

A. I. N° - 269130.0039/20-7
AUTUADO - CN FARIA
AUTUANTE - MIRIAM BARROSO BARTHOLO
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03.05.2024

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0073-05/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Enquanto não tomar a iniciativa de efetivar o lançamento extemporâneo dos créditos que alega possuir, não é possível, a este Conselho de Fazenda, atestar a sua legitimidade, para a avaliação do que dependerá de designação de auditor para validar as operações e a possibilidade de apropriação dos valores que alega não ter lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/12/2020 (ciência em 29/03/2021, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 1.819.674,03, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 - 01.02.42: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 11/24, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Alega que a infração decorreu de lançamento na escrituração fiscal por equívoco de sua contabilidade. Anexa notas fiscais (Doc. 03), como prova de sua alegação. Explica que, por erro de escrituração fiscal da contabilidade da empresa, deixou de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e apropriou crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc. Frisa que, caso fosse intimada para corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital, como determina o artigo 247, § 4º do RICMS/BA (vigente à época da ocorrência), a autuada teria oportunidade de proceder as devidas correções. De outro modo, caso a autuada não possuísse créditos lícitos, ou os que possuísse fossem insuficientes para compensar com o débito mensal de ICMS, poderia dar margem a suposta ação dolosa. Tal não ocorreu, posto que seus créditos de ICMS, lícitamente adquiridos, sequer foram utilizados, o que vem comprovar que se tratou de mero erro de escrituração da contabilidade. Nesse sentido, a autuada vem comprovar com notas fiscais idôneas seu direito à utilização de crédito fiscal de ICMS que elide em parte o crédito indevidamente lançado, conforme determina o artigo 309, I, “a”, do Decreto 13.780/2012. Isto porque o crédito lançado indevidamente totaliza o montante de R\$ 491.681,49 como consta do auto de infração em comento e o crédito não lançado totaliza o montante de R\$ 59.462,30, conforme consta do anexo 03 acima referido.

Alega nulidade do lançamento por falta de intimação para retificação da escrita fiscal digital – EFD. Informa que o autuante lavrou o Auto de Infração em apreço, sem intimar o Contribuinte para retificar a escrituração fiscal digital – EFD, conforme prevê o art. 247, § 4º do RICMS/12, cujo texto transcreve para, em seguida, concluir que, quando o autuante não concede prazo correto para entrega ou retificação da EFD, deixa de observar o devido processo legal incorrendo em nulidade.

Neste tocante, alega que não se encontra, no processo administrativo em comento, qualquer intimação com prazo de 30 dias para envio ou para retificação de sua escrituração fiscal digital -

EFD apresentada com inconsistências. Portanto, em relação a sua EFD, pontua que não foi estabelecido, na intimação, o prazo previsto no art. 247 § 4º do RICMS/BA, haja vista que o Decreto nº 13.780/12, estabelece que, em caso de não entrega ou em entrega com inconsistências, deve ser fornecido ao contribuinte, o prazo de trinta dias para entrega ou correção da EFD, destacando que também não foi fornecida listagem diagnóstico indicativa das irregularidades.

Assim, como o eminente autuante não observou os requisitos previstos na legislação pertinente, ou seja, não concedeu a autuada o prazo legal para que fossem retificadas as EFD, conclui ser absolutamente nula a referida infração por inobservância do devido processo legal, nos termos do art. 18, II, do RPAF estadual, sendo, tal falha, insanável haja vista que não se trata de incorreção eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

Discorre acerca do princípio da verdade material, citando as doutrinas de Hely Lopes Meirelles, Paulo de Barros Carvalho e Suzy Gomes Hoffmann, para apoiar a ideia de que, para assegurar os direitos dos contribuintes plasmados na Constituição da República, seria fundamental, neste caso, que o autuante antes de imputar infração ao contribuinte, observasse se, de fato, foi utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS sem lastro comprobatório, pois, a verdade dos fatos evidencia que houve equívoco na escrituração realizada pela contabilidade, deixando a empresa de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas, e apropriando-se do crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc. Colaciona julgados deste Conselho de Fazenda em apoio à sua tese.

Discorre, também, acerca do princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, citando a doutrina de Sacha Calmon para apoiar a ideia de que o imposto citado, de acordo com a Constituição da República de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema “imposto contra imposto” e não pelo sistema “mercadoria contra mercadoria”, como quer entender o Fisco, conforme se encontra adstrito na Carta Magna, não podendo o legislador infra-constitucional ou o Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia. Traz, à colação, a doutrina de Roque Carrazza.

Como sempre possui créditos fiscais capazes de suprir seus débitos fiscais, a autuada requer que seja retificado o valor da exigência fiscal, considerando, no “quantum debeatur”, o direito de utilização de crédito de ICMS em anexo (Doc. 03), devendo ser recolhido aos cofres públicos apenas a diferença, se houver.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada REQUER, que o CONSEF/BA decrete a NULIDADE TOTAL do referido Auto de Infração e, se assim não entender, por precaução, subsidiariamente, que decida pela sua PARCIAL PROCEDÊNCIA, por ser de direito e da mais LÍDIMA JUSTIÇA.

Termos em que, pede e espera deferimento.

Às folhas 36/45, o autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Esclarece, inicialmente, que houve lançamento de crédito relativo a aquisição de mercadorias de contribuintes fictícios ou impossibilitados de emitir documento fiscal, uma vez que os CNPJ e IE dos contribuintes abaixo mencionados, exceto Pedro Henrique, não foram encontrados no cadastro da SEFAZ. Explica que Pedro Henrique da Silva Santos não possui ECF, não apresenta valores em TEF, não está habilitado para emissão de NF-e ou NF-e de consumidor e não tem nenhuma AIDF em seu nome no sistema. Afirma que qualquer outro documento que Pedro tenha oferecido ao autuado, certamente, não atende aos critérios da SEFAZ.

CNPJ	Nome	UF	IE SEFAZ/BA	Receita Federal			Atividade
				Razão Social	Situação	UF	
27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	BA	139.696.367	Pedro Henrique da Silva Santos	baixada em 12/11/2018	BA	não indicado no site da receita

63233245000189	COMERCIAL NOVO TEMPO	BA	inexistente	inexistente			
34222135000113	BAHIA ALIMENTOS	BA	inexistente	Donizete Aparecido da Silva/ sem fantasia	Ativo -	SP	obras de alvenaria
34222135000113	AUGUSTO CEZAR	BA	inexistente	Donizete Aparecido da Silva/ sem fantasia	Ativo -	SP	obras de alvenaria
85551281000123	COMERCIAL CERRADO	BA	inexistente	inexistente			
23032727000156	COMERCIAL OESTE	BA	inexistente	Daiana Conde da Silva/ DMF Gonçalves	Baixada em 11/11/2017	não indicado no site da receita	não indicado no site da receita
85551281000123	CERRADO ALIMENTOS	BA	inexistente	inexistente			
76125498000180	ALIMENTOS NORDESTE	BA	inexistente	inexistente			
54857847000116	COMERCIAL RIO DE ONDAS	BA	inexistente	inexistente			
34222135000113	COMERCIAL BAHIA	BA	inexistente	Donizete Aparecido da Silva/ sem fantasia	Ativo -	SP	obras de alvenaria
76125498000180	COMERCIAL NORDESTE	BA	inexistente	inexistente			
23032727000156	COMERCIAL OESTE	BA	inexistente	Daiana Conde da Silva/ DMF Gonçalves	Baixada em 11/11/2017	não indicado no site da receita	não indicado no site da receita
16383858000112	COMERCIAL TROVÃO AZUL	BA	inexistente	Raimundo Bueno de Paiva	Ativo -	MG	cabelereiro
96385061000193	COMERCIAL TERRA	BA	inexistente	inexistente			
60187980500	VALTER DE SANTANA JUNIOR	BA	inexistente	CPF			
17246813000169	A R PINA DOS SANTOS DELEZOTT EIRELI	BA	105.535.236	A R PINA DOS SANTOS DELEZOTT Ltda	Ativo	BA	Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados
50379438000109	ARCO ATACADISTA	BA	inexistente	Cleir Maria Gonçalves	Ativo	SC	Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para consumo domiciliar
30267874000170	RIBEIRINHO COMERCIAL DE BEB. LTDA	BA	inexistente	Felipe Alves de Toledo	Ativo	SP	Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal.
85734652000102	MARCONDES ALIMENTOS LTDA	BA	inexistente	inexistente			

Relata que, para a autuada, a ação fiscal decorre de um equívoco da contabilidade. Argumenta, todavia, que esse é o trabalho da fiscalização, qual seja, verificar os equívocos da contabilidade que resultaram em imposto a menor ou em infrações formais e cobrar o valor calculado através de processo administrativo fiscal.

Assevera que o contribuinte se engana redondamente, quando firma que o fato de não haver sido intimada para correção de inconsistências compromete a legalidade da autuação, pois o § 4º, indicado pela autuada, foi revogado no mesmo dia do envio do Termo de início de Fiscalização. Argumenta, ainda, que as condições para a emissão da intimação não foram atendidas, já que não houve “falta de entrega da EFD”, nem houve “inconsistência”, ressaltando que infração não se confunde com inconsistência.

Conclui, assim, que a não emissão da intimação não compromete o atendimento aos preceitos legais aplicáveis aos trabalhos de auditoria, de modo que não cabe falar em nulidade por falta de observância do devido processo legal.

Assevera que, em momento algum, a fiscalização preteriu o direito de defesa da autuada, que, evidentemente o exerceu plenamente, razão da elaboração dessa informação fiscal, ressaltando que todas as normas e princípios legais relacionadas à execução da auditoria foram atendidos, de modo que não há que se falar em nulidade por falta de observância do devido processo legal.

Quanto à alegação de que não houve comprovação, por parte da fiscalização, da apropriação de créditos relativos a documentos cujos emitentes não estão cadastrados na SEFAZ ou não estão autorizados a emitir documento fiscal, rebate, informando que, acompanhando o auto, há demonstrativo informando as notas fiscais cujo crédito foi glosado. Além do mais, pondera que, como transcrito no § 6º desta informação fiscal, a própria empresa afirma que “apropriou crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc”. Argumenta que o elemento comprobatório da tabela acima reproduzida é a própria escrituração da empresa. Informa que uma cópia da tabela dos itens lançados no registro C100 das EFD’s acompanha essa informação Fiscal.

Argumenta que a verificação da existência das pretensas emissoras dos documentos fiscais lançados na EFD, no cadastro da Bahia e da Receita Federal, confirma uma posição investigatória ativa e imparcial na busca do fato gerador e não de uma “análise perfunctória”. Garante que a fiscalização, diante dos fatos, não julga a lógica do procedimento da empresa. O resultado, transparente e cristalino, é a verdade material dos fatos, ou seja, a impossibilidade de a empresa se apropriar de créditos baseados em documentos inidôneos. O processo, portanto, atende ao princípio da verdade material, contém elementos suficientes para determinar a infração e está acompanhado de tabelas demonstrativas elaboradas pela fiscalização, segundo garante.

Afirma que o processo analisa apenas a correção dos créditos lançados pela empresa. Justamente por honrar o princípio da não cumulatividade, é que este auto glosa créditos indevidos. Alega que o momento do confronto entre créditos e débitos se dá na apuração do ICMS a recolher, não sendo assunto deste auto de infração. Para que o crédito relativo às notas fiscais não lançadas seja apropriado pela empresa, afirma que há de atender a uma série de exigências, sendo a primeira delas, o registro da aquisição destas mercadorias na EFD. Mais uma vez, afirma que o presente processo não é o procedimento para regularizar esses documentos, já que a empresa pode entrar em contato com a SEFAZ com vistas a requerer uma futura apropriação desses valores de crédito.

Arremata que a fiscalização sustenta a cobrança integral do auto de infração, de acordo com a tabela abaixo:

Ano Mes	Data	Nº Doc	CNPJ	Nome	Total mensal do crédito a glosar
1801	05/01/2018	56264	63233245000189	COMERCIAL NOVO TEMPO	R\$ 22.062,07
1802	09/02/2018	6539865	23032727000156	COMERCIAL OESTE	R\$ 274,89
1804	06/04/2018	56565	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 211.903,69
1806	05/06/2018	434343	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 241.350,47
1807	03/07/2018	656656	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 137.284,65
1808	31/08/2018	55893	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 125.298,31
1809	10/09/2018	123	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 215.557,90
1810	10/10/2018	2223335	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 95.549,22
1811	10/11/2018	2222	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 135.737,55
1812	10/12/2018	555847	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 150.028,13
1901	08/01/2019	125454	34222135000113	BAHIA ALIMENTOS	R\$ 101.342,53
1902	13/02/2019	23564	27474954000192	PEDRO HENRIQUE DA SILVA SANTOS	R\$ 93.816,00

1903	16/03/2019	1	34222135000113	BAHIA ALIMENTOS	R\$ 106.787,75
1905	11/05/2019	897965	23032727000156	COMERCIAL OESTE	R\$ 65.255,59
1908	09/08/2019	965624	23032727000156	COMERCIAL OESTE	R\$ 46.280,06
1908	22/08/2019	35624969	34222135000113	BAHIA ALIMENTOS	
1909	20/09/2019	97959	16383858000112	COMERCIAL TROVÃO AZUL	R\$ 23.563,03
1909	11/09/2019	859796	34222135000113	BAHIA ALIMENTOS	
1910	04/10/2019	389165	54857847000116	COMERCIAL RIO DE ONDAS	R\$ 24.848,10
1911	06/11/2019	10524	30267874000170	RIBEIRINHO COMERCIAL DE BEB. LTDA	R\$ 13.892,40
1911	05/11/2019	1057	85734652000102	MARCONDES ALIMENTOS LTDA	
1912	05/12/2019	102255	50379438000109	ARCO ATACADISTA	R\$ 8.841,60

É o relatório.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade em face da falta de intimação para retificação da EFD, não merece acolhida, pois, à data do início da ação fiscal, não mais estava em vigor a norma procedimental evocada (art. 247, § 4º do RICMS/12), que fora revogada em 01/11/2019, conforme texto abaixo.

“Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

§ 4º Revogado.”

Nota: O § 4º do art. 247 foi revogado pelo Decreto nº 19.274, de 04/10/19, DOE de 05/10/19, efeitos a partir de 01/11/19. Redação anterior dada ao § 4º tendo sido acrescentado ao art. 247 pelo Decreto nº 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, efeitos de 27/11/15 a 31/10/19: “§ 4º 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.”

Assim, como não se trata de norma de direito material, mais de regra procedimental, não há de se cogitar da sua aplicação durante a ação fiscal em exame.

No mérito, a infração única foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito*”. Trata-se de apropriação de crédito fiscal com base em documentos inidôneos, emitidos por contribuintes fictícios, conforme esclarece a autoridade fiscal, na peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando equívoco da contabilidade, no lançamento das notas fiscais inidôneas. Evoca os princípios da verdade material e da não cumulatividade para pleitear que sejam deduzidos créditos fiscais relativos a ICMS destacados em outros documentos fiscais, não lançados.

Inicialmente, é importante ressaltar que o ICMS é um tributo sujeito a lançamento por homologação, o que quer significar que o próprio contribuinte tem o dever de apurar e recolher o tributo devido, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme dispõe o caput do art. 150 do CTN, abaixo reproduzido.

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja **legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa** (grifo acrescido), opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...”

Nesse sentido, cabe, ao contribuinte, lançar os créditos e débitos relacionados às mercadorias que ingressarem em seu estabelecimento, conforme prevê o caput do art. 29 da Lei 7.014/96, igualmente reproduzido abaixo.

“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento (grifo acrescido), inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...”

Possui, inclusive, prazo para efetivar o lançamento do crédito em sua escrita fiscal, conforme estabelece o art. 23 da LC 87/96, abaixo transcrito.

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento (grifos crescidos).”

Assim, diferentemente do que alega a empresa autuada, o sistema da não cumulatividade, operante no direito brasileiro, não é incondicionado, mas tem por pressuposto a existência de documentação idônea e escrituração nos prazos fixados na legislação.

Ora, parece incontroverso que o contribuinte lançou créditos com base em documentos inidôneos, conforme admite em sua petição impugnatória, à folha 13, em trecho que reproduzo abaixo.

“Como se vê, Srs. Julgadores, a autuada, por erro de escrituração fiscal da contabilidade da empresa deixou de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e apropriou crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc.”

Se o fez, conforme confessa, tais valores devem ser expurgados de sua escrita, como corretamente agiu a fiscalização, em conformidade com a legislação citada.

Se o Sujeito Passivo dispõe de documentos outros, não lançados, em relação aos quais pretende aproveitar os créditos relativos ao imposto lá destacado, precisa pedir autorização, ao inspetor fazendário de sua circunscrição, para apropriação dos valores extemporaneamente, conforme preveem os artigos 314 e 315 do RICMS/12, abaixo transcritos:

“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 (grifo acrescido).

§ 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;

...”

Assim, enquanto não tomar a iniciativa de efetivar o lançamento extemporâneo dos créditos que alega possuir, não é possível, a este Conselho de Fazenda, atestar a sua legitimidade, para a avaliação do que dependerá de designação de auditor para validar as operações respectivas bem como atestar a possibilidade de apropriação dos montantes que alega não ter lançado.

Por conseguinte, entendo que se encontra caracterizada a infração, não sendo possível deduzir, da presente exigência, valores relativos a documentos fiscais não lançados na escrita do contribuinte autuado.

Julgo, portanto, **PROCEDENTE** o Auto de Infração em exame.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **269130.0039/20-7**, lavrado contra **CN FARIA**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 1.819.674,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR