

PROCESSO	- A. I. N° 279697.0014/19-8
RECORRENTE	- KNAUF DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF n° 0085-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/12/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0340-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VALORES APROPRIADOS EM MONTANTE SUPERIOR AOS LEGALMENTE ADMITIDOS. Reduzido o débito em virtude de manifestação dos auditores reconhecendo o crédito do ICMS-ST recolhido em outro Auto de Infração. Preliminar de nulidade rejeitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0085-05/23-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/2019 no valor histórico de R\$ 2.746.745,62, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 01.02.94 – Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária.

Nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, constam dos registros de entradas valores de créditos referentes à aquisição de serviços de transporte em montante superior ao que o contribuinte teria direito, uma vez que o pagamento do imposto relativo a essas operações ter sido efetivado em quantia inferior ao devido. Para o cálculo do valor dessa infração foi abatido o montante do efetivo recolhimento do imposto correspondente a essas operações.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Cumpre preambularmente examinar as questões formais e preliminares suscitadas.

Vamos às questões puramente de natureza procedural dentro do processo: requer a autuada que as comunicações neste PAF sejam encaminhadas para o endereço dos advogados com procuraçao nos autos.

Pode o órgão de preparo facultativamente dar ciência dos atos processuais praticados aos i. profissionais constituídos nos fólios. Tal providência é até benfeita, mas jamais a sua falta pode emperrar o andamento do feito. A obrigação vai apenas no sentido das comunicações e intimações serem encaminhadas via domicílio tributário eletrônico (DT-e), indicado pelo próprio contribuinte, conforme determina a legislação de regência, qual seja, o art. 129 do COTEB, c/c os arts. 108 e 109 do RPAF da Bahia. Improcede o pleito.

Sustenta a autuada ser a cobrança nula porque os dispositivos qualificados no enquadramento legal dizem respeito a decreto estadual já revogado à época da ocorrência dos fatos geradores – janeiro de 2015 a dezembro de 2017, o que deixa carente de requisitos mínimos o auto de infração e, ao mesmo tempo, esbarra o exercício do direito de defesa, tudo dentro da linha estabelecida no art. 142 do CTN e no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA.

Depreende-se da irregularidade que o pleito fiscal considera indevidos créditos fiscais usados pela empresa, repercutindo na conta corrente do ICMS, considerando que a apropriação se deu em montante superior àquele ao qual teria direito. Isto porquanto era a impugnante substituta tributária, na qualidade de tomadora de serviços de transporte em prestações sucessivas, de modo que o valor a ser creditado deveria corresponder ao valor efetivamente recolhido a este título.

Está a irregularidade bem compreendida. Tanto assim é que não teve o contribuinte dificuldades de manejá-la no mérito suas razões defensivas. Apenas a tipificação legal se reportou a normas que não mais produziam efeitos jurídicos quando da ocorrência dos fatos imponíveis. Tal inconsistência, entretanto, não tem a força suficiente para nulificar a imputação tributária. Tem, a norma administrativa processual baiana, dispositivo claro no

sentido de não haver nulidade quando apenas se constata um lapso na indicação dos dispositivos regulamentares que lastream a autuação, desde que, pela descrição dos fatos, fique consubstanciado o enquadramento legal.

Isto está dito com todas as letras no art. 19 do RPAF-BA, *verbis*:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Tem os dispositivos mencionados no corpo do auto de infração sucedâneos aproximados na norma regulamentar sucessora, aplicáveis aos fatos imputáveis afetados pelo lançamento, particularmente contidos nos arts. 298, 305, 309, inciso V e § 1º, todos do RICMS-BA e abaixo reproduzidos:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

Nota: A redação atual do caput do art. 298 foi dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020.

Redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19:

Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

...

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

...

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;

...

§ 1º Quando o pagamento do imposto for exigido no momento da saída, somente será admitido o crédito quando comprovado o respectivo recolhimento.

Quanto à preterição do seu direito de defesa, assinala que decorre diretamente da falta dos elementos necessários para impugnação do lançamento, privado que está de elaborar a contestação administrativa da forma mais completa e precisa possível. Trazido precedente administrativo deste Conselho – Ac. CJF 0197-11/11.

Além disso, não há que se falar em cerceio a defesa, levantado como o segundo ponto da nulidade ora sob apreciação, posto que a indicação do dispositivo no corpo do auto de infração não impediu o contribuinte de elaborar a contento a sua contestação, tanto de forma como de mérito.

Preliminar afastada.

Superada esta questão, vale sublinhar que o Auto de Infração cumpre os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude formal, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários - SLCT.

Impugnação ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Indeferimos qualquer pedido de diligência adicional, porque presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

A discussão de mérito envolve basicamente duas linhas de argumentação, a saber: (i) Não há necessidade de haver o recolhimento do ICMS para que o sujeito passivo aproveite os créditos fiscais relacionados a operações ou prestações anteriores; (ii) existe um auto de infração contra o mesmo estabelecimento autuado, lavrado pelos mesmos autuantes e na mesma data do lançamento sob apreciação, no qual se exige o imposto em virtude da retenção e recolhimento a menor, na qualidade de substituto tributário, em face de prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, exercícios de 2016 e 2017.

Sobre a primeira linha, recorde-se que a cobrança envolve substituição tributária, de responsabilidade do autuado, ficando este obrigado a efetuar a retenção do imposto que normalmente seria pago pelo transportador. Claro que o direito ao crédito surge quando o tomador efetua o pagamento do imposto, inclusive porque não é ele o contribuinte de fato. Não faria sentido o substituto cobrar do transportador o imposto incidente na prestação, efetuar a retenção, não realizar o recolhimento e além disso apropriar-se do crédito fiscal correspondente. Logo, o argumento empresarial não merece prosperar.

Sobre a segunda linha, em verdade os dois autos de infração contemplam irregularidades distintas. O 1º AI, ora sob julgamento, glosa créditos fiscais usados a partir de aquisições de transportes, cujo imposto é devido por substituição tributária pelo tomador autuado; o outro auto de infração (AI nº 279.697.0015/19-4) exige ICMS em face da não retenção devida nas prestações sucessivas de transporte. A auditoria esclareceu em diligência que os créditos glosados decorreram de valores lançados **diretamente** pelo contribuinte em sua escrita fiscal, no livro de entradas, deduzidos os valores pagos sob o código de receita 1632; já a outra infração partiu de **outras fontes e métodos de verificação**, usados em outros roteiros de auditoria, no intuito de aferir se o tomador autuado fez todas as retenções de imposto cabíveis ou se houve retenções por fazer. Daí inexistir coincidência plena entre as quantias cobradas num e noutro auto de infração.

É de se considerar no mérito a infração procedente, admitido pela auditoria o pagamento do montante lançado no outro auto de infração (AI nº 279697.0015/19-4), na cifra histórica de R\$ 1.973.029,39, cuja apropriação deverá ser efetivada na forma da lei e em procedimento que desborda do presente julgamento.

Por fim, não merece ter êxito a tese defensiva de cancelamento da penalidade pecuniária. Segundo o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, a cominação da multa de 60% é cabível quando, havendo ICMS devido e não recolhido, isto decorra da utilização indevida de créditos fiscais, exatamente o caso dos autos.

Isto posto, é o Auto de Infração julgado inteiramente PROCEDENTE.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, defende a nulidade do Auto de Infração por violação ao art. 142 do CTN porque não teriam sido indicados adequadamente os dispositivos da legislação estadual violados, tendo o acórdão recorrido confirmado essa premissa, ao reconhecer que a tipificação indicou normas que não produziam mais efeitos na época dos fatos geradores, apesar de ter afastado esse argumento porque a recorrente compreendeu os fundamentos do Auto de Infração.

Questiona se peticionasse apenas informando que a ausência de fundamentação legal a impediu de produzir a defesa o auto seria anulado por violação ao art. 142 do CTN, sendo que em caso de resposta positiva está sendo penalizada por manter adequado acompanhamento fiscal e tributário e, em caso de resposta negativa, o CONSEF considerará um absurdo a manutenção do lançamento.

Sustenta que não merece ser acolhido o fundamento de que não há nulidade por um lapso na indicação dos dispositivos regulamentares se o enquadramento ficar consubstanciado pela descrição dos fatos porque o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA determina a nulidade do lançamento quando houver insegurança na determinação da infração, como ocorre neste caso e foi reconhecido no acórdão recorrido, primeiro porque o lançamento não elencou os dispositivos da legislação violados, fazendo menção ao RICMS/97, segundo porque a mera descrição dos fatos não permite compreender exatamente a infração cometida uma vez que a descrição consta que houve aproveitamento indevido de créditos mas cobra supostos débitos devidos na mesma operação através do abatimento dos créditos decorrente da aquisição de serviços de transporte, apontando como prova que a multa aplicada penaliza quem promove o recolhimento a menor do imposto e não quem aproveita crédito indevido de ICMS.

Destaca que a nulidade do Auto de Infração é notória, tanto que houve determinação de diligência para que contribuinte e fiscalização apresentassem planilha de cálculo e documentos fiscais de modo que a falta de disponibilização de todos os elementos necessários para impugnar adequadamente o lançamento acarreta em nulidade, seja pela falta de clareza e segurança na

identificação da infração supostamente cometida, seja pelo nítido cerceamento de defesa já que não pode elaborar a defesa da forma mais completa.

No mérito, afirma que a 5ª JJF determinou a baixa dos autos em diligência, tendo a fiscalização apontado que o pagamento dos débitos do Auto de Infração nº 279697.0015/19-4 seria suficiente para validar os créditos glosados no presente lançamento referentes aos exercícios 2016 e 2017.

Aponta ainda que a fiscalização respondeu os motivos das divergências mês a mês entre o que foi pago no Auto de Infração nº 279697.0015/19-4 e os créditos glosados no Auto de Infração nº 279697.0014/19-8 aqui em discussão, chegando ao saldo remanescente supostamente devido no valor de R\$ 773.716,23, anuindo assim com parte dos seus argumentos, de modo que o débito deve ser reduzido para este valor pois o resultado da diligência representa o reconhecimento da procedência da sua defesa quanto à validade dos créditos aproveitados em razão do pagamento dos débitos de ICMS constituídos no outro Auto de Infração.

Alega ter sido surpreendida pelo acórdão da 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, desconsiderando o pagamento realizado quando identificado que de fato não houve o recolhimento do ICMS em determinadas operações de aquisição de serviços de transporte em que figura na condição de substituta sob o fundamento de que seriam irregularidades distintas e apuradas de forma diferente, de modo que não haveria justificativa para cancelar os débitos da presente autuação na proporção daqueles pagos no Auto de Infração nº 279697.0015/19-4.

Diz que é uma linha de raciocínio desarrazoada quanto a própria fiscalização fundamentou o lançamento sob a alegação de que os créditos glosados seriam indevidos por não ter identificado a retenção devida na contratação dos serviços de transporte sendo óbvio que o recolhimento dos valores que deveriam ter sido retidos lhe garante o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos e torna inválida a glosa efetuada.

Defende que ao negar o abatimento nestes autos dos débitos pagos no outro Auto de Infração a JJF negou validade ao princípio da não cumulatividade porque a glosa decorre única e exclusivamente da ausência de recolhimento do ICMS-ST apurado naquele lançamento, sendo que a Lei Kandir expressamente prevê o direito de compensar os créditos incidentes nas operações anteriores de modo que se o outro auto foi lavrado para cobrança do ICMS-ST não retido, o seu pagamento automaticamente gera o respectivo direito ao crédito que, por sua vez, gera a necessidade de cancelamento da presente cobrança.

Indica que, mesmo se tratando de infrações distintas, o cotejo analítico entre as duas acusações fiscais torna evidente a identidade de objetos e a prejudicialidade entre este lançamento e o Auto de Infração nº 279697.0015/19-4, restando incontestável a existência de cobrança em duplicidade do mesmo imposto, sendo que a própria JJF reconhece a existência do pagamento de R\$ 1.973.029,39 no bojo do outro Auto de Infração, assim como o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, entretanto, entende que deve ser efetivado em procedimento apartado, não relacionado ao presente julgamento, o que é descabido e precisa ser rechaçado.

Sustenta ainda a necessidade de cancelamento da multa de ofício, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.7014/96 e que seria aplicável para hipótese de recolhimento indevido de débitos de ICMS não se relacionando com a infração que lhe é atribuída.

Conclui requerendo que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração e/ou no mérito cancelados os débitos de ICMS, juros e multa ou acolhida a validade dos créditos decorrente do pagamento dos débitos constituídos pelo Auto de Infração nº 279697.0015/19-4 e afastada a cobrança de multa por ausência de correlação com a infração supostamente ocorrida.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 20/10/2023 e adiado para a sessão de 24/11/2023. Compareceu o representante legal da recorrente, Dr. Caio de Almeida Manhães, OAB/RJ nº 179.986.

VOTO

A recorrente argui preliminar de nulidade do Auto de Infração em função da indicação de dispositivos regulamentares revogados, o que restou incontrovertido nos autos, considerando que o enquadramento legal indica dispositivos do RICMS/97, que não se encontrava mais em vigor à época dos fatos geradores.

Entretanto, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma neste ponto, em que pese o equívoco a princípio sugira um desrespeito ao art. 142 do CTN, porque o RPAF/BA afasta a nulidade do erro de indicação de *dispositivo regulamentar* quando seja possível identificar o *enquadramento legal* pela descrição dos fatos. Consequentemente, como os dispositivos correspondentes da legislação se encontravam em vigor e os demais elementos da autuação permitem a sua identificação, não há que se falar em nulidade.

Por outro lado, também não se pronuncia nulidade quando há possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo, como entendo que é o caso. Logo, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito, entendo que assiste razão à recorrente, ao menos em parte.

Ao prestar informação fiscal nestes autos (fls. 68-70) os autuantes consignaram:

“[...] O primeiro Auto mencionado refere-se aos exercícios de 2016 e de 2017, enquanto que o segundo refere-se aos exercícios de 2015, 2016 e 2017. O primeiro totaliza, em valores históricos, R\$ 1.973.029,39, já o segundo apresenta o valor de R\$ 2.746.745,62, restando uma diferença de R\$ 773.716,23.”

Portanto, todas as evidências atestam o cometimento de duas infrações diferentes sobre as quais recaíram dois Autos apartados.

Ressaltamos que o contribuinte reconheceu a infração constante do Auto 279697.0015/19-4 e procedeu ao respectivo pagamento. A partir desse momento terá garantido o direito de se creditar do valor pago, podendo fazê-lo no prazo previsto pela legislação. Já relativamente ao Auto 279.697.0014/19-8 restou claro tratar-se do uso impróprio de um crédito que não lhe pertencia na medida em que não houve qualquer pagamento de imposto referente àquelas operações de transporte nos anos de 2015, 2016 e 2017. Observe-se que quando o autuado usar o crédito que lhe é devido pelo pagamento do primeiro Auto, a natureza não cumulativa do ICMS (débito/crédito) se torna efetiva. Entretanto, ainda resta restituir aos cofres públicos estadual o valor do crédito que havia sido apropriado de forma equivocada, com as respectivas penalidades, cujo objeto resultou no presente Auto em discussão. Caso esse valor não fosse cobrado por meio de Auto de Infração, o Estado correria sério risco de prejuízo financeiro. [...]”

A 5ª JJF converteu o feito em diligência (fls. 79-81) porque observou que “[...]*mesmo comparando-se um e outro auto de infração nos anos coincidentes de 2016 e 2015, esta relatoria identificou diferenças de cobranças, para mais e para menos, conforme demonstrativo abaixo, o que redundaria não numa diferença de R\$ 773.716,23, mas num montante superior a este: [...].*

Os autuantes, por sua vez, esclareceram às fls. 86-89 que a diferença verificada se justifica porque um Auto de Infração foi lavrado considerando os valores lançados no livro de Entrada pelo contribuinte a título de crédito enquanto o outro foi elaborado com base nos conhecimentos de transporte disponíveis, abatendo-se em ambos os valores recolhidos por DAE com código de receita 1632.

E concluem:

“Portanto, não resta dúvida que se trata de duas infrações distintas sendo que a primeira foi resultante de um lançamento do próprio contribuinte e a segunda calculada pelos auditores a partir da análise das aquisições de serviço de transporte. Em ambos os casos foram abatidos os valores dos impostos já pagos pelo contribuinte. Considerando os valores já pagos, resta ainda o recolhimento de R\$ 773.716,23.”

Como se pode observar, em que pese sejam duas infrações distintas, elaboradas com base em informações distintas, possuem o mesmo fato gerador que é a prestação de serviço de transportes, tanto que os valores abatidos pertinentes ao imposto recolhido tempestivamente via DAE é idêntico. Logo, não há fundamento para se manter a exigência fiscal pertinente aos créditos indevidos, considerando que o contribuinte reconheceu a falta de recolhimento que tornou indevido o crédito, adimplindo-o, com os consectários legais, no bojo do Auto de Infração nº

279697.0015/19-4.

Do contrário, estar-se-ia impondo ao contribuinte a duplicidade de recolhimento e de sanção pelo mesmo fato gerador, em um Auto de Infração em relação ao que deixou de reter e recolher e, no outro, ao crédito que teria direito com este recolhimento, o que não se pode admitir.

Quanto ao cancelamento da multa, entendo que não deve prosperar a pretensão recursal. Entendo que a penalidade indicada na autuação está adequada aos fatos, pois o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 se aplica à hipótese de utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal, conforme seu trecho final, o que reflete em falta de recolhimento do imposto já que o débito respectivo é adimplido pelo crédito utilizado indevida ou antecipadamente.

Assim, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o lançamento para R\$ 773.716,23.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279697.0014/19-8, lavrado contra **KNAUF DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$773.716,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS