

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0023/22-9
RECORRENTE	- CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0054-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/08/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0256-12/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS NÃO ADENTRARAM AO ESTABELECIMENTO. É indevida a utilização de crédito fiscal quando não há a entrada das mercadorias no estabelecimento. No caso em tela, ficou comprovado que o Autuado se creditou do imposto tanto na aquisição quanto no recebimento das mesmas mercadorias, reduzindo o imposto recolhido. Mantida a Decisão de primeiro grau. Infração subsistente. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 164 a 170, reiterado em igual teor às fls. 98 a 101) em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2022 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 102.946.189) em 04/01/2023 (fl. 28), a exigir ICMS no montante de R\$ 982.772,73, além de multas no percentual de 100% e acréscimos legais, em decorrência do cometimento de uma infração constatada nos períodos de apuração de fevereiro a julho de 2018.

O enunciado da acusação fiscal foi redigido da seguinte maneira:

Infração 01 – 001.002.010: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, nos meses de fevereiro a julho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 982.772,73, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, V, “b”, da Lei nº 7.014/96.

Consta em complemento que:

O contribuinte adquiriu mercadoria com o CFOP 2.212 [2.121] e recebeu a mercadoria remetida por armazém geral de outra Unidade da Federação com CFOP 2.923. Para a mesma operação foram emitidas duas NF-e, uma com CFOP 2.121 e outra 2.923. Conforme art. 467, § 2º, I, “d” c/c § 4º, a NF-e que dá direito ao crédito é a com CFOP 2.923, a que acompanha a mercadoria. A empresa se creditou tanto da NF-e com CFOP 2.121 como da NF-e com CFOP 2.923, referente a mesma operação. A NF-e com CFOP 2.121 não dá entrada da mercadoria no estabelecimento.

O contraditório desenvolveu-se regularmente, com **Defesa** (fls. 35 a 49), **Informação Fiscal** (fls. 77 a 80). A contenda diz com a proibição de apropriação de créditos fiscais pelo adquirente da mercadoria, quando tais mercadorias não houverem “entrado”, real ou simbolicamente, no seu estabelecimento (art. 29, *caput* da Lei nº 7.014/96), sob a condição de escrituração da documentação nos prazos e condições estabelecidos na legislação (art. 31, *caput* da Lei nº 7.014/96). A então Defendente, ora Recorrente, sustentou que procedeu de forma correta.

Ao dirimir a lide, a 4ª JJF exarou as seguintes razões:

VOTO

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de ter se creditado em duplicidade, tanto do imposto relativo à Nota Fiscal com CFOP 2.121, referente à aquisição da mercadoria, quanto da Nota Fiscal com CFOP 2.923, relativa à efetiva entrada da mesma mercadoria.

Destaco que as operações relativas ao recebimento de mercadorias oriundas de armazéns gerais estão previstas no Art. 467, § 2º, I, e § 4º, in verbis:

“§ 2º Na hipótese deste artigo, o armazém geral, no ato da saída das mercadorias, emitirá:

I - nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:

- a) o valor da operação, que corresponderá ao da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante, na forma do caput deste artigo;
 - b) a natureza da operação: "Outras saídas - remessa por conta e ordem de terceiro";
 - c) o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma do caput deste artigo pelo estabelecimento depositante, bem como o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, deste;
 - d) o destaque do imposto, se devido, com a declaração: "O recolhimento do ICMS é de responsabilidade do armazém geral";
- ...

§ 4º O estabelecimento destinatário, ao receber as mercadorias, lançará no Registro de Entradas a nota fiscal a que se refere o caput deste artigo, acrescentando, na coluna "Observações", o número, a série e a data da emissão da nota fiscal a que alude o inciso I do § 2º, bem como o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do armazém geral, e lançando, na coluna própria, quando admitido, o crédito do imposto recolhido pelo armazém geral."

O Autuado não se insurgiu quanto ao mérito das infrações, apenas suscitou nulidades da autuação, sem apresentar qualquer prova, cujos argumentos se mostraram totalmente desarrazoados, sendo que todos os documentos foram anexados ao processo, constando no demonstrativo as chaves de ambas as notas fiscais e valores dos itens e do ICMS, permitindo ao Autuado exercer sua Defesa de forma plena e irrestrita.

Saliente que a autuação não foi efetuada com base em mera presunção, foi constatada a existência de registros efetuados pelo Autuado em sua escrituração fiscal digital de diversas notas fiscais, com aproveitamento do crédito fiscal relativo tanto nas aquisições quanto nos recebimentos das mesmas mercadorias, denotando que a autuação está de acordo com a verdade material das operações.

Sendo assim, afasto as nulidades suscitadas.

Constato que não há necessidade da realização de diligência, nos termos do Art. 147, I, "a" do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

Ressalto que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Como a multa aplicada está prevista no Art. 42, V, "b", da Lei nº 7.014/96, e os §§ 7º e 8º deste mesmo artigo foram revogados, não há como reduzi-la como requereu o Autuado.

Pelo exposto, concluo pela subsistência da Infração 01.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, Sujeito Passivo, por intermédio de procuradora regularmente constituída nos autos, interpôs Recurso Voluntário impugnando as conclusões do órgão julgador de primeiro grau como segue:

- a. que, a autuação é nula, com violação ao princípios basilares do processo administrativo fiscal, e aduz que o princípio da verdade material não foi seguido, pois "devem ser considerados todos os fatos e provas lícitos, ainda que não tragam benefício à Fazenda Pública [...] de acordo com a análise de documentos, análise de perícias técnicas e na investigação dos fatos";
- b. que no processo administrativo deve-se sempre buscar a verdade, em respeito também ao relevante princípio do interesse público, de modo que a autoridade deva buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, promovendo diligências averiguatórias e probatórias que contribuam com a maior aproximação da verdade, podendo-se valer de outros elementos além daqueles já trazidos aos autos;
- c. que a análise do procedimento de fiscalização deveria ter sido realizada com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não considerando no levantamento fatos que não confirmam a exigibilidade do tributo, o que acarreta a conclusão de necessária cognição de modo amplo, apurando-se os fatos com o maior grau possível de aproximação da verdade.

Conclui afirmando que a autuação é nula, requer seja dado provimento ao recurso voluntário e reforma do acórdão recorrido para anular integralmente o auto de infração.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 31/07/2023 para julgamento. Na oportunidade, se fez presente, a autuante Sra. Crystiane Menezes Bezerra, que exerceu o direito de fala.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e ao cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99 - Decreto nº 7.629, de 09/07/1999).

A Recorrente centra sua tese recursal em nulidade por vícios instrutórios (não exaurimento do dever investigatório da autoridade fiscalizatória e da autoridade de revisão), com ofensa aos princípios da busca da verdade material e do interesse público. Desse modo, o *thema decidendum* se limita ao exame de ter agido com acerto, ou não, o órgão julgador de primeiro grau naquilo que examinou sobre os argumentos defensivos, e se deveria ter admitido mais meios de provas do que aqueles produzidos.

De logo, constato que a Recorrente não impugna a fundamentação do órgão de primeiro grau, que examinou a operação, consoante formalizada e efetivada. Também eu, em um lançar d'olhos, não vejo como acatar a pretensão recursal.

Em primeiro lugar, a busca da verdade real não pode acarretar uma regressão *ad infinitum* na revisitação dos fatos, mormente porque a ordem jurídica também constrange a autoridade administrativa à duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal), de modo que diligências instrutórias desnecessárias ou impraticáveis devem ser indeferidas no âmbito do PAF baiano (inteligência do art. 147, inciso II, alíneas “b” e “c” do RPAF/99), e que o órgão julgador tem a prerrogativa de avaliar a suficiência dos elementos para formular seu julgamento (inteligência do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99).

Ora, não se viu na Defesa ou no Recurso Voluntário a impugnação especificada dos fundamentos da autuação, o que viabilizaria, eventualmente, cogitar-se em realização de diligências instrutórias. De mais a mais, somente o Sujeito Passivo poderia trazer elementos que contribuíssem à apreciação da eventual necessidade de diligência fiscal, o que não vislumbro *prima facie* ante o caráter conclusivo da fundamentação e da motivação do Auto de Infração.

De mais a mais, o caso é muito simples: em uma mesma operação de aquisição de mercadorias oriunda de armazém geral, o Sujeito Passivo se creditou do ICMS tanto da Nota Fiscal em que consta o CFOP 2.121 (compra para comercialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente), quanto da Nota Fiscal em que consta o CFOP 2.923 (entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem). Tudo, repita-se, referente à mesma operação. E isto foi reiterado sistematicamente, gerando uma apropriação e utilização indevida de crédito fiscal, e evidenciado nos demonstrativos de fls. 7 a 21, contidos em mídia (fl. 22), todos fornecidos à Recorrente (então autuada) consoante recibo de fl. 23.

Não há presunções. Não há provas indiretas. O que se evidencia é um equívoco de procedimento fiscal por parte da empresa, implicando apropriação de um crédito fiscal em duplicidade. Somente a Recorrente poderia fazer valer o seu direito ao contraditório, oferecendo impugnação especificada (seja à autuação, seja às razões do órgão julgador de primeiro grau) e elementos a infirmar a conclusão que deflui dos elementos que ela mesma, Recorrente, produziu com a sua escrita fiscal.

Pelo exposto, conhecendo do Recurso Voluntário, sou pelo NÃO PROVIMENTO, mantendo a Decisão de primeiro grau no sentido de julgar o Auto de Infração PROCEDENTE.

VOTO DIVERGENTE

Com a *devida venia*, divirjo do voto prolatado pelo i. Relator, quanto à manutenção da multa de 100% aplicada ao imposto exigido, prevista no art. 42, V, “b” da Lei nº 7.014/96, cuja hipótese legal decorre “*em razão da utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento ou o serviço não tiver sido prestado ao seu titular*”, pois, vislumbro que, no caso concreto, ora sob análise, do contexto sistêmico da acusação fiscal, se verifica, efetivamente, a utilização **em duplicidade** do crédito fiscal de uma mesma operação, conforme na imputação, abaixo transcrita (grifos nossos):

Infração 01 – 001.002.010: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, nos meses de fevereiro a julho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 982.772,73, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, V, “b”, da Lei nº 7.014/96.*

Consta em complemento que:

O contribuinte adquiriu mercadoria com o CFOP 2.212 [2.121] e recebeu a mercadoria remetida por armazém geral de outra Unidade da Federação com CFOP 2.923. Para a mesma operação foram emitidas duas NF-e, uma com CFOP 2.121 e outra 2.923. Conforme art. 467, § 2º, I, “d” c/c § 4º, a NF-e que dá direito ao crédito é a com CFOP 2.923, a que acompanha a mercadoria. A empresa se creditou tanto da NF-e com CFOP 2.121 como da NF-e com CFOP 2.923, referente a mesma operação. A NF-e com CFOP 2.121 não dá entrada da mercadoria no estabelecimento.

Portanto, em que pese no introdutório da acusação fiscal consignar “não haver entrado a mercadoria”, no “complemento” restou explicado que: “*O contribuinte adquiriu mercadoria com o CFOP 2.212 [2.121] e recebeu a mercadoria remetida por armazém geral de outra Unidade da Federação com CFOP 2.923. Para a mesma operação foram emitidas duas NF-e, uma com CFOP 2.121 e outra 2.923*”, ou seja, houve apenas a utilização indevida do crédito fiscal em decorrência da duplicidade documental da operação, tipo infracional que não coaduna com a hipótese legal do art. 42, inciso V, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, cuja penalidade de 100% visa coibir a utilização de crédito fiscal por simulação de operação mercantil, o que não ocorreu.

Válido, ainda, registrar que, por se tratar de uma compra junto a fornecedor em outro Estado da Federação em que a mercadoria se encontrava em armazém geral, a legislação pertinente prevê a emissão de duas notas fiscais, uma relativa à fatura e outra à efetiva remessa, **o que ensejou** o deslize fiscal da utilização em duplicidade do crédito fiscal, cujo tipo infracional se enquadra no art. 42, inciso II, alínea “f” da aludida Lei nº 7.014/96, que prevê a penalidade menos severa, ou seja, de 60% do valor do imposto que importe descumprimento de obrigação tributária principal, **em que não haja dolo, quando da utilização indevida de crédito fiscal**, eis que o dolo não se presume e os fatos demonstram o que ensejou a utilização em duplicidade, cuja responsabilidade seria muito mais *atenuante* do que a *similar* utilização em duplicidade do mesmo documento fiscal, hipótese esta em que a jurisprudência do CONSEF aplica a penalidade de 60%.

Assim, vislumbro que **não** houve qualquer mudança do fulcro da acusação fiscal, pois do contexto geral da acusação resta clara a duplicidade da utilização do crédito fiscal de uma mesma operação, decorrente da remessa de duas notas fiscais, por foça da legislação pertinente ao caso concreto, razão da minha insurgência, de ofício, já que o próprio recorrente não arguiu.

Diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, para adequar a multa aplicada a 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 274068.0023/22-9, lavrado contra CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 982.772,73, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, V, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Gabriel Henrique Lino Mota, Eduardo Ramos de Santana e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS