

PROCESSO - A. I. Nº 278904.0015/20-0
RECORRENTE - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0083-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0206-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA EXTEMPORÂNEA. 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. Não acatado o pedido de redução da multa. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente o Auto de Infração, lavrado em 29/01/2021, refere-se à exigência de R\$ 135.269,38 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. O autuante presta informação fiscal às fls. 127 a 131 dos autos.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O defendente 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.

Observe 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, citando parcelas que não concorda, se referindo ao levantamento fiscal, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, 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 a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à 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 de 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 no caput dos 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 feito 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, se apropriou do 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 os 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 Sobrevindo 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.

Constato 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 devedente 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 à 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 se apropriou, na sua conta corrente fiscal, de 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.

O contribuinte apresenta peça recursal às fls. 159/175, que tece a mesma peça reiterativa da impugnação que se segue resumidamente.

Primeiro, relatou quanto à tempestividade e os fatos da autuação, além da decisão recorrida que julgara pela Procedência do Auto de Infração.

Alegou **preliminar de nulidade da decisão recorrida por violação ao devido processo legal**, pois o colegiado de piso se negou/indeferiu a solicitação de perícia técnica voltada a apurar que não houve qualquer ilegalidade quanto ao aproveitamento de crédito por parte da recorrente que foram utilizados, sendo essencial para o deslinde da controvérsia a realização de perícia técnica, de modo que seja demonstrado os equívocos contidos no lançamento ora combatido. Salienta que tal nulidade está fundamentada na violação aos arts. 6º, 7º, 11, 369 e 370, todos do Código de Processo Civil (CPC), também fora violado o art. 5º, LV da CRFB.

Junta jurisprudência do STJ sobre o tema e destaca que a decisão recorrida violou também o princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo, pois o dever é investigar e valorar corretamente os fatos que dão ensejo a uma cobrança, ou seja, se a Administração possui meios para identificar os fatos, não deve ela abrir mão da produção de todas as provas cabíveis, em manifesto prejuízo do contribuinte, como ocorreu *in casu*. Cita lição Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Júnior.

Pede **reforma da decisão recorrida, pois alega vício material do lançamento**. Discorreu que o Auto de Infração deve se pautar em todas as formalidades previstas na legislação, a fim de que se preceda à regular constituição do débito, conforme determina o art. 142 do CTN, tendo a descrição circunstanciada do dispositivo legal infringido é imprescindível para justificar a exigência do tributo, pois a não observância de tal exigência possui o condão de viciar, de forma insanável, o respectivo procedimento administrativo, acarretando a nulidade do lançamento por vício formal, portanto, a precariedade na motivação quanto a metodologia para arbitramento do Auto de Infração originário também reproduz cerceamento do direito de defesa da recorrente que frontalmente violou os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Destacou jurisprudência do STJ onde que a Autoridade 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. Reproduz a Súmula do CONSEF nº 01 que diz *“É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”*.

Esclarece 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. Acrescenta que os referidos cálculos apresentados não retiram do fiscal autuante o seu dever de apresentar todos os elementos necessários à comprovação da origem do débito em questão nem tem o condão de validar autuação eivada de nulidade.

Outra **nulidade apontada é do Auto de Infração diante da ausência de recomposição da conta gráfica e demonstração analítica dos elementos que subsidiaram a autuação**. Chama atenção para o aspecto de quantificação do crédito tributário constituído, o fato de que a composição do “crédito escritural”, sustenta ser rigorosamente idêntica à composição do fantasioso “crédito tributário” (débito) lançado pela fiscalização como ICMS não recolhido.

Percebeu que o Agente de Campo 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, ou seja, a Autoridade Administrativa lançadora acabou por exigir da RECORRENTE 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 E. STF, como também decisão E. Min. Maurício Corrêa.

Esclarece que a Autoridade Administrativa se preocupou em demonstrar a observância à apuração do ICMS da recorrente, sendo certo que, ainda que houvesse saldo devedor do ICMS no mês em que os créditos foram glosados, assim como foi afirmado no acórdão recorrido, tal fato não afasta o dever do Fiscal Autuante de demonstrar isso em sua peça de lançamento, sob pena de nulidade, pois deveria, em respeito à metodologia de apuração própria do sistema não cumulativo, posto pelo art. 155, § 2º, I da CF 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. Cita lição dos professores Antonio Carraza, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino.

Explica que o auto de infração originário não aponta nada além do que “*crédito escritural*” tido por irregular (subtraendo), basta notar que os documentos que o instruíram não apresentam nem mesmo uma simples planilha que se preste à recomposição dos saldos credores escriturados pela recorrente. Essa grave irregularidade de apuração perpetrada pelo fiscal 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 das nomenclaturas citadas.

Pontua que o Fiscal Autuante deveria ter feito a apuração da recorrente a fim de verificar se ela teria créditos suficientes para compensar, ainda que parcialmente. 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), verificando se possuía, naquele período, créditos passíveis de absorverem ao menos parte do montante reclamado, verificação demanda a recomposição da escrita fiscal, o que não foi feito na origem. Cita decisões jurisprudências judiciais.

Conclui que os critérios para apuração do ICMS decorrem da obrigatoriedade de que seja contemplado 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. Enfatiza que, caso tivesse adotado os procedimentos cabíveis, a Autoridade Fazendária verificaria que não há saldo remanescente a pagar.

Destaca que, embora tenham sido acostados à autuação em questão memória de cálculo, fato é que esses cálculos não foram feitos da forma correta, tendo considerado, de forma equivocada, como crédito tributário do ICMS os valores dos créditos escriturais apropriados pela recorrente.

Defendeu pela **ausência de ilegalidade do crédito**. Explica eu o lançamento refere-se às notas fiscais emitidas pela recorrente 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*”. Sustenta que 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 realizada, 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.

Apresentou memória de cálculo com a diferença de alíquota encontrada (vide doc. 03 da impugnação), sendo importante destacar que tal documentação fora devidamente apresentada quando da resposta à Ordem de Serviço nº 504.966/20.

Argumenta quanto o **caráter confiscatório da multa aplicada**. Roga para os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não confisco (art. 150, IV da CRFB) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CRFB), especialmente porque não houve qualquer omissão de recolhimento do tributo, disse que a integralidade do ICMS escancara o desvio de finalidade da norma que instituiu a penalidade, além da irrazoabilidade e da desproporcionalidade da autuação em combate. Infere que essa autuação viola a norma posta pelo art. 150, IV da CF. Acosta matéria relativa à cobrança de penalidade exorbitante em razão do descumprimento de obrigação acessória, com repercussão geral reconhecida pelo E. STF e julgados do E. STF.

Sustenta que desviado de finalidade, o Auto de Infração é contaminado pelos vícios de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, tutelados pelos arts. 5º, XIII e XXII, e 170 da CF, que asseguram o livre exercício de qualquer atividade e o direito à propriedade, não há dúvida de que a penalidade debatida possui caráter confiscatório (art. 150, IV da CRFB).

Solicita a **realização de perícia técnica por ser absolutamente imprescindível ao regular deslinde da controvérsia**, o qual deverá ser prontamente deferido, sob pena de afronta ao princípio da verdade material, além dos princípios da ampla defesa e do contraditório, devendo o *expert* responder aos seguintes questionamentos:

- a) Qual é o dispositivo legal que autoriza a cobrança do ICMS pelo fato de o contribuinte ter supostamente utilizado indevidamente crédito extemporâneo?*
- b) Onde há, no auto de infração, indicação do dispositivo que autoriza a cobrança do ICMS pelo fato de o contribuinte ter supostamente utilizado indevidamente crédito extemporâneo?*
- c) Qual é o dispositivo legal que determina a alíquota utilizada pelo fiscal Autuante para quantificar o pretensão débito de ICMS?*
- d) Onde há, no auto de infração, indicação do dispositivo que determina a alíquota utilizada pelo fiscal Autuante para quantificar o pretensão ICMS?*
- e) O fiscal Autuante realizou a recomposição da conta gráfica da RECORRENTE a fim de apurar eventual saldo no período suficiente à absorção dos supostos débitos lançados?*
- f) Existia saldo credor no período autuado e, caso positivo, seria ele capaz de absorver, ao menos em parte, o suposto débito do ICMS que está sendo exigido?*

g) Com base na documentação acostada na impugnação de fls., bem como aquela fornecida pela RECORRENTE quando da fiscalização, é possível confirmar a regularidade do procedimento por ela adotado?

h) Partindo-se da premissa quanto à regularidade do procedimento adotado, há saldo de imposto a pagar?

Indicou o Sr. Frederico Ferreira Pedrosa, inscrito no CRC/MG sob o nº 78.924/O (tel.: (31) 3580-5900 e (11) 3568-2890), atuará como seu assistente técnico.

Finalizou pugnando e requerendo Provimento do Recurso Voluntário para que seja:

- Declarada a nulidade da decisão recorrida, de modo que seja determinada a realização da perícia técnica oportunamente requerida, bem como a efetivação de novo julgamento em Primeira Instância;
- Reformada a decisão recorrida e, conseqüentemente, integralmente cancelado/desconstituído o auto de infração combatido neste processo administrativo;
- Reconhecida a inconstitucionalidade da multa aplicada, reduzindo-a para 5%.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal (previsto no art. 169, I, “b” do RPAF) apresentado veio aos autos visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração por escrituração de crédito fiscal registrado fora do período da entrada da mercadoria, a aquisição da propriedade, a prestação do serviço tomado, ou em que se verificou e configurou o direito à utilização do crédito em desacordo com o disposto dos arts. 307; 308, 312, inciso IV, c/c § 1º, do art. 315 do RICMS-BA/2012, no valor histórico de R\$ 135.269,38.

Após não acolher as nulidades suscitadas e indeferir o pedido de diligência ou perícia, a JJF manteve a autuação acompanhando o entendimento da fiscalização de os supostos créditos fiscais advindos do estorno de débitos havidos em valores supostamente superiores ao devido, referentes a “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração – CFOP 5927”, não sendo comprovada a sua pertinência ou correção. E que o ora recorrente não possuía saldo credor no aludido período de apuração, como também, sustentaram que é 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, portanto, a legislação prevê que a escrituração fiscal 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”, conforme art. 308 do RICMS-BA/2012, cujo imposto foi calculado de forma incorreta e implicou recolhimento indevido.

Constatou que o lançamento de crédito fiscal, lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados (apenas de sua vontade, alvedrio, arbítrio, desejo), eis que para serem utilizados, devem se submeter ao regramento estabelecido e, quando é efetuado de forma extemporânea, há inobservância de formalidade legal, sem que houvesse comprovação suficiente acerca dos créditos fiscais registrados. Manteve toda a autuação.

As razões reiterativas do recorrente são resumidas que abaixo transcrevo, analisarei cada uma:

- a) preliminar de nulidade da decisão recorrida por violação ao devido processo legal, pois o colegiado de piso se negou/indeferiu a solicitação de perícia técnica voltada a apurar que não houve qualquer ilegalidade quanto ao aproveitamento de crédito por parte da recorrente que foram utilizados.

Informo que compete ao julgador/relator do PAF o deferimento ou não de diligência/perícia, pois como foi visto nos autos, as informações são suficientes para demonstração do fato

arguido, detalhadas através de documentação, inclusive a escrituração fiscal em sua íntegra, não sendo preciso de conhecimento específico/técnico para minha análise. A forma da escrituração também foi explicada pelo fiscal autuante e constatei serem corretas, pois o recorrente teve mais uma oportunidade para trazer indícios de incorreções e, não o fez, só reiterou a impugnação.

- b)** nulidade para reformar a decisão recorrida, pois alega vício material do lançamento, pois o Auto de Infração não se pauta em formalidades previstas na legislação, a fim de que se preceda à regular constituição do débito, conforme determina o art. 142 do CTN, tendo a descrição circunstanciada do dispositivo legal infringido é imprescindível para justificar a exigência do tributo. Alega cerceamento do direito de defesa.

Observei todos os procedimentos feitos pela fiscalização e, não encontrei nada que cerceasse o contraditório do contribuinte, pois os dispositivos expostos estão conforme a legislação, os roteiros utilizados não afrontam nenhum princípio ou procedimento (as etapas dos serviços executados pela fiscalização), os livros e documentos fiscais utilizados foram do próprio contribuinte, no qual o mesmo efetuou levantamento dos dados, apresentou outras fontes para consubstanciar a escrituração incorreta do crédito extemporâneo, identificou corretamente o sujeito passivo e seus dados para a devida qualificação (inscrição estadual, CNPJ e endereço). Portanto, inexistente qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

- c)** nulidade apontada por ausência de recomposição da conta gráfica e demonstração analítica dos elementos que subsidiaram a autuação, para o aspecto de quantificação do crédito tributário constituído, fato de que a composição do “crédito escritural”, sustenta ser rigorosamente idêntica à composição do fantasioso “crédito tributário” (débito) lançado pela fiscalização como ICMS não recolhido.

O contribuinte só faz ilações e não aponta as incorreções da autuação, pois em relação ao aspecto de quantificação do crédito tributário constituído, nos autos se mostra que os créditos fiscais vieram do estorno de débitos em valores superiores, no período de 2012 a 2015, referentes a baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, não comprovada. Também o recorrente não tinha saldo credor à época dos fatos, conforme se demonstra na fl. 35.

- d)** defendeu ausência de legalidade do crédito, referente ao lançamento das notas fiscais emitidas pela recorrente no CFOP nº 5927, que corresponde à “*lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”.

Quanto à estas notas fiscais estão bem evidenciadas nos autos de que o Contribuinte não emitiu nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem e, esta obrigação é do mesmo, conforme art. 312, IV do RICMS-BA/2012.

O recorrente não seguiu a legislação para a devida escrituração, primeiro em tempo hábil, depois deveria fazer referência à Nota Fiscal cujo imposto foi calculado de forma incorreta e implicou recolhimento indevido, portanto, o recorrente se apropriou de créditos fiscais de forma extemporânea, violando a forma estabelecida na legislação estadual, conforme arts. 314 e 315 do RICMS-BA/2012, a saber:

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 Sobrevindo 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.

Constatei que não se encontra nos autos comprovação da legitimidade dos créditos fiscais pelo sujeito passivo e que não se pode lançar ao seu bel prazer, quando queira, pois, deve seguir o regramento estabelecido pelo RICMS/BA, para a devida utilização.

- e) o caráter confiscatório da multa aplicada, rogando para os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do não confisco (art. 150, IV da CRFB) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CRFB), especialmente porque não houve qualquer omissão de recolhimento do tributo.

A alegação de confiscatoriedade da multa, ressaltou que a penalidade aplicada é legal prevista para a irregularidade apurada. Acrescento que não se inclui 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.

A infração é subsistente, portanto, mantenho a decisão recorrida em sua inteireza.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278904.0015/20-0**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 135.269,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS