

A. I. Nº - 299314.0301/15-0
AUTUADO - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S. A.
AUTUANTES - CRISANTO JOSÉ BICALHO e SÉRGIO BORGES DA SILVA
ORIGEM - IFEP/INDÚSTRIA
INTERNET - 27.10.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0196-04/15

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOR. Embora alegue ter solicitado o recolhimento do imposto, o sujeito passivo não comprovou tal fato, nem os recolhimentos constam nos extratos da SEFAZ. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO. Nas notas fiscais relativas a acerto de preço, não há que se falar em retorno físico da mercadoria por gasoduto. Infração procedente em parte. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. O sujeito passivo comprova registro de alguns documentos, ainda que de forma extemporânea, o que elide em parte a infração. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. Infração não elidida. 5. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Os cálculos efetuados pelos autuantes obedeceram à Resolução que concedeu o benefício à empresa, bem como a legislação relativa ao Programa. Infração subsistente. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A defesa conseguiu comprovar o registro de alguns documentos fiscais, ainda que extemporaneamente. infração parcialmente procedente. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27/03/2015 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$252.972,73, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 03.01.01. Recolheu a menos ICMS em razão de desconcontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no montante de R\$10.141,29, ocorrência verificada no mês de março de 2011, bem como multa de 60%.

Infração 02. 01.02.10. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. O total da infração monta em R\$ 100.417,62, sendo verificada em janeiro, abril e outubro de 2011 e fevereiro de 2012, sendo cominada multa de 150%.

Infração 03. 16.05.11. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração de Apuração Mensal de ICMS), o que valeu a aplicação de penalidade no valor de R\$140,00, para fato apurado no mês de janeiro de 2015.

Infração 04. 03.08.04. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), no valor de R\$54.144,48, além de multa de 60%, para ocorrências no período de junho e novembro de 2011, janeiro a outubro de 2012.

Infração 05. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, no montante de R\$66.852,77, para ocorrência verificada nos meses de janeiro, fevereiro, abril julho, agosto e dezembro de 2011, março a julho, setembro e outubro de 2012.

Infração 06. 02.01.02. Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, março, abril, junho, julho, outubro e dezembro de 2012, totalizando R\$ 21.276,57, bem como multa de 100%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 119 a 157, onde argüi que, na infração 01, a Fiscalização olvidou-se de analisar detidamente o Livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e os recolhimentos avulsos por ela realizados, comprovam a inexistência de recolhimento a menor no período em questão, conforme se depreende da anexa cópia da Escrituração Fiscal Digital, no mês de março de 2011, quando apurou valor total de ICMS a recolher no montante de R\$ 431.556,71:

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS	
CONTRIBUINTE: WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A	
CNPJ/CPF: 24.380.578/0009-36	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 25250330
PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/03/2011 a 31/03/2011	
PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/03/2011 a 31/03/2011	
Descrição	Valor R\$
SAÍDAS E PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO	939.181,00
VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO (decorrentes do documento fiscal)	0,00
VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO DO IMPOSTO	11.386,88
VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS	0,00
VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS POR ENTRADAS E AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO	429.800,44
VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO (decorrentes do documento fiscal)	0,00
VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO DO IMPOSTO	89.210,73
VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE DÉBITOS	0,00
VALOR TOTAL DO SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR	0,00
VALOR DO SALDO DEVEDOR	431.556,71
VALOR TOTAL DAS DEDUÇÕES	0,00
VALOR TOTAL DO ICMS A RECOLHER	431.556,71
VALOR TOTAL DO SALDO CREDOR A TRANSPORTAR PARA O PERÍODO SEGUINTE	0,00
VALORES RECOLHIDOS OU A RECOLHER, EXTRA-APURAÇÃO	0,00

No entanto, entende que a fiscalização, ao analisar o Demonstrativo de Apuração de ICMS a Recolher (DMA), inferiu que teria indicado montante equivalente a R\$ 421.415,42:

Ou seja, ao comparar a Escrituração Fiscal Digital (EFD) com o Demonstrativo de Apuração Mensal do ICMS (DAM), os autuantes encontraram diferença equivalente a R\$ 10.141,29, razão pela qual entenderam que no período em questão a empresa autuada teria deixado de recolher referido valor a título de ICMS aos cofres públicos estaduais. Entretanto, a exatidão dos valores recolhidos, e a inexistência de débitos em aberto de ICMS no mês de março de 2011 pode ser facilmente comprovada a partir das informações contidas no seu Livro Registro de Apuração do ICMS.

Indica que, conforme se depreende da fl. 3 do referido Livro Registro de Apuração do ICMS, a essa diferença de R\$ 10.141,29 se refere a ICMS devido a título de Diferencial de Alíquota – DIFAL, que deixou de ser recolhido em períodos anteriores, na forma da cópia acostada

Ressalta que tal valor cobrado, no montante de R\$10.141,29, se refere a ICMS que deixou de ser recolhido no período próprio, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Período	Origem Débito ICMS	Valor
Dez/2010	Difal (material uso/ consumo)	R\$ 305,38
Fev/ 2011	Difal (material uso/ consumo)	R\$ 3.919,33
Jan/2011	Difal (material uso/ consumo)	R\$ 5.556,58
Fev/2011	Nota Fiscal n.º 14	R\$ 360,00

Ressalta que, por se referirem a débitos de ICMS que deixaram de ser escriturados e recolhidos tempestivamente, efetuou os referidos recolhimentos em guias apartadas, na forma dos documentos que ora apresenta, com o devido acréscimo dos valores devidos a título de juros de mora, conforme quadro demonstrativo apresentado.

Fala que, pela análise do Livro Registro de Apuração, se depreende claramente que a diferença de R\$ 10.141,29 (R\$ 305,38 + R\$ 3.919,33 + R\$ 5.556,58 + R\$ 360,00) apurada pela Fiscalização, se refere a débitos de ICMS de períodos anteriores que foram recolhidos de forma intempestiva e em guias apartadas, no mês de março de 2011. Tendo em vista tal recolhimento em guias apartadas, por óbvio, referidos valores não compuseram o saldo devedor de ICMS informado na Escrituração Fiscal Eletrônica (EFD) que é o documento utilizado para apuração e recolhimento do imposto devido naquele período, ao contrário, caso imputasse na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do período os débitos de ICMS que deixaram de ser recolhidos em período próprio, seria obrigada a recolher valores em duplicidade, tendo em vista o comprovado recolhimento em guias apartadas.

Diante do exposto, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, entende restar comprovada a inexistência da diferença apontada no item 01 do Auto de Infração, tendo em vista que os valores cobrados pela Fiscalização foram objeto de recolhimento.

Quanto à infração 02, apresenta quadro demonstrativo com informações das Notas Fiscais de entrada cujos créditos de ICMS foram objeto de glosa pela Fiscalização, e afirma que referida glosa de créditos não deverá subsistir uma vez que, as Notas Fiscais foram emitidas para acobertar o retorno (em devolução) de mercadorias que não foram recebidas pelos seus clientes em virtude da recusa das respectivas Notas Fiscais de Saída, uma vez ser empresa que se dedica à fabricação e comercialização de gases medicinais e industriais, sendo responsável pela entrega dos produtos nos estabelecimentos de seus clientes, e quando da remessa para entrega das mercadorias, emite as correspondentes Notas Fiscais de Saída (modelo 1/CFOP 5101), com destaque do imposto, promovendo a imediata escrituração das mesmas em seu Livro Registro de Saída para débito do imposto.

Esclarece que, por vezes, os clientes acabam por recusar as Notas Fiscais emitidas, explicitando no verso do documento fiscal o motivo da recusa, ressaltando que, nesta hipótese, as mercadorias produzidas sequer ingressam no estabelecimento do cliente, retornando ao seu estabelecimento, e para acobertar o reingresso (em devolução) da mercadoria em seu estabelecimento, não há outra alternativa a ser adotada, senão a emissão da correspondente Nota Fiscal de Devolução (CFOP 1201). Logo, nesta hipótese não há que se falar em emissão de Nota Fiscal de saída pelos clientes, conforme aduzido pela Fiscalização, na medida em que quando há tal recusa, as mercadorias não são entregues aos seus clientes. Considerando que esta prática inviabiliza a consecução da operação mercantil, realiza a regular escrituração das Notas Fiscais de Devolução para tomada do crédito fiscal de modo a anular os efeitos fiscais da escrituração da respectiva Nota Fiscal de saída.

Esclarece que o creditamento foi realizado em virtude de devolução de Nota Fiscal, indicando o número da Nota Fiscal recusada, e verifica-se, sem sombra de dúvidas, a regularidade do creditamento realizado, com o escopo exclusivo de anular os efeitos fiscais decorrentes da emissão das Notas Fiscais de saída, quando recusadas pelos clientes, e, ao inviabilizar o creditamento realizado, a Fiscalização acaba por fazer incidir ICMS sobre operação que não caracteriza operação mercantil, violando a regra matriz de incidência do imposto, prevista no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, devidamente transcrito.

A seguir, tece, a título de exemplo, comentários sobre o creditamento objeto da Nota Fiscal n.º 85, cruzando suas informações com a correspondente Nota Fiscal de Saída, evidenciando que o creditamento glosado pela Fiscalização foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos fiscais decorrentes do recolhimento do imposto em virtude da operação mercantil que não se realizou.

Indica que em 31.10.2011, emitiu a Nota Fiscal de Saída n.º 2496 para acobertar a comercialização de Nitrogênio para o cliente OXITENO NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, no valor de R\$74.360,49, com destaque do ICMS devido no montante de R\$12.641,28, tendo efetivado a devida escrituração da referida Nota Fiscal em seu Livro Registro de Saída, para débito do imposto.

No entanto, conforme se depreende do anexo da referida Nota Fiscal, o preposto da OXITENO deixou consignada tal recusa, uma vez que as condições estavam em desacordo com o contrato celebrado pelas partes, sendo que no referido anexo, o preposto do cliente da Impugnante atestou, ainda, que não procedeu ao registro fiscal e/ou contábil da Nota Fiscal n.º 2496, fato que comprova que a mercadoria não ingressou no estabelecimento do seu cliente.

Para acobertar o reingresso (em devolução) da mercadoria, emitiu a Nota Fiscal de Entrada n.º 85, no montante de R\$74.360,49, com destaque do ICMS no valor de R\$12.641,28, e no campo “informações complementares” da Nota Fiscal de Entrada, deixou expresso que a sua emissão decorreu da recusa pelo seu cliente da Nota Fiscal de Saída n.º 2496, e para desfazer os efeitos fiscais da operação mercantil que não se realizou, promoveu a escrituração da Nota Fiscal n.º 85 em seu Livro Registro de Entrada, com o aproveitamento do crédito de ICMS destacado, esclarecendo que o creditamento decorreria da recusa pelo seu cliente da Nota Fiscal de saída n.º 2496, conforme cópia do registro apresentada.

Desta forma, entende restar comprovada a regularidade do creditamento do ICMS destacado na Nota Fiscal de entrada n.º 85, tendo em vista a comprovação de que recolheu o ICMS destacado na Nota Fiscal n.º 2496, objeto de recusa pelo seu cliente.

Apresenta, quadro onde consta a correlação entre as demais Notas Fiscais de entrada (em devolução) elencadas no Anexo 3 do Auto de Infração, com as correspondentes Notas Fiscais de Saída recusadas pelos clientes, evidenciando, ainda, a regular escrituração da Nota Fiscal de Saída e da Nota Fiscal de Retorno (em devolução), e ressalta que no verso de cada Nota Fiscal de Saída consta a expressa recusa pelo cliente, bem como comprovada a regularidade da tomada dos créditos de ICMS destacados nas Notas Fiscais de entrada elencadas no Anexo 3 do Auto de Infração e a conseqüente insubsistência da glosa levada a efeito.

Por último, aduz que, ainda que prosperasse a glosa de créditos levada a efeito pela Fiscalização, deveria a Multa de Ofício ser cancelada face a manifesta exorbitância e efeitos confiscatórios, diante da jurisprudência consolidada no âmbito do STF, multas que perfazem valor superior a 100% do imposto que supostamente deixou de ser recolhido devem ser canceladas uma vez que possuem eminente caráter abusivo, exorbitante e confiscatório, sendo que, no caso dos autos, a Fiscalização do Estado da Bahia aplicou multa equivalente a 150% do imposto devido.

Menciona o artigo 3º do CTN, para posicionar-se no sentido de que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação, e deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, havendo uma gradação razoável. A punição, portanto, guardando relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como o bem

jurídico que se visa proteger, transcrevendo doutrina, invocando, ainda, o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, transcrito, bem como decisões da corte Maior no mesmo sentido.

De relação à infração 03, ressalta que a mesma tem absoluta correlação com a infração 01, na qual se efetuou a cobrança de valores supostamente devidos a título de ICMS, no mês de março de 2011, em virtude de supostas divergências entre as informações imputadas na Declaração de Apuração Mensal do ICMS (DMA) e na Escrituração Fiscal Digital (EFD), sendo que, nesta infração, a Fiscalização imputou a multa aplicável pelo suposto erro cometido.

Reitera que não incorreu em qualquer erro quando da entrega da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) e da Escrituração Fiscal Digital (EFD) do período, sendo que a suposta diferença apurada pela Fiscalização decorreu de recolhimentos realizados em guias apartadas pela Impugnante, o que leva à conclusão de, inexistindo a infração objeto do item 01 do lançamento, conseqüentemente, deverá ser cancelada a multa por descumprimento de obrigação acessória ora discutida.

Para a infração 04, aponta equívoco na autuação, pois, ao efetuar o lançamento fiscal, quando do cálculo da parcela sujeita ao benefício fiscal, considerou tão somente as operações realizadas com mercadorias industrializadas pelo estabelecimento incentivado, sendo que tal equívoco pode ter ocorrido uma vez que, de fato, em períodos anteriores, incluía no cálculo do benefício todas as operações mercantis realizadas pelo estabelecimento incentivado, ainda que não tivessem como objeto mercadorias industrializadas no próprio estabelecimento, diante do comando contido no artigo 3º do Decreto Estadual n.º 8.505/2002 (transcrito), dispositivo que regulamenta o benefício do Desenvolve Bahia – dispor que o benefício fiscal se aplica à todas as “operações próprias” realizadas pelo estabelecimento incentivado.

Fala que em impugnações apresentadas anteriormente, em face dos Autos de Infração lavrados pela Secretaria Estadual de Fazenda, se discutiu a abrangência do termo “operações próprias”, prevista na legislação do benefício do Desenvolve, e ao seu ver, em consonância com a definição prevista no artigo 105 do RICMS/BA, o termo “operações próprias” significa a totalidade das operações realizadas por determinado contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, com exceção das operações sujeitas à substituição tributária, conforme transcrição de tal dispositivo.

Pontua que a SEFAZ defende, sem qualquer embasamento legal, que o termo “operações próprias” significa somente as operações mercantis que envolvem mercadorias industrializadas por contribuintes situados no Estado Baiano, sendo todas as impugnações apresentadas em face dos Autos de Infração em que se discutia a matéria foram julgados improcedentes pelo CONSEF.

Apesar das Ações Judiciais em que se discute a exigibilidade dos referidos Autos de Infração se encontrarem pendentes de julgamento, visando evitar futuras autuações fiscais, assevera ter alterado o procedimento e para efeitos de cálculo do benefício fiscal, deixou de considerar as operações que não envolvem a comercialização de bens pelo estabelecimento incentivado, conforme entendimento da Fiscalização.

Aponta equívoco dos autuantes ao efetuarem o lançamento fiscal objeto do item 4 do Auto de Infração tendo em vista que, no período autuado, quando do cálculo das parcelas submetidas ao benefício fiscal, a Impugnante excluiu as operações que não envolvem a comercialização de bens industrializados pelo estabelecimento incentivado.

Toma como exemplo a parcela incentivada relativa ao mês de julho de 2012, em relação ao qual a Fiscalização considerou que a defendente auferiu um saldo devedor de ICMS equivalente a R\$ 812.205,10, mas que, excluindo os débitos e créditos de ICMS decorrentes de operações que não foram realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento, a parcela incentivada foi majorada para R\$817.968,09, diante do entendimento dos autuantes de que deveriam ser excluídos os seguintes débitos/créditos de ICMS: débitos de ICMS relativos à venda de bem incorporado ao ativo imobilizado (CFOP 6551) e Diferencial de Alíquota – DIFAL e créditos de ICMS decorrentes da transferência de mercadoria para comercialização (CFOP 1152).

Aduz, que, ao contrário do que pretende fazer crer a Fiscalização e conforme se depreende da tabela que apresenta, quando do cálculo dos valores passíveis de inclusão no benefício do DESENVOLVE, no mês de julho de 2012, efetuou as exatas exclusões pleiteadas pela Fiscalização.

Esclarece que na coluna do lado esquerdo, apresenta todos os créditos e débitos de ICMS relativos ao período de julho de 2012, levando em consideração a totalidade das operações realizadas pelo estabelecimento incentivado, ao passo que, nas planilhas apresentadas ao lado direito, excluiu os débitos/créditos do imposto que não se relacionam às operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado, e comparando-se as duas planilhas elaboradas conclui-se que, quando do cálculo do saldo devedor de ICMS sujeito ao benefício fiscal, foram excluídos os créditos/débitos do imposto que não se relacionam às operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado.

Ressalta que os créditos/débitos do imposto excluídos do cálculo realizado do saldo devedor incentivado foram exatamente os mesmos indicados na planilha acostada ao anexo 5 do Auto de Infração, quais sejam: os débitos de ICMS relativos à venda de bem incorporado ao ativo imobilizado (CFOP 6551), no valor de R\$ 6.510,13; e o Diferencial de Alíquota – DIFAL no montante de R\$ 2.839,72 e os créditos de ICMS decorrentes da transferência de mercadoria para comercialização (CFOP 1152), no montante de R\$ 15.112,84.

Desta forma, entende comprovado que, ao contrário da acusação fiscal, quando do cálculo do saldo devedor de ICMS passível de inclusão no benefício fiscal do DESENVOLVE BAHIA, no mês de julho de 2012, considerou tão somente as operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado, excluindo todas as operações que, no entendimento da Fiscalização, não caracterizariam “operações próprias”.

Mesmo procedimento foi adotado nos demais meses da autuação fiscal, conforme assevera, esclarecendo que, analisando o saldo devedor de ICMS passível de inclusão no benefício do DESENVOLVE BAHIA calculado pelo Fisco e calculado pela Impugnante, se perceberá uma ínfima diferença, em que pese tenha realizado as exclusões requeridas pela Fiscalização, conforme comprovado anteriormente.

Reafirma que referidas diferenças decorrem do fato de que, para fins de cálculo da parcela incentivada, os autuantes consideraram os créditos decorrentes da depreciação dos bens incorporados no ativo imobilizado, devidamente escriturados no CIAP, todavia, considerando o entendimento fazendário de que somente os créditos/débitos de ICMS relacionados com operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado são passíveis de inclusão no benefício fiscal, não considera os créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado no cálculo da parcela incentivada.

Tomando mais uma vez o cálculo da parcela incentivada relativa ao mês de julho de 2011, deveria se submeter ao recolhimento de ICMS no montante total de R\$812.205,10. Considerando que os débitos/créditos de ICMS decorrentes de operações que não envolvem bens industrializados no estabelecimento incentivado não podem ser incluídos no benefício fiscal, o valor da parcela incentivada foi majorado para R\$817.968,09.

Igualmente apresenta planilha na qual apurou saldo devedor de ICMS, relativo à todas as operações realizadas, no montante de R\$ 812.205,10, que perfaz exatamente o valor calculado pelos autuantes, e, descontados os créditos/débitos de ICMS que não se relacionam às operações envolvendo bens industrializados no estabelecimento incentivado, o saldo devedor passível de inclusão no benefício fiscal foi majorado para R\$ 819.968,73, gerando uma diferença de R\$2.000,67, decorrente da exclusão dos créditos de ativo imobilizado, que não integram os cálculos da Impugnante para apuração da parcela incentivada, elaborando planilha, na qual à esquerda, demonstra o saldo devedor total de ICMS no período e na planilha da direita o cálculo da parcela incentivada.

Da análise realizada, verifica que, quando do cálculo da parcela incentivada excluiu as operações relacionadas aos CFOP's 6551 e 1152, bem como o DIFAL, conforme realizado pela Fiscalização no

anexo 5 do Auto de Infração, e no entanto, diferentemente dos autuantes, excluiu o creditamento do ativo imobilizado no exato montante de R\$2.000,67.

Destaca que o creditamento decorrente da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não poderia ter sido considerado quando do cálculo da parcela incentivada tendo em vista que, conforme entendimento da própria Fiscalização, somente podem ser considerados para o cálculo do saldo devedor de ICMS passível de inclusão do benefício fiscal os créditos/débitos de ICMS que se relacionam à operações realizadas com bens industrializados no estabelecimento incentivado.

Elabora demonstrativo no qual aponta as diferenças nos cálculos da parcela incentivada da Impugnante e da Fiscalização, também decorreram da indevida consideração dos créditos de ICMS decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado.

Assim, entende elidida a infração, vez que considerou somente os débitos/créditos de ICMS decorrentes de operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado.

No que concerne à infração 05, diz que, ao lavrar o Auto de Infração a Fiscalização não analisou atentamente a sua Escrituração Fiscal, isto porque, conforme se depreende da documentação anexada, escriturou 15 das 17 Notas Fiscais de entrada relacionadas no demonstrativo que suporta a autuação, recorrendo, mais uma vez, a demonstrativo, a fim de comprovar a alegação.

Ressalta que, ainda que as notas fiscais relacionadas pelos autuantes não tivessem sido devidamente escrituradas, ainda assim a multa aplicada pelo suposto descumprimento da obrigação acessória não poderia ser calculada com base em percentual do valor da operação, vez que, nos termos previstos no artigo 115 do Código Tributário Nacional, obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou ato que não configure obrigação principal, tecendo, a seguir, algumas considerações acerca de obrigações acessórias, e que o descumprimento destas pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a Fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria.

Fala que, em diversas ocasiões, o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a Fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma ditada pela legislação tributária, hipótese presente no caso em tela, tendo em vista que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados. Ao contrário, afirma se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais é a própria empresa que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais, e nesta circunstância, a multa pela infração cometida pelo contribuinte somente pode ser aplicada utilizando-se de um valor fixo, por infração cometida, não se admitindo que a mesma seja aplicada tendo por base um percentual sobre o valor da operação, sob pena de demonstrar-se desproporcional à conduta realizada, embasando tal raciocínio em textos doutrinários, bem como decisão do STJ.

Assim, entende que a multa deve ser cancelada, por não trazer dano ao erário.

Quanto à infração 06, aponta que ao lavrar o Auto de Infração a Fiscalização não analisou atentamente a Escrituração Fiscal, vez que escriturou regularmente e recolheu o imposto sobre parte das Notas Fiscais de saída relacionadas, a saber:

Data	Modelo	N.º Nota Fiscal	Valor	ICMS	DOC.
01.06.2013	01	29	R\$ 7.129,20	R\$ 1.211,96	66
01.06.2013	01	30	R\$ 6.133,60	R\$ 1.042,71	66
21.01.2011	55	1690	R\$ 10.086,54	R\$ 1.714,71	67

Desta forma, entende que a infração deve ser parcialmente cancelada, no que tange às exigências fiscais relativas às Notas Fiscais 29, 30 e 1690, tendo em vista a comprovação das respectivas escriturações no Livro Fiscal de Saída e recolhimento do ICMS devido, e com relação às demais Notas Fiscais, a Multa de Ofício aplicada deverá ser cancelada em virtude de erro na capitulação, diante do fato de ter sido aplicada multa de 100% sobre o valor do imposto não recolhido, na forma prevista no Inciso III do artigo 42 da Lei n.º 7.014/96. Todavia, aponta que tal inciso elenca sete hipóteses distintas para aplicação da Multa Isolada no montante de 100% sobre o valor do imposto devido, no entanto, a Fiscalização não enquadrrou a multa isolada aplicada em quaisquer das alíneas do mesmo.

Com isso, entende que ao deixar de indicar a exata capitulação da multa aplicada, foi violada a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, transcrito, ressaltando, ainda, que a falta de capitulação da conduta supostamente descumprida e que ensejou a aplicação da Multa de Ofício, implica em cerceamento do seu direito de defesa, o que não se pode admitir, sob pena de violação ao disposto nos Incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal, igualmente copiado, motivo que vislumbra como suficiente para seu cancelamento.

Por fim, requiere a improcedência da autuação, e que toda intimação seja encaminhada ao endereço da empresa, e publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados, cujo endereço profissional indica.

Informação fiscal prestada às fls. 315 a 335 pelos autuantes, argumenta, que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, constando o Auto de Infração 299314.0301/15-0, com todos os elementos que descrevem detalhadamente as seis infrações evidenciadas na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa às fls. 01 a 07 do PAF. Observam que, mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao Contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela.

Na infração 01, após tecerem alguns comentários acerca das alegações defensivas, indicam que após verificação na relação de DAEs constantes do ANEXO 02 constante às fls. 18 a 27, constataram que não houve o recolhimento integral do montante de R\$431.556,71 de ICMS Regime Normal - Indústria, código de receita 806 referente a março/2011. Observam que existem recolhimentos de ICMS Regime Normal Indústria, código de receita 806 efetuados em abril/2011, porém, tais recolhimentos se referem a dezembro/2010, janeiro/2011 e fevereiro/2011, como vemos, e não são referentes a março/2011. De igual modo, verificando a relação de DAEs constantes do ANEXO 02 nas fls. 18 a 27, constataram, também, que não houve o recolhimento do citado "ICMS - devido a título de Diferencial de Alíquota – DIFAL" reportado pelo Contribuinte (ICMS Complemento de Alíquota Uso/Consumo Ativo Fixo - código de receita 791) referentes a dezembro/2010, janeiro e fevereiro/2011.

Concluem, que sem o devido recolhimento dos valores de ICMS Complemento de Alíquota Uso/Consumo Ativo Fixo - código de receita 791 referentes a dezembro/2010, janeiro/2011 e fevereiro/2011 ou, alternativamente, sem o devido recolhimento do ICMS Regime Normal - Indústria - código de receita 806 referente março/2011, demonstrado está que a Infração restou plenamente comprovada, e a manifestação do contribuinte, não elide a mesma, motivo pelo qual a mantém.

Quanto à infração 02, após observarem que a transcrição do texto da mesma, trazida pelo contribuinte à fl. 121, retrata apenas parcialmente o teor da acusação, reproduzindo o texto original, no qual foi suprimida a frase "... Nestes casos, não existe previsão regulamentar para que o autuado emita sua própria nota fiscal de entrada para acobertar tais operações ...". Afirmam que além de não existir a referida previsão legal, o sujeito passivo tenta construir sua defesa declarando que "... O creditamento glosado pela Fiscalização foi realizado em virtude da recusa pelos clientes, de Notas Fiscais de saída emitidas pela Impugnante ...".

Observam, todavia, que a alegação defensiva não guarda qualquer relação com os produtos Nitrogênio Gás Gasoduto, entregues via gasoduto, pois, esta citada recusa está relacionada tão somente, com as notas fiscais emitidas pela impugnante, e da observação das notas fiscais de saída em questão, trazidas inclusive pelo próprio Contribuinte, verificam que o produto vendido pelo Autuado é o Nitrogênio, no estado gasoso, entregue via gasoduto.

Questionam como segundo a declaração do sujeito passivo, o gás nitrogênio foi enviado via gasoduto ao seu Cliente, que recusou as notas fiscais e não recebeu o gás. Desta forma, a empresa diante desta situação retornou o produto gás nitrogênio via gasoduto ao seu estabelecimento, destacando que a mesma não elucida a tecnologia de engenharia empregada na operação declarada, diante da falta de suporte tecnológico que sustente a possibilidade da ocorrência da operação em tela, tal como relatada, comprova a impossibilidade técnica de sua declaração. A manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Chamam a atenção para o fato de ao atentar-se aos registros feitos pelo próprio Contribuinte no campo "dados adicionais" ou no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" das notas fiscais de saídas trazidas na peça defensiva, verificam que as notas fiscais de saída se referem a produtos anteriormente entregues e consumidos, trazendo a título de exemplo as seguintes observações:

a) na nota fiscal de saída 4051 (documento 11) de 27/01/2010, à fl. 198, no campo "DADOS ADICIONAIS" tem a expressão "... Consumo ... de Janeiro/2009 a Dezembro/2009 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução doze meses depois, conforme nota fiscal de entrada (devolução) nº 8 de 15/12/2010 à fl. 202;

b) na nota fiscal 2079, de 26/04/2011, às fls. 214, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE JANEIRO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução nove meses depois, conforme nota fiscal de entrada nº 86, de 31/10/2011 à fl. 218;

c) na nota fiscal de saída nº 2080, de 26/04/2011, à fl. 222 do presente PAF, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" apresenta a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE FEVEREIRO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o que considera absurdo da devolução oito meses depois, conforme nota fiscal de entrada 87 (documento 25), de 31/10/2011 à fl. 226;

d) a nota fiscal de saída 2081, de 26/04/2011, à fl. 230, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" traz a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE MARÇO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução sete meses depois, conforme nota fiscal de entrada 88, de 31/10/2011 à fl. 234;

e) na nota fiscal de saída nº 2689, de 28/07/2011, de fl. 238, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... Junho/11 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução quatro meses depois, conforme nota fiscal de entrada 89, de 31/10/2011 à fl. 242;

f) na nota fiscal de saída nº 2497, de 28/06/2011, à fl. 246 do presente PAF, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... Maio/11 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução cinco meses depois, conforme nota fiscal de entrada nº 90, de 31/10/2011 à fl. 250.

Desta forma, entendem que a tese defensiva restou comprovadamente inverídica, vez que as notas fiscais de saídas são referentes a produtos entregues e consumidos.

No que se refere à Nota Fiscal de Saída n.º 2496 (DOC. 07) para acobertar a comercialização de Nitrogênio para o cliente OXITENO NORDESTE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, no valor de R\$ 74.360,49, com destaque do ICMS devido no montante de R\$ 12.641,28. ..., contudo, verificando a imagem da nota fiscal nº 2496 (fls. 131 e 190), trazida pelo próprio Defendente, verificam que a data da mesma é 28/06/2011 e não "31.10.2011" conforme dito pelo Autuado, ou seja, de quatro meses antes do que o Autuado erroneamente declarou. O Contribuinte, apesar de ter declarado

que a nota fiscal nº 2496 foi emitida em data bem posterior a 28 de junho de 2011, fez a sua escrituração em junho de 2011 com o lançamento do respectivo débito fiscal.

Destacam que o cliente do Autuado se encontrava situado a Rua do Benzeno, em Camaçari, portanto, vizinho do Autuado e que recebeu o produto Nitrogênio Gás Gasoduto referente a seu consumo do mês de abril de 2011 (isto mesmo gás nitrogênio entregue via gasoduto, consumido em abril de 2011, ou seja, 02 (dois) meses antes da emissão da nota fiscal nº 2496, conforme se pode verificar no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" da nota fiscal de saída nº 2496, fls. 190 e 131, trazidas pelo próprio Contribuinte.

Contudo, observam que a Autuada quer fazer crer que não houve a saída em questão, apresentando declaração não datada (fls. 190, verso) atribuída ao seu cliente e, também, vizinho que diz "... NF DEVOLVIDA ... DESACORDO COM AS CONDIÇÕES COMERCIAIS...", que nada contesta referente ao consumo ocorrido relativamente mês de abril de 2011, tentando fazer crer que o gás nitrogênio entregue via gasoduto e consumido em abril de 2011, cuja nota fiscal de saída só foi emitida em junho/2011, seja devolvido absurdamente seis meses depois, ou seja, em outubro de 2011 (vide nota fiscal de entrada 85 (documento 09) de 31/10/2011 às fls. 194).

Assim, após esta tentativa naturalmente infrutífera de explicar o absurdo em relação à nota fiscal de entrada nº 85, trazida como exemplo, afirmam querer o Autuado estender os efeitos desta sua tese defensiva às demais notas fiscais autuadas, e sua informação não procede, pois, apesar de irrelevante para a defesa do Contribuinte, como já visto, nada há registrado no verso da nota fiscal de saída nº 2095, fls. 206 e da nota fiscal de saída nº 3898, fl. 254.

Analisam a seguir, os seguintes documentos, pontuando:

- a) na nota fiscal de saída nº 4051, de 27/01/2010, à fl. 198, no campo "DADOS ADICIONAIS" tem a expressão "... Consumo ... de Janeiro/2009 a Dezembro/2009 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução doze meses depois, conforme nota fiscal de entrada nº 8 de 15/12/2010 à fl. 202;
- b) na nota fiscal 2079, datada de 26/04/2011, à fl. 214, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE JANEIRO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e a devolução nove meses depois, conforme nota fiscal de entrada 86, de 31/10/2011 à fl. 218;
- c) na nota fiscal de saída nº 2080, emitida em 26/04/2011, (fl. 222), nas "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" apresenta a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE FEVEREIRO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e o absurdo da devolução oito meses depois, conforme nota fiscal de entrada nº 87, de 31/10/2011 à fl. 226;
- d) na nota fiscal de saída nº 2081, de 26/04/2011, às fls. 230 do presente PAF, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" conta a expressão "... CONSUMO ... MÊS DE MARÇO 2011 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e devolução sete meses depois, conforme nota fiscal de entrada 88, de 31/10/2011 à fl. 234;
- e) na nota fiscal de saída nº 2689, emitida em 28/07/2011, à fl. 238, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... Junho/11 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e devolução quatro meses depois, conforme nota fiscal de entrada nº 89, de 31/10/2011 à fl. 242;
- f) na nota fiscal de saída nº 2497, de 28/06/2011, à fl. 246 do presente, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" tem a expressão "... CONSUMO ... Maio/11 ...", ou seja, produtos já entregues e consumidos e devolução cinco meses depois, conforme nota fiscal de entrada 90, de 31/10/2011 à fl. 250;

Portanto, afirmam que a opção da empresa em fundamentar sua peça de defesa relativamente as demais notas fiscais relacionadas à infração com a mesma tese defensiva utilizada acima em relação à nota fiscal de entrada nº 85 se mostrou igualmente absurda, motivo pelo qual a mantém.

Quanto ao argumento de confiscatoriedade da multa aplicada (150%), argumentam que como é sabido, são Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no exercício de sua competência privativa, procederam ao exame dos documentos e livros fiscais do Autuado e, em rigorosa atenção a legislação em vigor, cumpriram o dever funcional de constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício, não competindo aos mesmos a discussão da legislação em vigor trazida ao presente PAF pela Autuada, posicionado-se pela manutenção dos efeitos da autuação referente Infração 02 em tela, visto que a mesma não foi elidida.

No tocante à infração 03, esclarecem que a mesma é caracterizada pela prestação de informação incorreta a SEFAZ por meio da DMA, fato sobejamente comprovado no ANEXO 04, fls. 43 a 47 do PAF, pois, no caso em questão, a empresa autuada declarou na sua DMA de março/2011 (fl. 45) R\$421.415,42 como sendo o valor do imposto a recolher quando, na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, o valor apurado do ICMS a recolher é R\$431.556,71 (fl. 46), salientando que, ao contrário do que declara o Contribuinte, na Infração 01, a manifestação defensiva apresentada em nada o beneficiou, pois, não elidiu a autuação, restando ao final plenamente comprovada a Infração 01.

Portanto, como já dito, a infração consiste na declaração de valor na DMA diferente do valor constante da EFD, não tendo o menor sentido a declaração que nega a infração objeto da primeira infração do Auto de infração, e, conseqüentemente, entende dever ser cancelada a multa por descumprimento de obrigação acessória ora discutida. Tendo a infração restado comprovada, portanto, a mantém.

Para a infração 04, indicam que, ao contrário da alegação defensiva, a autuação se deu pelo recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE.

Asseveram que o valor de R\$ 817.968,09 não corresponde a parcela incentivada, e sim, ao Saldo Devedor das Operações Próprias, se constituindo em erro de entendimento do Contribuinte, que elucida em parte os motivos pelos quais o Autuado cometeu a infração, e que, além das exclusões dos valores relativos aos débitos e créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, para o cálculo do ICMS devido, consideraram, também, o valor do piso estabelecido pela Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE (fls. 54), corrigido a cada 12 (doze) meses pela variação do IGP-M (fls. 52) e a dilação do saldo devedor do ICMS conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE, o que, como declarado pelo próprio Autuado, não considerou.

Falam que mesmo tendo recebido cópia dos Demonstrativos Parcela Normal e Dilação de ICMS Recolhido a Menor de fls. 49, 50 e 51 e do Demonstrativo do Cálculo do Piso Corrigido conforme Resolução de fls. 52, o sujeito passivo não declara o motivo pelo qual não fez, além das devidas exclusões dos valores relativos aos débitos e créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, os cálculos seguintes, aplicando o valor do piso estabelecido pela Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE (fl. 54) com a devida correção a cada 12 (doze) meses pela variação do IGP-M (fl. 52) e a dilação do saldo devedor do ICMS conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE, e que, apesar de declarar à fl. 143 que "... comparando-se as duas planilhas elaboradas pela Impugnante conclui-se, indubitavelmente, que, quando do cálculo do saldo devedor de ICMS sujeito ao benefício fiscal, excluiu os créditos/débitos do imposto que não se relacionam à operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado ..." e que "... os créditos/débitos do imposto excluídos do cálculo realizado pela Impugnante do saldo devedor incentivado foram exatamente os mesmos indicados na planilha acostada ao anexo 5 do Auto de Infração ...", realmente, sem conseguir calcular corretamente o ICMS devido conforme legislação do Programa DESENVOLVE, os valores encontrados pelo Autuado são diferentes dos valores apurados pelos Auditores Fiscais da SEFAZ no curso da ação fiscal, os quais foram apresentados a Autuada, inclusive com a entrega de cópias dos demonstrativos constantes do ANEXO 05, de fls. 48 a 62, conforme se pode verificar.

A seguir, abordam o fato do sujeito passivo apresentar um "quadro demonstrativo" às fls. 144 e 145, que apenas deixa claro que concorda plenamente com os valores utilizados nos demonstrativos constantes do ANEXO 05, fls. 48 a 63, relativos aos débitos e créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Tecem diversas considerações sobre afirmações defensivas que entendem equivocadas, inclusive quanto ao valor, especialmente o de R\$ 817.968,09, citado, não se referir ao valor da parcela incentivada, mas sim ao Saldo Devedor das operações próprias que é utilizado para o Cálculo do Saldo Devedor do ICMS acima do "pisso" (vide demonstrativo às fls. 51, coluna julho/2012), construindo sua defesa com grande dificuldade, vez que demonstra pouca afinidade com a matéria, não conseguindo, portanto, ir diretamente ao mérito da questão.

Asseguram ter deixado o sujeito passivo devidamente claro, que retirou indevidamente os valores de ICMS correspondentes às entradas de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto industrial aprovado, devidas desde 29/10/09 (Instrução Normativa nº 54/09, DOE de 29/10/09) do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, bem como, apresenta seu entendimento subjetivo, não havendo razão para deixar de atender o comando legal em questão, haja vista, conforme já mencionado, que lastreou a sua conduta em entendimento pessoal, deixando de obedecer ao comando legal.

Falam que, conforme sobejamente demonstrado, o contribuinte confessou que não atendeu o comando da Instrução Normativa nº 27/09, Publicada no Diário Oficial de 03/06/2009 e suas alterações, no caso, mais precisamente a alteração nº 54/09, DOE de 29/10/09, não contestando os demonstrativos integrantes da autuação de fls. 49, 50 e 51 dos quais recebeu cópias e que, também, não contestou os valores referentes ao piso corrigido pela variação do IGP-M, conforme demonstrativo integrante da autuação de fls. 52 do qual recebeu cópia em. Mantêm integralmente a autuação tal como realizada.

Para a infração 05, dizem que a empresa não pode negar desconhecimento da infração cometida, pois, de fato, deu entrada no seu estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, todas as notas fiscais de entrada foram por ele emitidas, sendo Notas Fiscais eletrônicas, e nenhuma delas relacionadas às fls. 63 a 82, foram registradas no mês em que se deu a entrada no estabelecimento, visto que, são documentos onde o remetente é o próprio Autuado, o qual é o responsável direto pela emissão do documento fiscal de entrada, não tendo sido feita qualquer comunicação dos registros extemporâneos à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nem mesmo para aproveitamento dos créditos fiscais.

Dizem, ainda, que conforme o artigo 247, § 1º, inc. I e § 2º do RICMS/12, a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais, a qual, substitui a escrituração e impressão do Livro Registro de Entradas, sendo que, o mesmo é considerado escriturado (livro e documentos) no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Falam que das dezessete notas fiscais apenas duas não foram contestadas, sendo que das restantes, dez foram emitidas com o campo "DATA DA ENTRADA" preenchidos com data igual a "DATA DA EMISSÃO", inclusive com preenchimento do campo "HORA DA ENTRADA", sendo que tais datas não foram as consideradas pelo Autuado para a devida escrituração tempestiva, pois, conforme quadro apresentado, o registro das notas fiscais em questão se deu após vinte meses em média considerando a data de emissão. As cinco NFe que não se encontram com o campo "DATA DA ENTRADA" preenchidos, foram registradas após trinta e dois meses em média considerando a data de emissão.

Diz, ainda, que nenhuma nota foi cancelada, sendo que, ainda se referem basicamente a importação de bens destinadas ao ativo imobilizado, conforme se pode verificar no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" em cada uma das NFe acostadas às fls. 63 a 82, não fazendo sentido a conclusão do Autuado pois, como visto, o Contribuinte de fato deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Asseguram que a infração está vastamente comprovada por meio de cópias de documentos fiscais e registros eletrônicos devidamente autenticados e anexados ao presente Auto de Infração, os quais, foram entregues ao Contribuinte, inclusive, em meio digital, conforme recibo de fl. 110, sendo a infração caracterizada quando o contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, o que, reiteram, comprovadamente aconteceu.

A respeito da manifestação defensiva em relação à multa, esclarecem que ela decorre do poder de polícia exercido pela administração tributária pelo não-cumprimento de regra de conduta imposta ao Contribuinte. Neste sentido, o descumprimento da obrigação acessória, ao contrário do descumprimento de obrigação principal, encerra-se em si mesmo, e, como sabido, não cabe ao Auditor Fiscal validar ou não a norma, mas apenas aplicá-la ao caso concreto. Assim, resta evidente que não é da competência dos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia o julgamento da multa aplicada em decorrência da legislação vigente, diante do fato do cumprimento da obrigação acessória não ser facultativa, posto que é obrigação e neste sentido, seu descumprimento conduz na direção de uma pena que deve guardar proporção com os valores envolvidos, mesmo que eventualmente não represente falta de pagamento de tributo, trazendo em seu socorro decisão deste Órgão, transcrita em trecho.

Observam, ainda, que as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente, e a autuação sem aplicação de multas proporcionais seria mais um incentivo ao tratamento descuidado promovido pelo Autuado ao ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, do que uma penalização ao descumprimento comprovado desta reportada obrigação acessória, tão fragilmente contestada. A manifestação do Contribuinte em nada contribuiu para sua defesa, visto que, ineficaz para elidir a autuação da Infração, a qual mantém integralmente.

Quanto à infração 06, pontuam que apenas foram contestadas pelo contribuinte, as notas fiscais de nº 29, 30 e 1690) em relação às quais observam o seguinte:

a) a Nota Fiscal Eletrônica - NFe nº 1690 de 21/01/2011 foi escriturada de fato na Escrituração Fiscal Digital - EFD de Janeiro de 2011, contudo, como se fosse nota fiscal modelo 1 e não nota fiscal modelo 55. Desta forma, apesar da ressalva acima, concordam que em relação à mesma, a autuação não procede;

b) as Notas Fiscais Eletrônicas - NFe nº 29 e 30, estranhamente, não foram escrituradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD relativas ao mês de suas respectivas emissões, ou seja, junho e julho de 2011. Como pode-se comprovar, as mesmas foram lançadas na Escrituração Fiscal Digital - EFD de agosto de 2013. Para melhor entendimento, apresentam quadro demonstrativo.

Asseveram que como demonstrado, o Contribuinte de fato deu saída de produtos, porém, sem recolher tempestivamente o ICMS devido relativamente às mesmas, visto que, somente escriturou as notas fiscais de saída em questão (vide imagem da EFD de fl. 309), somente após transcorridos mais 2 (dois) anos das respectivas datas de saída, o que pode se verificar nos campos "DATA DA EMISSÃO"/"DATA DA SAÍDA" das mesmas, conforme imagens às fls. 93 e 94.

Desta forma, concluem que o Contribuinte deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas e, assim, restou demonstrado que não conseguiu elidir a Infração 06 relacionada às Notas Fiscais Eletrônicas - NFe nº 29 e 30.

Observam, por fim, que a autuada acata plenamente, sem contestar, a autuação da infração relativamente às demais Notas Fiscais Eletrônicas, de números 12, 23, 24, 25, 28, 39, 41, 40, 37, 3715, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 5869 e 50.

Quanto a contestação da multa, aduzem que a infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se delimite e configure, com segurança, a natureza da mesma, o autuado e o montante do débito tributário, não restando dúvida de que a infringência cometida e a penalidade aplicada encontram-se legalmente embasadas. O Sistema de Emissão de Auto de Infração - SEAI

(software usado para emissão de Auto de Infração) cumpre o dever de informar ao Contribuinte a multa aplicada, que, como se pode verificar, no presente caso é a prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96. A infração em comento está suficientemente detalhada e proporcionou a manifestação defensiva do Contribuinte. A multa aplicada de 100% (cem por cento) é a mesma, independentemente da alínea relacionada à infração em questão, mesmo, que, de fato contenha sete alíneas, consoante transcrição do artigo em comento, na qual analisa a redação, para informar que a previsão na alínea "g", se aplica integralmente a infração cometida pelo autuado, e está bem definida, pois, no caso concreto defendido, foram verificadas ocorrências de "outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal...", pois, quando não se escritura a nota fiscal de saída, se está omitindo receita tributável, sendo que, no caso da autuação em tela, tal omissão foi detectada no curso do levantamento/ação fiscal.

Ressaltam, ainda, que a Infração 06, está claramente definida, explicada, demonstrada e comprovada documentalmente, conforme fls. 109 a 111, cuja cópia em meio digital foi entregue ao Contribuinte mediante recibo de fl. 110, o que torna possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, bem como está corretamente enquadrada em relação ao período de vigência do RICMS/BA aprovado pelo Decreto 6.284/97, sendo, que, por correspondência pode-se, também, identificar o enquadramento em relação ao período sob a vigência RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, e não implica nulidade o erro da indicação de dispositivo regulamentar, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, conforme artigo 19 do RPAF/99.

Desta forma entendem restar comprovado que os lançamentos em questão, ao contrário do que deseja o Contribuinte, não são nulos. Além do mais, como comprovado, todos os demais elementos contidos no processo, dos quais foram entregues respectivas cópias ao, tornam ineficaz a tentativa do Contribuinte em macular a reportada autuação ao sugerir, sem comprovar, que não é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Salientam, ainda, que o Autuado demonstrou entender a infração cometida, pois, conseguiu compreender perfeitamente a infração autuada e, então, contestou a autuação em relação a três Notas Fiscais Eletrônicas, das quais, como visto, apenas uma, de fato, restou comprovada e regularmente escriturada, o que, demonstra, uma vez mais, que não houve qualquer dificuldade para entender a infração cometida, seus fundamentos, a efetiva repercussão pelo cometimento da mesma e a sua autuação, não havendo como suscitar cerceamento do direito de defesa e, também, inexistente motivo para se entender ser possível ser considerado nulo o lançamento de ofício em questão.

Falam que restou demonstrado que, do total de vinte e duas Notas Fiscais relacionadas às fls. 84 a 108, dezenove não foram contestadas, a saber, as NFe nº 12, 23, 24, 25, 28, 39, 41, 40, 37, 3715, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 5869 e 50; uma teve sua contestação procedente. (NFe nº 1690), ao passo que duas tiveram respectivas contestações elididas (NFe nº 29 e 30).

Assim, em relação à autuação decorrente da Infração 06, acatam a defesa em relação à Nota Fiscal Eletrônica - NFe nº 1690 e, mantêm integralmente a autuação relativamente as Notas Fiscais Eletrônicas - NFe nº 12, 23, 24, 25, 28, 39, 41, 40, 37, 3715, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 5869, 50, 29 e 30, retificando o demonstrativo (fls. 84 e 85), integrante do ANEXO 07, resultando o demonstrativo corrigido.

Destacam que nenhuma alegação apresentada na peça de defesa deixou de ser atentamente verificada, e do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado, como observado acima. O Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se relativamente às autuações de que trata o presente PAF, pois, ao mesmo não foi estabelecido nenhum obstáculo, garantindo seu amplo direito de defesa.

Por fim, ressaltam que, após verificar as fls. 01 a 116, restou comprovado que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos, bem como de todos arquivos eletrônicos (Escrituração Fiscal Digital - EFD, os anexos correspondentes a cada infração autuada com todos os seus respectivos demonstrativos que integram este PAF, em meio digital, devidamente autenticados, conforme Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos e mídia digital de fls. 109 a 111) integrantes do PAF do Auto de Infração 299314.0301/15-0 em 01 de abril de 2015, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de defesa.

Ante o exposto, pedem que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente em relação às infrações 01, 02, 03, 04 e 05, e procedente em parte em relação a Infração 06.

Na assentada do julgamento, o patrono da empresa apresentou memoriais ao julgamento, reiterando as teses defensivas apresentadas, bem como na sessão de julgamento realizou sustentação oral.

VOTO

O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, todas objeto de impugnação pelo sujeito passivo, ainda que parcialmente.

Aprecio, inicialmente, as preliminares posta pela defesa, muito embora na metodologia adotada, a empresa aborde infração por infração, na qual percebe sob seu ponto de vista, a existência de nulidades, muito embora não as aponte apartadamente.

Em primeiro lugar, o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto a observância do artigo 39 do RPAF/99, tendo os autuantes produzido os devidos demonstrativos, devidamente entregues ao sujeito passivo, o qual compareceu em sede de defesa, abordando todos os aspectos do lançamento realizado, apresentado seus dados em inúmeros demonstrativos, contestando a acusação de forma plena, não se podendo falar da presença, em qualquer momento do trâmite processual de cerceamento de defesa, ainda que tênue, motivo pelo qual não acolho tal argumento. Além disso, na forma do artigo 142 do CTN, "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível", complementando no seu parágrafo único, que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Por tal norma, percebe-se claramente que a Lei (lembrando que o CTN encontra-se equiparado a legislação complementar), estabelece os parâmetros para a constituição do crédito tributário via lançamento, no que foi obedecida pelo autuante, quando da lavratura do Auto de Infração.

Da mesma forma, no presente caso, a fiscalização, para a constituição do crédito tributário, baseou-se de forma satisfatória e correta, vez que todos os dispositivos mencionados como infringidos e as penalidades aplicadas possuem a sua raiz no diploma legal *stricto sensu*, não tendo qualquer conduta dentre as imputadas ao sujeito passivo falta de previsão legal ou normativa, dispensando, pois, quaisquer motivação outra ou justificação.

Além disso, também em atenção a arguição defensiva, de que teria havido capitulação incorreta de dispositivo, invoco o teor do artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual 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, plenamente atendido, diante não só da defesa apresentada pelo sujeito passivo, como pelos esclarecimentos prestados em sede de informação fiscal.

Rejeito, pois, as preliminares argüidas, adentrando no exame do mérito do lançamento, no qual das seis infrações, apenas uma, relativa ao Programa Desenvolve envolve matéria interpretativa, sendo as demais, apenas dependentes da devida prova material.

Sabido é que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.

Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.

Na jurisprudência, os Tribunais Superiores do país consagram, de forma clara, a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo, especialmente nos processos administrativos fiscais, como se depreende do julgado abaixo transcrito:

"Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. Escrituração Irregular. Saldo Credor em Caixa.

Presunção de Omissão De Receita. Faculdade Do Contribuinte Produzir Prova Contrária. Princípio da Verdade Material. Sucumbência. Princípio da Causalidade (STJ - REsp 901311 / RJ - RECURSO ESPECIAL 2006/0215688-9- Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI – Julgamento 18/12/2007 – Publicação DJe 06/03/2008)"

Assim, cabe-nos apenas avaliar os elementos de prova contidos no feito.

Na infração 01, imputa-se ao autuado o recolhimento a menor de imposto, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto escriturado, e o recolhido, sendo a tese do contribuinte, a de que a diferença apurada resulta de parcelas de imposto em atraso, que foram recolhidas no período (março de 2011).

Verificando os documentos constantes no processo, observo que na EFD transmitida ao Fisco, o sujeito passivo informou saldo devedor de R\$ 431,556,71, conforme cópia do registro (fl. 16), repetido no campo do valor total a recolher. Informa, da mesma maneira, no campo de ajustes a débito, diferenças de alíquotas dos meses de dezembro de 2010, janeiro, fevereiro e março de 2011, com a observação "recolhimento em guia a parte". A questão, pois, depende da apresentação de tais guias, de recolhimento, diante do fato de que teriam códigos diferentes do apurado normalmente no mês, ou então estariam englobados no mesmo documento de arrecadação.

No extrato de recolhimento da empresa no mês (fls. 21 e 22), os mesmos não aparecem, sequer vieram ao processo os documentos de arrecadação que o contribuinte assegura ter realizado, apenas a solicitação para pagamento por meio documento interno da empresa (fls. 187 e 188), o que em nada ajuda a defesa, e faz com que se mantenha a autuação.

A infração 02, decorre de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente da não entrada de mercadoria no estabelecimento. A autuada contesta a mesma, argumentando que as notas fiscais referem-se a devoluções de vendas, nas quais as mercadorias sequer entraram no estabelecimento dos destinatários, sendo observado no verso das mesmas as razões na não aceitação, o que foi contestado pelos autuantes, diante do fato dos fornecimentos a que se reportam as notas fiscais dizerem respeito a operações realizadas por dutovia, nas quais é tecnicamente impossível tal devolução, diante do fluxo contínuo de produtos.

Analisando os documentos acostados aos autos, verifico que as notas fiscais autuadas constantes às fls. 36 a 42, dizem respeito a um mesmo produto: nitrogênio gás gasoduto. Na nota fiscal 0008 (fl. 36), observo que inexistente qualquer anotação em relação a devolução de produto, como por exemplo, a qual nota fiscal se refere, o que fragiliza a defesa, vez ser esta informação essencial para a emissão de nota de desfazimento de operação, não podendo ser a mesma considerada em defesa da empresa.

Já a nota fiscal 090, menciona ser devolução da nota fiscal 2497, emitida em 28 de junho de 2011, embora datada de 31 de outubro de 2011, a qual não foi trazida aos autos pela autuada, embora conste no seu registro fiscal acostado à fl. 192, motivo pelo qual mantenho a autuação quanto a esta nota, baseado nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais afirmam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Ao seu turno, a nota fiscal 089 (fl. 38), menciona a devolução da nota fiscal 2689 (fl. 238), embora fornecida por gasoduto, quase três meses depois, sendo a natureza da operação desta última "venda padrão complemento", o que a autuada não esclarece o que seja. Ainda assim, as demais notas referem-se a operações que envolvem "complem. de preço", passíveis de existir devolução ou ajuste, o que desmontaria a argumentação dos autuantes, tornando a autuação quanto a estes documentos insubsistente, por falta de previsão legal.

Desta forma, remanesce o valor devido de R\$ 10.064,20 para o mês de janeiro de 2011, e R\$ 14.064,24 para o mês de outubro de 2011, totalizando a infração R\$ 24.128,54.

Na infração 03 a qual versa sobre desconcórdia entre o valor lançado no livro fiscal e o constante na DMA, os documentos de fls. 45 a 47 demonstram que no mês de março de 2011, a autuada informou como devido a título de ICMS, o valor de R\$ 421.415,42, ao passo que no arquivo da EFD informou R\$ 431.556,71, conforme já analisado na infração 01.

A valer a argumentação do sujeito passivo, se os valores fossem convergentes, deveria fazer o devido ajuste ou retificação naquele documento que se apresentasse equivocado, o que não aconteceu, o que tornaria a infração procedente no montante de R\$ 140,00, diante da análise objetiva dos fatos e elementos constantes em tais documentos.

Todavia, diante da relação existente entre esta infração e a de número 01, bem como do comando contido no § 5º do artigo 42 da Lei 7.014/96, o qual determina que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator, julgo a presente infração improcedente.

Para a infração 04, que se reporta a recolhimento a menor de imposto devido em função do benefício fiscal advindo do Programa Desenvolve, tendo os autuantes acostado planilha de cálculo relativo ao valor apurado, na forma das planilhas de fls. 49 a 52, tendo tais cálculos levado em consideração o piso fixado na Resolução 114/2006 do Conselho Deliberativo do Desenvolve, constante no artigo 2º da mesma, e o seu ajuste, constante no artigo 4º da mesma, o que não foi obedecido pela autuada, gerando as diferenças apuradas.

Embora toda a tese defensiva da autuada seja em relação a autuações anteriores e o conceito jurídico de "operações próprias", como pontuado seguidamente na informação fiscal, não é este o cerne da questão, e sim, a forma de apuração do saldo devedor da parcela incentivada, sendo a grande diferença entre o entendimento dos autuantes e da empresa autuada, a qual, não atentou para tal detalhe, sendo a apuração fiscal feita em observância não somente da Instrução Normativa 27/09, como, de igual forma, as alterações posteriores, inclusive a Instrução Normativa 54/09, o que torna a autuação procedente, até pelo fato de que embora tente explicar a sua tese, o sujeito passivo não conseguiu apontar de forma objetiva, erro ou equívoco nos demonstrativos elaborados, e, conseqüentemente, não elidiu a infração, a qual fica mantida, diante, repito da sustentação ter sido feita com base em premissa equivocada quanto ao motivo da autuação.

Quanto à infração 05, qual seja a entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, com aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o contribuinte traz elementos de prova que ao seu entender elidiriam ao menos parte da mesma, não aceitos pelos autuantes.

Importante frisar-se a respeito, que o Convênio ICMS 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP;
- VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Ela vem a se constituir numa das partes do tripé que compõem o SPED - as outras duas são a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e possui as seguintes premissas:

- a) O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- b) Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;
- c) Promover o compartilhamento de informações;
- d) Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;
- e) Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte.

É de uso obrigatório para todos os contribuintes do ICMS ou do IPI, podendo os mesmos serem dispensados dessa obrigação, desde que a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Não é esta a situação da autuada.

Se constitui em um arquivo digital, composta de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

Ou seja: a partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com layout estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos, considerando-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém.

A legislação do Estado da Bahia, especialmente o Regulamento do ICMS/12, em seu artigo 264 e seguintes, normatiza a escrituração fiscal digital, inclusive o seu § 2º determina que consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega, ao passo que o artigo 248 impõe a sua obrigatoriedade, ao passo que o artigo 253 estipula que o uso da EFD dispensou o contribuinte da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95 a partir de 1º de janeiro de 2012, qual sejam, os arquivos magnéticos.

Isto significa que a partir de sua adoção os livros e documentos fiscais deixam de ser escriturados do modo "tradicional", de forma manuscrita, mecanizada ou com os livros emitidos por processamento de dados, sendo a escrituração totalmente virtual, inexistindo livros fiscais físicos, tais como existentes.

Na sua peça defensiva, o contribuinte autuado apenas não se insurgiu contra o lançamento de duas notas fiscais, as de número 40 e 101, indicando o registro das demais arroladas, ainda que de forma extemporânea, fato não aceito pelos autuantes, sob o argumento de que o registro ocorreu em prazo demasiado longo, o que inviabilizaria o acatamento das mesmas.

Ocorre que a acusação fiscal reporta-se exatamente à falta de registro de notas fiscais, e não ao seu lançamento extemporâneo. Se é fato que a extemporaneidade é patente, também o é de que as notas fiscais foram em quase sua totalidade, efetivamente registradas antes do início da ação fiscal, embora o contribuinte, diante da extemporaneidade mencionada, não tivesse atentado para a obediência à legislação posta, que normatiza o registro de documentos fiscais fora do prazo, o que deveria ser objeto de outra infração. Desta forma, acolho o argumento defensivo, e julgo a infração parcialmente procedente, considerando-a subsistente apenas em relação às notas fiscais 40 e 101, constantes em cópia às fls. 70 e 73, em relação às quais não se comprovou o registro e lançamento nos livros fiscais, remanescendo R\$ 16.403,88.

Quanto ao uso dos créditos fiscais, pode a empresa, caso recolha a parcela devida, proceder a escrituração extemporânea, caso não alcançada pelo instituto da decadência, na forma regulamentar.

Relativamente à infração 06, esta diz respeito a notas fiscais de saídas de mercadorias, emitidas pela empresa, não lançadas nos livros fiscais próprios. A tese da defesa, é a de que registrou algumas notas, a saber, as de número 1690, 29 e 30, das quais, os autuantes apenas acatam a primeira delas, mantendo a autuação em relação às demais.

A exemplo da infração anterior, é necessário que se examine o teor da acusação fiscal, a qual se reporta a falta de recolhimento, no prazo regulamentar, de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, o que aconteceu, ainda que fora dos prazos determinados pela regra normativa, o que implicou em atraso no recebimento do imposto devido nas operações

pela Fazenda Pública, embora, ao contrário da acusação fiscal, não tenha havido a falta de recolhimento dita ocorrida, o que também deveria ser objeto de infração apartada. Desta forma, a infração é parcialmente procedente, excluindo-se da mesma apenas as notas fiscais acima listadas, diante do elemento de prova trazido pelo contribuinte, sendo o saldo devido no valor de R\$17.307,19

Frente ao argumento de que as multas aplicadas nas infrações 02 e 06 teriam natureza abusiva, ressalto que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Assim, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Da mesma forma, e sob o mesmo argumento, não é possível atender ao pleito do contribuinte, de conversão de multa percentual em penalidade de valor fixo, diante da falta de previsão legal.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade das normas invocadas pelo sujeito passivo, lembro da vedação contida no artigo 125, inciso I, da Lei 3.956/81 (COTEB), e repetida no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, o qual determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, restando prejudicada qualquer apreciação quanto a tais argumentos, ou comentário adicional.

Por tudo isso, julgo o lançamento parcialmente procedente, de acordo com a demonstração abaixo:

Infração – 01	R\$ 10.141,29	Multa 60%
Infração – 02	R\$ 24.128,44	Multa 150%
Infração – 03	R\$ 0,00	
Infração – 04	R\$ 54.144,48	Multa 60%
Infração – 05	R\$ 16.403,88	
Infração – 06	R\$ 17.307,19	Multa 100%
Total do Auto	R\$ 122.125,28	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº.299314.0301/15-0 lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$105.721,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$64.285,77, de 150% sobre R\$24.128,44, e de 100% sobre R\$17.307,19, previstas no, artigo 42, inciso II, alíneas "b" e "f", III, e V, alínea "b" e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de **R\$16.403,88** prevista no inciso IX do mencionado artigo 42 do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR