deve ser realizada por esta respeitável Câmara de Julgamento Fiscal, haja vista, a apresentação das Declarações e Apuração Mensal do ICMS (Doc. 01) referente ao período de março de 2019 a novembro de 2020.

Nesta senda, o inciso VII, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer a penalidade, é clara ao determinar em sua alínea “a”: quando da utilização indevida de crédito fiscal. Portanto, estando comprovado que a autuada não fez uso do crédito objeto da autuação, conforme apresentação das Declarações e Apuração Mensal do ICMS (Doc. 01) referente ao período de março de 2019 a novembro de 2020, fica evidente a impossibilidade de penalizá-la com base no dispositivo alegado pelas autoridades administrativas fiscais.

Diz que o nobre autuante poderia notificar a autuada para que efetuasse o “estorno do crédito” e, caso constatado a sua insubordinação ou utilização indevida, aí sim, penalizá-la. Desse modo não se vislumbra no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 nenhum enquadramento específico para o cometimento identificado para a autuada, “escrituração indevida de crédito fiscal”, e não “utilização indevida de crédito fiscal”. Desta forma, o Auto de Infração em apreço, deve alterar seu enquadramento penal, do artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, para a multa prevista no artigo 42, XVIII, “b”, no valor de R\$140,00.

Insta frisar que a simples escrituração de créditos, per si, não pode ser considerada infração à obrigação principal, porque escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica diversa e surgem também, em momentos diversos, razão pela qual, somente poderá haver a aplicação do quanto previsto no artigo 42, XVIII, “b” da Lei nº 7.014/96, cabendo, no máximo, a multa fixa de R\$140,00. Ratificando tal entendimento, o Egrégio Conselho Fazendário Baiano – CONSEF, assim já decidiu, através dos Acórdãos JF nº 0169-01/13, CJF nº 0125-11/15, JF nº 0116-04/17, CJF nº 0304-12/15 e CJF nº 0147-12/17.

Em recurso complementar, pede pela Nulidade do Auto de Infração, ao dizer que a eminente autoridade fiscal suprimiu direitos fundamentais do contribuinte, necessários ao completo exercício do seu direito de defesa consagrado na CF/88, máxime, o princípio do devido processo legal. Tudo porque a empresa não tomou ciência de que estava sendo fiscalizada. Não recebeu em sua via do Auto de Infração, cópia do Termo de Início de Fiscalização e não sabemos se há Termo na via do Fisco. De igual forma, também não foi intimada a apresentar livros ou documentos fiscais.

Nesse sentido, tais circunstâncias ensejam a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender as previsões do RPAF/99. Vale dizer a ação fiscal foi realizada sem observância aos procedimentos próprios de fiscalização, conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início de Fiscalização ou da Intimação por escrito ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização.

Quanto ao início de fiscalização, o art. 28 do RPAF/99 estabelece, que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso, “Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte” e também “Termo de

Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;”

Não existe intimação fiscal feita previamente, e o autuado só tomou conhecimento da fiscalização, com a intimação da lavratura do Auto de Infração lavrado em 16 de março de 2021. Desse modo, fica demonstrado que a fiscalização não seguiu a determinação contida no dispositivo legal, acima mencionado, pois, tratando-se de ação fiscal a ser desenvolvida em estabelecimento, consoante descrito no RPAF/99, o Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, deveria conter no seu corpo indicação do dia e hora da lavratura.

Ressalte-se, que não consta do PAF qualquer intimação por escrito, com a assinatura do contribuinte acusando o seu recebimento, concedendo prazo mínimo de 48 (quarenta e oito) horas para exibição de livros e documentos fiscais, especificando os meses e os exercícios pretendidos a serem examinados, como também não há Termo de Arrecadação de Documentos Fiscais.

Cabe registrar, que não existe prova no processo, de ter havido intimação ao Autuado via DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, o que, após a ciência, dispensaria a assinatura do contribuinte no Termo de Início de Fiscalização. Portanto, o descumprimento pela fiscalização do disposto no artigo 28 do RPAF/99, causou ao sujeito passivo, neste processo, prejuízo a ampla defesa e ao contraditório.

Não se pode perder de vista que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Consoante o artigo 18, inciso II do RPAF/99, são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Ante o exposto, concluo, após a análise exposta, que o lançamento de ofício realizado com defeito insanável, inquinou de nulidade o procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, II, “a” do RPAF/99. Entendimento este já pacificado por este eg. Conselho, através dos Acórdãos CJF Nº 0048-12/22-VD, JJF Nº 0133-03/20-VD, CJF Nº 0180-12/20-VD, JJF Nº 0027-04/21-VD, JJF Nº 0057-03/21-VD.

Complementa também dizendo que caberia ao autuante observar, diante da inconsistência apresentada, intimar a empresa a retificar os arquivos, ocasião em que apuraria eventual débito tributário existente, até porque os fatos geradores da autuação ocorreram de janeiro a abril de 2018 e a autuação ter se dado em junho de 2021, ou seja, mais de três anos, ainda que as EFD tenham sido regularmente transmitidas, mesmo com lançamentos incorretos.

Traz à baila o § 4º, do artigo 247 do RICMS/12, com vigência entre 27/11/2015 a 31/10/2019, hoje revogado, mas que explicitava que “o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”.

A inconsistência, uma vez identificada, deve gerar, a necessidade de intimação do sujeito passivo para saná-la, mas tal efeito jurídico, somente deve se impor na medida em que a distorção da EFD possa ser identificada, de plano, em função da incompatibilidade do livro considerado com o conjunto da escrituração fiscal da empresa.

Por exemplo, o livro Registro de Entradas somente deve ser considerado inconsistente (e, portanto, produzir o efeito jurídico referido), quando apresentar desconformidade com o livro Registro de Apuração do ICMS, mais especificamente, quando o seu total não guardar correspondência com o valor transferido para o campo ‘CRÉDITO PELAS ENTRADAS’, no quadro de apuração do imposto a recolher do RAICMS.

Neste caso, é dever da fiscalização empreender esforços com vistas a sanar a “inconsistência” do livro fiscal digital que foi transmitido para o servidor da SEFAZ/BA, antes mesmo de dar início aos procedimentos de auditoria pertinentes.

Desse modo é fundamental avaliar a conduta adotada pelo preposto fiscal no presente processo, pois não seria possível levar a termo a auditoria fiscal em exame, se for notória a inconsistência das EFDs entregues, o que, em se verificando, jamais poderia ensejar a lavratura do Auto de Infração, por incorreção de registro dos documentos fiscais, sem antes haver a intimação do sujeito passivo para corrigir as inconsistências evidentes.

Portanto, se há inconsistência ‘revelada’, pode-se exigir que o preposto fiscal intime previamente o sujeito passivo para correção de arquivo, antes que a espontaneidade se encontre inibida.

Em síntese, diante do fato do autuante não ter intimado o contribuinte a retificar a sua EFD, lançando na mesma os valores das operações realizadas no período de jan a abril de 2018, é recomendável ao órgão da circunscrição do contribuinte iniciar nova ação fiscal contra o mesmo, no período indicado, formalizando e o comunicando da mesma, e em seguida intimá-lo a apresentar a retificação da EFD do período, com o preenchimento das devidas correções, e aí sim, realizar o procedimento de auditoria fiscal para apuração de existência de eventual crédito tributário em favor da Fazenda Pública, conforme prevê entendimento pacificado do CONSEF/BA, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0241-025/21-VD.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a recorrente requer, que este Conselho decrete a nulidade total do referido Auto de Infração e, se assim não entender, por precaução, subsidiariamente, que decida pela sua improcedência, por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Ademais, requer, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas aos Patronos da causa, tudo em razão da celeridade processual.

VOTO

Conforme já relatado, o presente Recurso Voluntário foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0181-04/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/03/2021, nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$48.889,03, pelo cometimento de única infração, no período de Janeiro/2018 a Novembro/2020, que foi a Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Créditos estes oriundos de aquisições de insumos, embalagens e materiais de uso/consumo/ativo. Tais créditos são indevidos, uma vez que as saídas do contribuinte são referentes aos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97.

Quanto ao pedido de nulidade do procedimento fiscal, por não atender as previsões do RPAF/99 ao dizer que a ação fiscal foi realizada sem observância aos procedimentos próprios de fiscalização, conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início de Fiscalização ou da Intimação por escrito ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização, não assiste razão à recorrente, pois conforme consta dos autos, à fl. 05 que a Recorrente foi informada do Termo de Início de Ação Fiscal, em 26/01/2021, através da ciência expressa.

No mérito, frisa a Recorrente, que não houve utilização de crédito fiscal, mas mera escrituração, o que não tipifica a infração apontada. Isto porque, o Auto de Infração cuida da “*utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos*”. Entretanto, a correta tipificação da infração e consequente imposição de multa deve perpassar, também, pela efetiva análise da utilização (ou não) dos créditos fiscais a que faz menção o denodado agente fiscalizador”.

Neste ponto, teria razão a Recorrente se tivesse retificado as obrigações acessórias antes do início da ação fiscal, conforme já tem decidido este eg. Conselho. Em análise dos demonstrativos (resumo das DMA's originais) anexados aos autos, apesar da escrituração dos créditos fiscais, não foi verificada a utilização de tais créditos para compensação com eventuais débitos, porém, a

retificação destas declarações se deu após o recebimento do Auto de Infração.

Um outro ponto que chama a atenção, consultando os arquivos do EFD ICMS enviados ao fisco, analisados por amostragem (meses de 09/2019, 01/2020 e 03/2020, originais e retificadores), é possível observar que apesar da não compensação, constam nos registros de créditos no registro “Registro E110” créditos escriturados. Este registro que tem por objetivo informar os valores relativos à apuração do ICMS referentes às operações próprias. Da análise dos arquivos retificadores, foi verificado que em todos os meses analisados, eles estão zerados, porém, da mesma forma, retificados após o recebimento do auto em epígrafe. Inclusive analisando o Registro C170 referente as entradas, anterior a retificação, consta registro de créditos escriturados.

Concluo que na situação presente, ficou comprovado que não houve a compensação dos créditos fiscais no período fiscalizado, entretanto, houve a escrituração de tais créditos e que o contribuinte promoveu o estorno do saldo credor somente após ter recebido o Auto de Infração.

Quanto ao pedido complementar de que caberia ao autuante observar, diante da inconsistência apresentada, intimar a empresa a retificar os arquivos, ocasião em que apuraria eventual débito tributário existente, até porque os fatos geradores da autuação ocorreram de janeiro a abril de 2018 e a autuação ter se dado em junho de 2021, ou seja, mais de três anos, ainda que as EFD tenham sido regularmente transmitidas, mesmo com lançamentos incorretos, vale lembrar que o § 4º, do artigo 247 do RICMS/12, citado, teve vigência até 31/10/2019, momento anterior ao Termo de Início de Fiscalização e a responsabilidade pela escrita correta, é do próprio contribuinte.

Diante de todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269198.0004/21-0**, lavrado contra **LAGOA NOVA HORTICULTURA E TRANSPORTES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da penalidade pecuniária no valor de **R\$48.889,03**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS