

A. I. N° - 281077.0028/23-2
AUTUADO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ARCO VERDE LTDA.
AUTUANTE - ANDREA FALCÃO PEIXOTO
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/12/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0215-03/24-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE CRÉDITO NÃO EFETUADO. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. Acatada a preliminar de decadência, retificado de ofício o enquadramento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2023, refere-se à exigência de R\$ 611.367,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.005.001: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a julho, setembro, outubro e dezembro de 2018; janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2019; janeiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a dezembro de 2021; janeiro a julho, setembro a novembro de 2022.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 16 a 34 do PAF. Afirma que o lançamento fiscal não merece prosperar, uma vez que eivado de equívocos, os quais conduzem à revisão da exigência.

Preliminarmente, alega decadência parcial, mencionando que o art. 107-A do Código Tributário da Bahia estabelecia um prazo quinquenal genérico para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, destoando das regras gerais fixadas pelo Código Tributário Nacional.

Diz que o Código Tributário da Bahia, ao regular os prazos decadenciais, apenas incorporou o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, olvidando-se da regra consubstanciada no art. 150, § 4º.

O CTN regula o instituto da decadência de maneira específica a depender do lançamento ao qual a exação se sujeita. Evidentemente, caberia ao COTEB fazer o mesmo, seguindo as normas gerais do Código Tributário Nacional.

Transcreve o art. 150, § 4º do CTN e afirma que, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador.

Também registra que, não havendo a antecipação do pagamento, o prazo inicial da decadência é contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme o art. 173, inciso I do CTN, que reproduziu.

Cita o entendimento da ex-Ministra Eliana Calmon e conclui que indene de dúvidas a possibilidade de se contar o prazo decadencial de tributo sujeito à homologação, como é o ICMS, a partir da ocorrência do fato gerador, sobretudo quando não houve acusação de não pagamento integral do referido imposto no período que foi objeto de auditoria.

Destaca que o Código Tributário da Bahia não previa tal contagem, o que suscitava grandes discussões. Todavia, o impasse foi solucionado com a Lei nº 13.199/14 que, ao revogar o art. 107 -A do COTEB, concretizou uma adequação material da legislação baiana ao ordenamento tributário pátrio.

Alega que tendo sido intimado em 11/07/2023 acerca da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, é certo que os lançamentos anteriores 11/07/2018 já se encontram decaídos, devido ao fato de as supostas divergências não terem sido caracterizadas como omissão, conforme consta na descrição da própria infração,

Entende que, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que houve recolhimento de ICMS no período, e conclui que não se pode admitir que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos.

Ultrapassada a questão da decadência parcial, informa que passa a demonstrar que o imposto que está sendo exigido é indevido, porque o crédito fiscal não foi utilizado nas saídas subsequentes, em razão de as operações estarem sujeitas à isenção, conforme foi identificado pela própria Autuante.

Diz que se pode observar na leitura da descrição da infração 01 contida na autuação, a acusação de ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto.

Devido à acusação acima, está se exigindo o ICMS de todo o período autuado, ou seja, de 31/01/2018 a 30/11/2022, como faz prova o demonstrativo de débito anexado ao Auto de Infração.

Registra que também se está exigindo uma multa no patamar de 60%, nos termos da alínea "b", inciso VII, art. 42, da Lei nº 7.014/96, que transcreveu.

Alega que há uma contradição na autuação ora impugnada, visto que no mesmo momento em que a Autuante exige o imposto/obrigação principal, ela aplicou a multa com base no inciso VII, que corresponde às hipóteses em que não houve descumprimento de obrigação principal.

Destaca que com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir da autoridade administrativa encarregada da sua aplicação uma análise conjunta do disposto nos incisos II, "f", e VII, "b", do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançado.

Caso tivesse havido o descumprimento da obrigação principal (de recolhimento do imposto), entende que a multa aplicada pela Autuante não teria sido essa, mas sim a prevista na alínea "f", inciso II, art. 42, da Lei nº 7.014/96:

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

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal; (Grifo nosso)

Apresenta o entendimento de que, se não houve descumprimento de obrigação principal, não há porque se falar em exigência do imposto como se está fazendo. Até porque, conforme resta

demonstrado no Demonstrativo anexado ao auto, a grande parte das mercadorias que foram comercializadas pela empresa, que se tratam exclusivamente de farinha de mandioca, estavam sujeitas à isenção, com base na alínea "b", inciso II, art. 265, do RICMS/2012, devido ao fato de se tratarem de operações envolvendo saídas internas.

Ressalta que ao julgar um caso semelhante ao presente, a 3ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF entendeu que a legislação vigente (a partir de 28/11/07) passou a prever apenas multa equivalente a 60% do crédito fiscal que deixou de ser estornado, não havendo respaldo legal para se exigir, concomitantemente, imposto e multa. Cita o ACÓRDÃO CJF Nº 0395-03/13 e ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/12.

Afirma que a situação tratada no presente caso é a mesma, pois caso a Autuante tivesse identificado a utilização indevida do crédito fiscal ela não teria feito constar na descrição da infração "deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal" e aplicado a multa prevista na alínea "b", inciso VII, art. 42, da Lei nº 7.014/96, mas sim "utilizou indevidamente crédito fiscal" e na hipótese teria aplicado a multa prevista na alínea "f", inciso II, art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Dessa forma, levando-se em consideração que o crédito escriturado de forma indevida não foi utilizado para realizar nenhuma compensação, afirma que não há que se falar em falta de recolhimento de imposto, até porque as operações realizadas foram isentas, razão pela qual não lhe pode ser exigido o imposto, mas sim somente o do estorno do crédito escriturado e não utilizado.

Diz que outro ponto que vale a pena chamar a atenção é o fato de que não se pode exigir o estorno do crédito indevido e, além disso, exigir cumulativamente o recolhimento do imposto referente a este crédito, como se está fazendo no caso em questão. Tal conduta representa *bis in idem*, visto que no momento em que há o pagamento do imposto o crédito deixa de ser indevido.

Ressalta que se trata de empresa que atua na comercialização quase que exclusivamente da farinha de mandioca, cujas saídas internas são isentas, motivo pelo qual não há que se falar em exigência de ICMS, na medida em que em relação às saídas interestaduais, em que há a incidência do imposto, o crédito fiscal é devido. Prova disso é que no Demonstrativo anexado à autuação a Autuante aplicou o critério da proporcionalidade como se pode observar nas colunas "D" e "E", cujos títulos são "Percentual de Saídas Tributadas de Farinha de Mandioca" e "Crédito Devido - Saídas Tributadas de Farinha de Mandioca.

Ultrapassada a questão referente à impossibilidade de se exigir o imposto no presente caso, informa que passará a demonstrar que a multa também é inaplicável.

Diz que a Autuante embasou a necessidade de se realizar o estorno do crédito fiscal devido à previsão legal contida no inciso I, art. 30, da Lei nº 7.014/96:

Art. 30, O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

1 for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. (Grifo nosso)

Ressalta que se observa, da leitura do referido artigo, que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno desde que não haja disposição em sentido contrário, que é exatamente o que ocorre no presente caso em razão da previsão contida no § 3º do referido artigo, que traz uma exceção à regra, qual seja:

Art. 30...

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 4º do art. 29 e o caput deste artigo não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria. (Grifo nosso)

Comenta que o referido parágrafo prevê que mesmo no caso de uma determinada mercadoria adquirida tenha por objeto uma saída isenta, o crédito fiscal decorrente dela não deve ser

estornado caso haja a possibilidade de haver operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria, que é exatamente o que ocorre no presente.

Explica: Como é uma empresa que atua na comercialização, quase que exclusivamente, da farinha de mandioca, a qual é adquirida de outros Estados da Federação, o que acaba lhe dando direito ao crédito sobre o ICMS que é recolhido na operação, conforme consta no Demonstrativo elaborado pela própria Autuante.

Posteriormente, comercializa a farinha de mandioca no mercado interno (operação isenta) e também a comercializa para outros Estados da Federação (operação tributável). Ou seja, ao adquirir o produto não se sabe se futuramente ele será alvo de uma operação tributável ou isenta.

Diante disso, alega que não há que se falar em obrigação para que se realize o estorno do crédito. Nesse sentido, inclusive, cita a previsão contida no art. 31 da Lei nº 7.014/96 que prevê o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, cujo direito de utilização extingue-se depois de decorridos 05 anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o 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 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Considerando que a legislação prevê que o contribuinte tem direito ao crédito durante 05 anos após emissão do documento fiscal e que o estorno não impede a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria, conclui que a multa é inaplicável no caso em questão, em razão de comercializar, quase que exclusivamente, uma única mercadoria.

Como forma de demonstrar que o direito de crédito no presente caso afirma que é de suma importância, destacar que embora atualmente adquira a farinha de mandioca de outros Estados da Federação com o direito de crédito de ICMS, nada impede que nos próximos 05 anos a sua operação seja alterada para adquirir o produto no mercado interno (operação isenta) e então aumentar a comercialização para outros Estados da Federação (operação tributável).

Observa que no mencionado cenário, já não teria mais acúmulo de crédito, mas sim apenas débito ao comercializar a farinha de mandioca adquirida no mercado interno (operação isenta) com outros Estados da Federação cuja operação é tributável. Assim, caso tivesse estornado o crédito adquirido anteriormente, ficaria impedido de utilizá-lo nas operações posteriores sujeitas à incidência do imposto com a mesma mercadoria, em flagrante afronta ao princípio da não-cumulatividade previsto no inciso I, § 2º, art. 155, da Constituição Federal/1988.

Diz que pretende demonstrar que há de fato a necessidade de se realizar o estorno do crédito caso as operações futuras sejam isentas. Contudo, esse estorno somente deve ocorrer após ultrapassados mais de 05 anos contados da data da emissão do documento fiscal, tendo em vista que o crédito gerado poderá ser utilizado futuramente, no momento de comercializar a mesma mercadoria para outros Estados da Federação, cuja operação está sujeita à incidência do imposto.

Acrescenta que, diferente seria se todas as operações realizadas fossem sujeitas à isenção, visto que não haveria a possibilidade de utilização do crédito fiscal obtido com a aquisição da mercadoria.

Dessa forma, considerando que a infração ora combatida não diz respeito à utilização indevida do crédito fiscal, mas sim à falta de estorno do mesmo, entende que a multa de 60% é inaplicável ao presente caso, visto que na lei contém, expressamente, uma exceção para as hipóteses em que há comercialização futura com a incidência do imposto, desde que seja com a mesma mercadoria.

Diante do exposto, requer a improcedência do Auto de Infração para o fim de que seja reconhecida:

- i) a ocorrência da decadência do período de apuração anterior a 11/07/2018, em razão de ter se passados mais de 05 anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a ciência da Impugnante acerca da lavratura da autuação, que se deu em 11/07/2023;
- ii) a necessidade de excluir a exigência do imposto em razão de a falta de estorno do crédito fiscal não ter resultado em descumprimento da obrigação principal; e
- iii) a inaplicabilidade da multa devido à possibilidade de utilização dos créditos fiscais em operações posteriores sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria (farinha de mandioca), no prazo de 05 anos da emissão do documento fiscal,

A Autuante presta informação fiscal às fls. 51 a 55 dos autos. Diz que o Defendente afirma que o Auto de Infração acima identificado não merece prosperar.

Sobre a alegação de decadência presta as seguintes informações:

1. O Autuado realiza operações tributadas e isentas pelo ICMS.
2. O produto de maior comercialização é a Farinha de Mandioca, cuja comercialização dentro do Estado da Bahia é isenta de ICMS, conforme dispõe RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12 (art. 265, II, “b”) e a comercialização para outros Estados é tributada pelo ICMS.
3. Segundo o RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012 (art. 310, II), é vedado o crédito fiscal relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.
4. Ainda segundo o RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012 (art. 312, I), o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria. Tendo o contribuinte comercializado mercadorias cujas operações de saídas sejam algumas tributadas e outras isentas o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional (RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012 (art. 312, I, § 4º).
5. Todo o crédito fiscal escriturado pelo Autuado para apuração do ICMS refere-se à aquisição em outro Estado da Federação de Farinha de Mandioca, porém essa mercadoria é comercializada tanto internamente, dentro do Estado da Bahia (operação isenta) como fora do Estado (operação tributada), portanto, segundo a legislação, faz-se necessário o estorno desse crédito de forma proporcional. Entretanto, o Autuado não efetua essa proporcionalidade, ou seja, desde o início de suas atividades comerciais, não efetua o estorno do crédito devido pelas saídas isentas de Farinha de Mandioca, conforme previsão legal. Com essa prática, apura indevidamente em 31/12/2017 um montante de R\$ 476.516,26 de saldo credor. Esse montante indevido aumenta em todo período fiscalizado, já que saldo credor apurado indevidamente em um mês vai-se somando ao crédito apurado indevidamente no mês seguinte e assim sucessivamente, em 31/12/2022 o saldo credor escriturado indevidamente é de R\$ 637.181,16.
6. Pela comercialização de Farinha de Mandioca fora do Estado, o Autuado destaca o imposto devido no documento fiscal e escritura o débito no livro próprio para a apuração do ICMS, conforme previsão legal, porém, por escriturar crédito maior que o devido, já que não escritura o estorno de crédito e ainda somar um saldo credor indevido escriturado no mês anterior não recolhe o imposto devido no mês.

Prestadas essas informações, afirma que a alegação de decadência não deve prosperar. O Autuado não efetua o estorno de crédito devido pelas saídas isentas de Farinha de Mandioca, procedendo dessa forma apura indevidamente saldo credor de ICMS em todos os meses, consequentemente, não recolhe o imposto devido no período. Elabora planilha indicando o débito e o crédito no exercício de 2018:

Mês	Ano	Débito Saída	Crédito Devido *
1	2018	7.281,36	0,96
2	2018	9.160,56	242,59
3	2018	6.805,44	623,08
4	2018	3.300,84	240,53
5	2018	11.490,12	676,29
6	2018	4.271,04	263,68
7	2018	3.188,76	7,29
8	2018	6.600,96	0,00
9	2018	5.597,21	9,48
10	2018	5.304,00	419,00
11	2018	6.760,80	0,00
12	2018	9.504,00	340,88

*crédito com o estorno devido

Ressalta que esse é o procedimento adotado pelo Autuado desde o início de suas atividades comerciais, não procede o estorno do crédito devido, mantendo, assim, indevidamente um saldo credor de exercícios anteriores na apuração do ICMS, evitando, dessa forma, o pagamento do imposto.

Afirma que prazo decadencial não deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador. Não houve pagamento antecipado. Não houve pagamento do ICMS nem no período fiscalizado nem anteriormente ao período fiscalizado. O Autuado mantém indevidamente um saldo credor em sua escrituração, impedindo a real apuração do imposto e o seu pagamento. Entende que se aplica, neste caso, a regra do art. 173, I do CTN.

Menciona o argumento defensivo de que, se o crédito escriturado de forma indevida não foi utilizado para realizar qualquer compensação, não há que se falar em falta de recolhimento de imposto, porque as operações realizadas foram isentas e não deve ser exigido o imposto, mas sim o estorno do crédito escriturado e não utilizado.

Diz que foi demonstrado na tabela acima, que o crédito escriturado indevidamente foi utilizado para compensar o débito escriturado no mês. Caso o Autuado tivesse apurado corretamente o ICMS, conforme previsão legal, escriturando o estorno de crédito devido, teria imposto a recolher em todos os meses do período de fiscalizado. Afirmo que o montante do saldo credor escriturado em 31/12/2017 foi obtido utilizando o mesmo método de apuração, burlando a legislação o ICMS, não efetuando o estorno do crédito pelas saídas isentas realizadas nos exercícios anteriores.

Acrescenta que ao comercializar quase que exclusivamente Farinha de Mandioca, tanto internamente, dentro do Estado da Bahia (operação isenta) como fora do Estado (operação tributada), o Autuado deveria, segundo a legislação, efetuar necessariamente o estorno do crédito escriturado de forma proporcional. Entretanto, nunca efetuou essa proporcionalidade, deixando de recolher o montante do imposto devido em cada período de apuração.

Elabora tabela com os valores de débitos escriturados pelo Autuado no Apuração do ICMS e créditos efetivamente devidos.

Mes	Ano	Débito Saida	Crédito Devido *
1	2018	7.281,36	0,96
2	2018	9.160,56	24259
3	2018	6.805,44	623,08
4	2018	3.300,84	240,53
5	2018	11.490A2	67629
6	2018	4.271,04	263,68
7	2018	3.188,76	7,29
8	2018	6.600,96	0,00
9	2018	5.597,21	9,48
10	2018	5.304,00	419,00
11	2018	6.760,80	0,00
12	2018	9.504,00	340,88

Mes	Ano	Débito Saida	Crédito Devido *
1	2019	16.507,80	444,11
2	2019	4.626,14	304,52
3	2019	836,50	32,47
4	2019	8.863,92	326,33
5	2019	868,80	58243
6	2019	788,40	31,39
7	2019	823,08	24,21
8	2019	2.147,40	70,20
9	2019	2.235,00	0,00
10	2019	3.505,20	0,00
11	2019	5.596,80	197,42
12	2019	5.173,20	1.079,59

Mes	Ano	Débito Saida	Crédito Devido *
1	2020	4.413,60	515,94
2	2020	3.002,40	0,00
3	2020	5.480,40	0,00
4	2020	3.583,13	731,98
5	2020	6.438,00	687,17
6	2020	11.544,00	1.268,14
7	2020	7.094,00	1.411,93
8	2020	1.044,29	272,78
9	2020	6.099,60	630,73
10	2020	2.036,71	0,00
11	2020	4.568,40	167,69
12	2020	8.607,60	612,98

*crédito com o estorno devido

Mes	Ano	Débito Saida	Crédito Devido *	Mes	Ano	Débito Saida	Crédito Devido *
1	2021	14.106,60	2.493,45	1	2022	2.646,00	29226
2	2021	2.298,00	47,91	2	2022	41.430,60	2.924,67
3	2021	4.689,00	559A3	3	2022	47.098,20	1.825,52
4	2021	986,44	43,83	4	2022	47.026,80	2.216,68
5	2021	5.462,28	390,41	5	2022	33.739,20	11.685,37
6	2021	4.210,08	1.304,53	6	2022	22.500,00	1.102,19
7	2021	6.960,48	259,45	7	2022		0,00
8	2021	996,00	11,98	8	2022	13.608,00	0,00
9	2021	15.054,00	2.665,38	9	2022	0,00	0,00
10	2021	0,00	0,00	10	2022	28.389,60	1.730,43
11	2021	8.553,84	614,18	11	2022	11.989,68	19,56
12	2021	17.325,60	168,73	12	2022	21.117,60	0,00

*crédito com o estorno devido

Afirma que deve ser mantida a cobrança do imposto e da multa, tal conduta não representa *bis in idem* como afirma o Autuado. Como foi demonstrado, houve descumprimento da obrigação principal, com a utilização do crédito fiscal indevido.

Sobre a alegação defensiva de inaplicabilidade da multa, afirma que não deve prosperar. Diz que o Defendente se equivoca ao afirmar que o disposto no parágrafo 3º do artigo 30 da Lei 7.014/96 prevê que mesmo no caso de uma mercadoria adquirida tenha por objeto uma saída isenta, o crédito decorrente dela não deve ser estornado caso haja a possibilidade de haver operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria. Conclui afirmando que mantém a autuação fiscal.

A Sessão de Julgamento realizada por videoconferência, foi acompanhada pelo Dr. Sinésio Cyrino da Costa Neto - OAB/BA - 36.212. Também foi acompanhada pela Autuante, a Auditora Fiscal Andrea Falcão Peixoto.

VOTO

Inicialmente, observo que o Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que se encontram os requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, estão definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Preliminarmente, o Defendente alegou decadência parcial, apresentando o entendimento de que, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que houve recolhimento de ICMS no período, e conclui que não se pode admitir que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos.

Disse que foi intimado em 11/07/2023 acerca da lavratura do Auto de Infração ora impugnado, é certo que os lançamentos anteriores 11/07/2018 já se encontram decaídos, devido ao fato de as supostas divergências não terem sido caracterizadas como omissão, conforme consta na descrição da própria infração.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, *“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, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*.

O § 4º estabelece que, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, aplicando-se a previsão do art. 173, I, do CTN.

No caso em exame, conforme apurado pela Autuante, na comercialização de Farinha de Mandioca fora do Estado, o Autuado destaca o imposto devido no documento fiscal e escritura o débito no livro próprio para a apuração do ICMS, conforme previsão legal, porém, por escriturar crédito maior que o devido, já que não escritura o estorno de crédito e ainda somar um saldo credor

indevido escriturado no mês anterior não recolhe o imposto devido no mês. Portanto, embora tenha sido efetuado lançamento do débito, não foi realizado qualquer pagamento de imposto em razão de créditos fiscais não estornados, o que resultou nos saldos credores superiores aos débitos.

Entretanto, o Fisco deveria efetuar verificação da regularidade da escrituração fiscal declarada pelo contribuinte, respeitado o prazo decadencial. Dessa forma, embora não tenha sido recolhido o imposto, foram lançados os créditos na escrita fiscal, o que possibilitou a Fiscalização apurar mês a mês os valores que deveriam ser estornados.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, operou-se a decadência em relação ao débito relativo aos meses de janeiro a junho de 2018, ficando reduzido o débito originalmente lançado em razão da decadência.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de estorno do crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a julho, setembro, outubro e dezembro de 2018; janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2019; janeiro, abril a dezembro de 2020; janeiro a dezembro de 2021; janeiro a julho, setembro a novembro de 2022.

De acordo com os esclarecimentos da Autuante, o RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012 (art. 310, II), prevê que é vedado o crédito fiscal relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

A Autuante também mencionou que conforme o RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012 (art. 312, I), o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria. Tendo o contribuinte comercializado mercadorias cujas operações de saídas sejam algumas tributadas e outras isentas o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional (conforme previsto no RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, art. 312, I, § 4º).

O Defendente alegou que há uma contradição na autuação, visto que no mesmo momento em que a Autuante exige o imposto/obrigação principal, ela aplicou a multa com base no inciso VII, que corresponde às hipóteses em que não houve descumprimento de obrigação principal.

Caso tivesse havido o descumprimento da obrigação principal (de recolhimento do imposto), afirmou que a multa aplicada pela Autuante não teria sido essa, mas sim a prevista na alínea "f", inciso II, art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Apresentou o entendimento de que, se não houve descumprimento de obrigação principal, não há porque se falar em exigência do imposto como se está fazendo. Até porque, conforme resta demonstrado no Demonstrativo anexado ao auto, a grande parte das mercadorias que foram comercializadas pela empresa, que se trata exclusivamente de farinha de mandioca, estava sujeita à isenção, com base na alínea "b", inciso II, art. 265, do RICMS/2012, devido ao fato de se tratar de operações envolvendo saídas internas.

Caso a Autuante tivesse identificado a utilização indevida do crédito fiscal ela não teria feito constar na descrição da infração "deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal" e aplicado a multa prevista na alínea "b", inciso VII, art. 42, da Lei nº 7.014/96, mas sim "utilizou indevidamente crédito fiscal" e na hipótese teria aplicado a multa prevista na alínea "f", inciso II, art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Disse que não se pode exigir o estorno do crédito indevido e, além disso, exigir cumulativamente o recolhimento do imposto referente a este crédito, como se está fazendo no caso em questão. Tal

conduta representa *bis in idem*, visto que no momento em que há o pagamento do imposto o crédito deixa de ser indevido.

A Autuante informou que todo o crédito fiscal escriturado pelo Autuado para apuração do ICMS refere-se à aquisição em outro Estado da Federação de Farinha de Mandioca, porém essa mercadoria é comercializada tanto internamente, dentro do Estado da Bahia (operação isenta) como fora do Estado (operação tributada), portanto, segundo a legislação, faz-se necessário o estorno desse crédito de forma proporcional. Entretanto, o Autuado não efetua essa proporcionalidade, ou seja, desde o início de suas atividades comerciais, não efetua o estorno.

Não acato a alegação defensiva, considerando que foi apurado no levantamento fiscal falta de estorno de crédito fiscal nos casos previstos na legislação, fato que se enquadra no Inciso VII, “b” do art. 42 da Lei 7.014/96 (abaixo reproduzido), exigindo-se os valores não estornados. Dessa forma, se não houve descumprimento de obrigação principal, como quer fazer crer o Defendente, isso não impede a exigência do estorno do crédito fiscal, de forma proporcional, conforme previsto na legislação, o que foi efetuado no levantamento fiscal.

Lei nº 7.014/96

...

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

...

b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

Observo que embora não tenha havido qualquer prejuízo para a Defesa na aplicação da multa pela Fiscalização, restou devidamente comprovado nos autos que não houve o estorno dos créditos fiscais, o que implicou falta de recolhimento do imposto devido mensalmente. Dessa forma, retifico de ofício o enquadramento da multa de 60% para a alínea “f”, inciso II, art. 42, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

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

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

O Defendente alegou que não há que se falar em obrigação para que se realize o estorno do crédito. Citou a previsão contida no art. 31 da Lei nº 7.014/96 que prevê o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, cujo direito de utilização extingue-se depois de decorridos 05 anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Disse que embora atualmente adquira a farinha de mandioca de outros Estados da Federação com o direito de crédito de ICMS, nada impede que nos próximos 05 anos a sua operação seja alterada para adquirir o produto no mercado interno (operação isenta) e então aumentar a comercialização para outros Estados da Federação (operação tributável).

Apresentou o entendimento de que o estorno somente deve ocorrer após ultrapassados mais de 05 anos contados da data da emissão do documento fiscal, tendo em vista que o crédito gerado poderá ser utilizado futuramente, no momento de comercializar a mesma mercadoria para outros Estados da Federação, cuja operação está sujeita à incidência do imposto.

A Autuante esclareceu que essa prática adotada pelo Defendente, apurou indevidamente em 31/12/2017 um montante de R\$ 476.516,26 de saldo credor. Esse montante indevido aumenta em todo período fiscalizado, já que saldo credor apurado indevidamente em um mês vai-se somando ao crédito apurado indevidamente no mês seguinte e assim sucessivamente, em 31/12/2022 o saldo credor escriturado indevidamente é de R\$ 637.181,16.

Vale salientar que o disposto no § 3º do art. 30 da Lei nº 7.014/96, autoriza a utilização dos créditos fiscais, mas não determina qualquer prazo para esta utilização. A apuração do ICMS é realizada ao final de cada mês, e isso se dá porque a apuração do imposto é mensal. O Contribuinte realiza os cálculos matemáticos pertinentes a apuração conforme determina a legislação de regência, e do confronto entre o débito e o crédito resulta na apuração do imposto a ser recolhido, lançando a diferença do imposto apurada ou o saldo credor a ser transportado para o mês subsequente.

Conforme estabelece o § 2º do art. 312 do RICMS-BA/2012, “A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”. Portanto, os estornos devem ser apurados mensalmente e não “após ultrapassados mais de 05 anos contados da data da emissão do documento fiscal”, como entendeu o Defendente.

Como já mencionado, a multa aplicada em decorrência da falta de estorno do crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, e o art. 312 do RICMS-BA/2012 prevê expressamente que “o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço”. Portanto, só é permitida a utilização do crédito na proporção das saídas tributadas.

Quanto aos Acórdãos reproduzidos pelo autuado para reforçar as teses apresentadas nas razões de defesa, entendo que as mencionadas decisões não se prestam como paradigmas em relação ao caso em exame, haja vista que de acordo com a apuração realizada pela Fiscalização, o Autuado não efetuou o estorno de crédito devido pelas saídas isentas de Farinha de Mandioca e, procedendo dessa forma, apura indevidamente saldo credor de ICMS em todos os meses, consequentemente, não recolhe o imposto devido no período, conforme apurado o débito e o crédito nos exercícios fiscalizados.

Observo que se o crédito foi efetivamente utilizado, para redução total ou parcial do valor do ICMS a ser pago, isso implica descumprimento de obrigação principal, exigindo-se o imposto que deixou de ser pago, acrescido da multa de 60%.

Por outro lado, se o crédito fosse escriturado, mas não fosse utilizado efetivamente, e não implicasse redução total ou parcial do imposto a ser pago, não restaria configurado o descumprimento de obrigação principal, a chamada repercussão econômica. Neste caso, seria aplicada apenas a multa de 60%, sem prejuízo do estorno dos créditos escriturados indevidamente. Entretanto, o fato apurado pela Fiscalização é que restou comprovado que o Contribuinte não estornou o crédito fiscal, o que caracterizou o início da sua utilização, implicando falta de recolhimento do imposto, e o Contribuinte não apresentou qualquer comprovação contrária aos dados numéricos do levantamento fiscal.

Nos moldes como foi apurada e descrita a infração, concluo que a irregularidade apontada na autuação restou caracterizada, por isso, entendo que é devido o imposto apurado no presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, considerando as exclusões efetuadas em razão da decadência, ficando reduzido o valor originalmente lançado para R\$ 578.044,11.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281077.0028/23-2, lavrado

contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ARCO VERDE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 578.044,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

