

A. I. N° - 269190.0106/14-2
AUTUADO - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.
AUTUANTES - SÉRGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0066-01/16

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS NA EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Multas de 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. Autuado logra comprovar o registro de parcela dos documentos fiscais. Apesar da incidência das multas, aplíco a alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Penalidade caracterizada em parte e com a incidência da redução retro aludida. 2. SALDO CREDOR. MANUTENÇÃO INDEVIDA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. O autuado não logra provar que efetuou o estorno dos créditos fiscais de ICMS, ao final de cada semestre, conforme estabelecia o Decreto nº 11.552/2009 e o Regime Especial (Parecer DITRI 10.174/2009). Nos termos do artigo 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF BA) e art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 reduz-se a penalidade imposta para 10% do valor do lançamento de ofício. 3. MULTA FIXA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS ATRAVÉS DA DMA. Item reconhecido. Rejeitadas as nulidade suscitadas. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2014, exige multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$34.505.564,53 em razão das irregularidades, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no período de fevereiro, maio/dezembro de 2010; janeiro, março/junho e agosto/dezembro de 2011. Multa de 10%, no valor de R\$9.858.430,33.

Consta ainda nos autos que *"Não foram registradas na Escrita Fiscal do autuado diversas Notas Fiscais Eletrônicas que acobertaram retorno de produtos de informática remetidos para depósito neste estado e fora deste, além de aquisições de bens e outras entradas.*

As citadas notas fiscais eletrônicas que não foram objeto de escrituração se encontram listadas no ANEXO 1 e suas arquivos originais, em formato XML se encontram em CD devidamente autenticado e anexado ao presente auto de infração, além de estarem disponíveis para consulta pública no sitio internet da Receita federal do Brasil. Integram ainda os demonstrativos desta infração as cópias de Livros, Documentos, Escrituração Fiscal Digital e demais arquivos

eletrônicos também devidamente autenticados e anexados ao presente Auto de Infração".

INFRAÇÃO 2 - Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, período de dezembro de 2010 e dezembro de 2011. Multa de 60%, no valor de R\$24.646.994,20.

Consta ainda nos autos que *"o contribuinte, no período da autuação, estava habilitado ao Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro-Eletrônica e Telecomunicações - PROTEC, disciplinado no Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE, e no Decreto nº 7.798/2000, através da Resolução do Conselho Deliberativo do Fundese de número 98/2005, que foi revalidada pela Resolução 153/2008 do mesmo Conselho.*

Em 2005, o Dec. 9332 (art. 10) autoriza os contribuintes habilitados ao PROTEC a substituírem os incentivos previstos pela utilização de crédito fiscal, na forma que indica e conforme previsão em Regime Especial.

A Resolução 153/2008 ao revalidar o enquadramento do Autuado no PROTEC, estabelece que os incentivos ali previstos serão substituídos pelo uso de crédito fiscal na forma que será apontada em Regime Especial.

Por sua vez, o Decreto nº 11552/2009 estabelece e disciplina a substituição dos incentivos do PROTEC pelo uso de créditos fiscais: "Art. 1º Os contribuintes..., poderão, em substituição ao incentivo previsto nesse programa, escriturar como crédito fiscal de ICMS o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às entradas de mercadorias destinadas à industrialização, ...": e determina tacitamente, entre outras condições, que: "§ 4º Ao final de cada exercício, os contribuintes beneficiados verificarão o saldo desses créditos fiscais porventura acumulados e estornarão o valor que exceder ao montante dos créditos escriturados no segundo semestre."

O Regime Especial concedido ao Autuado conforme Parecer DITRI 10.174/2009 também traz a mesma limitação aos Créditos Fiscais Acumulados - CFA, conforme disposto na sua Cláusula Quinta: "Ao final de cada exercício, o contribuinte verificará o saldo dos CFA de que trata este regime e estornará o valor que exceder ao montante dos créditos escriturados no segundo semestre, lançando o respectivo valor no livro Registro de Apuração do ICMS de uso especial, no item "Outros Débitos"; com a anotação "Estorno de créditos"".

A despeito dos inúmeros benefícios fiscais concedidos ao Contribuinte, o mesmo não atendeu às limitações claramente estabelecidas na legislação, no que diz respeito ao estorno do valor que exceder ao montante dos créditos acumulados no segundo semestre. A autuação refere-se a estes estornos que deveriam ter sido feitos ao final dos exercícios de 2010 e 2011 e que não se verificaram.

Integram os demonstrativos desta infração as cópias de planilhas (ANEXO 2), Livros Fiscais, Documentos, arquivos eletrônicos contendo Notas Fiscais eletrônicas - NFe's, Livros Fiscais Eletrônicos - EFD, SINTEGRA, tudo devidamente autenticado e anexado ao presente auto de infração".

INFRAÇÃO 3 - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Multa no valor de R\$140,00.

Consta nos autos que a *"DMA referente a setembro_2010 não apresenta as informações de créditos acumulados evidenciando divergência em relação ao Livro Fiscal."*

Integram os demonstrativos desta infração as cópias de planilhas, documentos, Livros Fiscais e arquivos eletrônicos devidamente autenticados e anexados ao presente auto de infração".

O autuado apresenta defesa (fls. 212/235). Inicialmente, relata a tempestividade das alegações, descreve as infrações imputadas, os fatos impugnados e o enquadramento jurídico. Declara que não discutirá o item 3, quitando-o através de DAE anexado aos autos.

Diz que as infrações 1 e 2 não pode subsistir, seja porque a apuração se encontra contaminada por equívocos, seja pela incidência, nas duas situações, de dispositivos legais que afastam a imposição ou manutenção de penalidades.

Na primeira, afirma que juntou aos autos documentos que comprovarão que a acusação de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, IX, da Lei Estadual nº 7.014/96) é insubstancial.

Destaca que algumas constantes do demonstrativo fiscal foram escrituradas, a exemplo da Nota Fiscal nº 6862, emitida pela Semp Toshiba Amazonas S/A, e todas as emitidas pela HANDYTECH INFORMÁTICA E ELETRÔNICA LTDA e pela IMBP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, devidamente registradas no Livro de Entradas, conforme DOC 03 e demonstrativo que elabora.

Diz que outras notas fiscais não ingressaram no estabelecimento; outras, não estavam sujeitas a registro as Notas Fiscais nºs 188, 189, 191, 192, 193, 194, 32384, 32385, 32388 e 32389, emitidas pela Semp Toshiba Amazonas S/A (DOC. 04), porque as mercadorias nelas mencionadas, embarcadas em 22/04/2010 (CTRC nº 598554), foram roubadas e não ingressaram no estabelecimento do Contribuinte. Relata a existência, inclusive, de indenização por Itaú Seguros S.A., conforme processo de sinistro nº ST-0227/10-C (DOC 05).

Diz que, em paralelo, não há infração ao art. 42, IX, da Lei Estadual nº 7.014/96 pela falta de registro de entrada das Notas Fiscais emitidas PELA SEMP TOSHIBA MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA, INTERMARÍTIMA PORTOS E LOGÍSTICA S/A, COMPANHIA EMPÓRIO DE ARMAZÉNS GERAIS ALFANDEGÁRIOS, LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A E MARTINS MEDEIROS LOGÍSTICA LTDA.

Aduz que outras mercadorias não estavam sujeitas à tributação, tais como: venda de bem do ativo imobilizado com uso superior a um ano, operações internas de retorno de mercadorias depositadas em armazéns gerais. As Notas Fiscais nº 9, 10, 21 a 24, 29 a 35, 42 a 49, 119 e 120, todas emitidas pela SEMP TOSHIBA MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA, CNPJ/MF nº 61.257.077/0001-36 (DOC 06), referem-se às operações de venda de bem do ativo imobilizado com uso superior a um ano (CFOP 6551). Insiste que tais mercadorias não são tributadas nas operações em questão, basta ver a falta de destaque do imposto, nos respectivos documentos e a informação do art. 6º, VIII, do RICMS/97. Transcreve o dispositivo.

Reitera que não se sujeitam à tributação as mercadorias das Notas Fiscais emitidas pela INTERMARÍTIMA PORTOS E LOGÍSTICA S/A, COMPANHIA EMPÓRIO DE ARMAZÉNS GERAIS ALFANDEGÁRIOS, LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A E MARTINS MEDEIROS LOGÍSTICA LTDA, todos são armazéns gerais situados no Estado da Bahia, conforme faz prova o cadastro de CNPJ, sendo uma extensão do próprio remetente.

Defende que é inaplicável o art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96 pela ausência de tributação das operações, o que impede a manutenção da multa de 10%, por absoluta falta de correspondência entre a conduta descrita no auto e a previsão legal.

Discorre sobre a ausência de prejuízo, sobre o princípio tributário da tipicidade cerrada, da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112, CTN) e que eventual falta de registro de notas fiscais justificam a redução das multas (art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96), não havendo nada que autorize a possibilidade de fraude, além do comportamento probo do contribuinte.

Declara que os critérios exigidos para o cancelamento da multa se encontram claramente especificados na legislação: há requisitos objetivos (o descumprimento não causou falta de recolhimento de tributo) e subjetivos (infração praticada sem dolo, fraude ou simulação), para que sejam aplicados o art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF, e cancelada a penalidade.

Em relação à Infração 2, diz que é acusado de violação ao art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, pois deixou de estornar crédito fiscal acumulado em razão do Decreto nº 9.332/2005, conforme exigia o Decreto nº 11.552/2009 e no Parecer DITRI 10.174/2009. Transcreve a complementação da acusação.

Pede a improcedência da infração Diz que se trata de um benefício fiscal associado à sua atividade. Destaca o artigo 136, CTN, e a responsabilidade objetiva do agente no cometimento da infração e o instituto da denúncia espontânea, que exclui a penalidade (art. 138, CTN).

Aduz que, nestas circunstâncias, ao realizar o lançamento, a Fiscalização não observou que, antes do início do procedimento fiscal em 06/01/2014, conforme Termo de Intimação (DOC. 08), o contribuinte realizou o estorno previsto no Decreto nº 11.552/2009 e no Parecer DITRI nº

10.174/2009, como se verifica do demonstrativo em anexo (DOC 09).

Destaca que conforme se pode verificar no livro “Registro de Apuração do ICMS de uso especial” (DOC 10), em 31/12/2013, houve o estorno do valor que excedeu ao montante dos créditos escriturados, no segundo semestre dos exercícios anteriores, como nele se verifica no item “Outros Débitos” com a anotação “Estorno de créditos”. O estorno consta, também, das Demonstrações Financeiras do Contribuinte em 31 de dezembro de 2013 e 2012 (DOC 11), consoante se observa da variação do “*ICMS a recuperar*” entre os exercícios, mencionado no item “9. Impostos a recuperar” (p. 22).

Diz ainda que, no Livro Razão (DOC 12) ratifica-se o estorno dos créditos fiscais em 31/12/2013, como indica o lançamento do crédito de R\$ 56.325.956,15 (cinquenta e seis milhões, trezentos e vinte e cinco mil, novecentos e cinquenta e seis reais e quinze centavos) no campo “VALOR RELATIVO AO ICMS NÃO RECUPERÁVEL”, item nº 1.1.03.07 (“Impostos a recuperar”) da conta nº 1.1.03.07.0008 (“ICMS”), o que o colocou em situação regular, com o cumprimento da obrigação tributária prevista no art. 1º, §4º, do Decreto nº 11.552/2009 e na Cláusula Quinta do Parecer DITRI nº 10.174/2009, independente e anteriormente a qualquer providência da Fiscalização.

Explica que não lhe era exigível, no caso, o pagamento de tributo, na medida em que a falta de estorno do crédito fiscal acumulado não repercutiu na relação de crédito/débito do ICMS e tampouco implicou pagamento de imposto inferior ao devido. O tipo do art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96 limita a sua incidência às situações “*que não importe em descumprimento de obrigação principal*” e a própria Fiscalização ratifica a regularidade dos recolhimentos, ao se abster de lançar crédito pelo descumprimento de obrigação principal. Por conseguinte, não há amparo para aplicação da multa, cita a doutrina especializada.

Aduz que negar aplicação da denúncia espontânea, na espécie, é violar o princípio da isonomia, o que, na prática, implicaria tratamento idêntico entre o contribuinte que regulariza eventual desconformidade e aquele que se recusa a fazê-lo –, sem prejuízo de também penalizar a boa-fé e atentar contra o próprio instituto, cuja finalidade já foi explicada na jurisprudência. Transcreve decisão do STJ (AgRg no REsp 422.075/GO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2002, DJ 25/11/2002, p. 202).

Reitera que realizou estorno previsto no Decreto nº 11.552/2009 e no Parecer DITRI nº 10.174/2009, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. A medida caracterizou denúncia espontânea que, por sua vez, exclui a responsabilidade pela infração, em especial a multa, nos termos do art. 138 do CTN. Por conseguinte, a penalidade é indevida e, também aqui, o auto deve ser julgado improcedente.

Registra que deve ser aplicado o cancelamento da multa pela falta de estorno do crédito fiscal, nos exercícios de 2010 e 2011, nos termos do art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF BA, desde que se verifiquem os requisitos a que se refere a legislação. A penalidade não pode prevalecer quando se demonstre os pressupostos objetivos e subjetivos que determinam desconstituir-la, sob pena de se confundir discricionariedade com arbitrariedade: Administração Pública tem a prerrogativa de avaliar discricionariamente a presença dos motivos que autorizam o cancelamento da multa, mas depois de verificar-las, não pode se abster de fazê-lo. Deduz que, confirmada que a conduta não implicou falta de recolhimento do imposto e tampouco foi praticada com dolo, fraude ou simulação, não se justifica a manutenção do lançamento.

Transcreve Jurisprudência (AgRg no REsp 1287739/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 31/05/2012).

Explica que o atendimento da condição objetiva não só foi confirmado pela própria Fiscalização, que não constituiu crédito pela falta de recolhimento de imposto, como é inerente ao benefício fiscal. O regime especial, ora aplica o diferimento, ora autoriza a redução de base de cálculo, com a qual a alíquota efetiva nas saídas é de 3,5% (três e meio por cento); ao mesmo tempo em que facilita a apropriação e acumulação integral dos créditos de ICMS nas entradas (Decreto nº

4.316/95). Enfim, o objetivo é limitar o ônus tributário a 10% (dez por cento) do saldo devedor apurado, como confirma o Parecer GECOT 10.174/2009, no trecho a seguir transcreto:

Cláusula primeira - A empresa SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA, localizada na BR 324, KM 10,5, s/n, Conjunto B, Águas Claras, Salvador-BA, I.E. nº 48.066.718-NO, CNPJ nº 54.428.040/0001-68, deverá escriturar os créditos fiscais de que trata o Decreto nº. 11.552, de 27 de maio de 2009, ao final de cada mês, somente no livro de Registro de Apuração do ICMS especialmente destinado a este fim.

Parágrafo único. Os créditos fiscais acumulados (CFA) de que trata esta cláusula deverão ser informados na DMA, no "campo créditos fiscais acumulados- outros motivos".

Cláusula segunda - Quando da utilização dos CFA de que trata este regime para compensação até o limite de 90% (noventa por cento) do imposto a recolher, o contribuinte:

I - deduzirá o respectivo valor do saldo existente no livro Registro de Apuração do ICMS de uso especial, no item "Outros Débitos", com a anotação "Utilização de crédito";

II - lançará no Registro de Apuração do ICMS de uso regular no item "Deduções", o valor de que cuida o inciso anterior, com a anotação "Crédito fiscal Decreto nº 11.552/2009";

Diz ainda que por força do Regime Especial, o saldo credor em cada período (com base nas entradas) é invariavelmente superior ao saldo devedor (calculado com base na alíquota de 3,5%), tanto que ocorre o acúmulo, cujo estorno, o Decreto nº 11.552/2009 passou a exigir.

Chama atenção que a sistemática impede que a falta de estorno do crédito fiscal acumulado tenha impactado, de alguma forma, na apuração do imposto devido enquanto houver o benefício. Inclusive, é por isso que se previu a cláusula que limita o uso do benefício a 90% (noventa por cento) do ICMS a recolher, com a finalidade de garantir um ingresso mínimo aos cofres do Estado. Em consequência, o eventual descumprimento da obrigação não implicou – nem poderia – falta de recolhimento de tributo.

Em contrapartida, aduz, não há o menor fundamento para se imaginar dolo, fraude ou simulação no caso em tela, precipuamente porque incompatíveis com o seu procedimento, que corrigiu o problema antes de qualquer providência da Fiscalização.

Declara que a questão não se originou de alguma conduta com intenção de lesar o Estado, prejudicar a arrecadação, ocultar negócio, dificultar a fiscalização ou obter algum benefício indevido, mas sim da superposição de orientações contraditórias, originadas de atos normativos que dispunham diversamente sobre a mesma matéria. Se, por um lado, não há dúvidas que o Decreto nº 11.552/2009 e o Parecer GECOT 10.174/2009 determinam o estorno do valor dos créditos fiscais acumulados que exceder ao montante acumulado no segundo semestre de cada exercício, a exigência não constava dos instrumentos originais por meio dos quais se concedeu os benefícios ao contribuinte e garantiu-os até 31/12/2019, como se vê das cláusulas do Termo de Retiratificação, de 17/05/2005 (DOC 13) e do 2º Termo de Retiratificação, de 11/02/2008 (DOC. 14).

Reitera a ausência de qualquer fundamento que permita afirmar a existência de dolo, fraude ou simulação, quando preferiu adequar-se à novel legislação, realizando os estorno do crédito fiscal acumulado, embora houvessem argumentos para a manutenção do benefício, concedido com prazo determinado.

Conclui que, em razão de tais circunstâncias, nesse item 2, também se encontram preenchidos todos os requisitos objetivos (inexistência de descumprimento de obrigação principal) e subjetivos (ausência de dolo, fraude ou simulação) para que, afastada a denúncia espontânea, seja aplicado o art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF.

Reitera a necessidade de diligência fiscal, como único meio disponível para resolver a controvérsia, comprovando os argumentos defensivos, na infração nº 01, intimando os armazéns gerais para que apresentem as Notas Fiscais indicadas no rol apresentada pela Fiscalização e seja confirmada a natureza das respectivas operações. Assevera a disponibilização de toda a documentação necessária para se constatar a regularidade de sua escrituração, além de comprovar a inexistência de qualquer omissão no recolhimento de tributos.

Discorre sobre a essencialidade da diligência, em respeito ao direito constitucional da ampla

defesa, do contraditório (art. 5º, LIV e LV, da CF/88), a fim de que seja demonstrada a inidoneidade da presente autuação e a aplicabilidade, no caso em concreto, do art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96.

Reitera os pedidos já narrados ao longo da sua exposição, anexando diversos documentos.

A Informação Fiscal é prestada às fls. 357/373. Os Auditores Fiscais destacam que o contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, além do Auto de Infração, todos os elementos que descrevem detalhadamente as três infrações evidenciadas na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada.

Diz que o autuado nega a procedência das infrações 1 e 2, mas não traz argumentos ou provas sólidas e concretas das suas assertivas.

Com relação ao primeiro item, dizem que constam do levantamento fiscal um total de 210 notas fiscais eletrônicas que se encontram devidamente gravadas e anexadas ao presente processo, com certificado de autoria e autenticidade, conforme Recibo de fls. 199.

Apesar da afirmação defensiva que os documentos anexados comprovam a insubsistência da penalidade, nada foi apresentado. Reafirmou que todas as mercadorias em questão se sujeitam à tributação. No que refere as cópias das 9 “Notas Fiscais Escrituradas”, admitem que estão registradas no Livro Fiscal e concordam com a exclusão de tais notas fiscais, o que ensejou a revisão da planilha da infração 1.

Pontuam que os documentos relativos ao roubo da carga transportada, item "b" da impugnação, foram apresentados e serão excluídos do levantamento fiscal (Notas Fiscais de nºs 188, 189, 191, 192, 193, 194, 32384, 32385, 32388 e 32389), juntamente com os documentos tratados no item anterior.

Confirmam a ausência de registro das demais notas fiscais, aduzindo que a defesa tenta esquivar - se das imputações que lhe foram clara e objetivamente atribuídas no tocante à multa pela falta de escrituração das restantes 190 notas fiscais, aduzindo que não há infração do art. 42, IX, da Lei Estadual nº 7.014/96. Asseveram que a infração está comprovada através de cópias, documentos, livros fiscais e registros eletrônicos, devidamente autenticados e anexados aos autos.

No que refere ao item "c" da impugnação, *"Mercadorias não sujeitas à tributação: venda de bem do ativo imobilizado com uso superior a um ano e operações internas de retorno de mercadorias depositadas em armazéns gerais"*, argumentam que, uma criteriosa análise dos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 301 a 325), as notas fiscais eletrônicas gravadas em mídia e com as cópias de documentos (fls. 24 a 30), todos integrantes deste PAF, permitiu a conclusão que não existe qualquer comprovação de que tais mercadorias seriam bens do ativo imobilizado com mais de um ano de uso.

Dizem que, em contrário, as mercadorias são produtos de informática que o deficiente revende com regularidade, conforme se conclui das operações comerciais registradas nos livros e notas fiscais, anexados também ao presente processo. Citam como exemplo, as Notas Fiscais nºs 1.775 e 1.815, cópias anexadas, emitidas pelo autuado em 29/10/2010, que demonstram que os produtos em questão, no caso da nota de entrada número 10 (fl. 303), *multifuncionais e-studio 167 - Cod. 606068*, são objetos de revenda pelo Autuado e submetidos à tributação. Insistem na irrelevância, para a perfeita caracterização da infração, o fato de que o remetente dos produtos de informática tenha dado tratamento de bem do ativo imobilizado às referidas mercadorias. Não são mercadorias com fase de tributação encerrada e não existe qualquer fundamento na tentativa de equiparação das mesmas com produtos isentos ou não tributados.

Declararam que a falta de tributação na origem (SP) se dá em decorrência de previsão da legislação daquela unidade federada, conforme citado na própria defesa. No Estado da Bahia, a não incidência é restrita a bens que tenham sido objeto de uso por mais de um ano, conforme o art. 6º, VIII, do RICMS/BA. Não foi comprovada tal condição.

Salientam que o contribuinte não negou a ausência de registro das notas fiscais de entrada no livro fiscal próprio, cuja sanção está prevista no art. 42, IX, da Lei Estadual nº 7.014/96 e a simples

falta de destaque de imposto, no documento fiscal, não pode justificar a falta de registro da mesma no livro fiscal próprio, como pretende concluir o autuado.

Destacam que sobre as notas fiscais relacionadas aos armazéns gerais, ao equipara-los a uma extensão do próprio remetente, excluindo a incidência do imposto, o autuado comete equívoco ao confundir "*mercadoria sujeita à tributação*" com "*operação sujeita à tributação*".

Asseveram que da análise das cópias de notas fiscais às fls. 31 a 59 (retorno de armazém) puderam concluir que as mercadorias de maior movimentação são notebooks STI (Notas Fiscais de Saída n°s 4.082 e 4.084 - fl. 361), cuja nota de retorno de armazém número 338 (fl. 54) descreve, *mic. portátil notebook STI is 1414 j-2562*, venda tributada pelo autuado. Explicam que grande parte dos computadores, notebooks e demais equipamentos de informática, todos, via de regra, mercadorias sujeitas à tributação, grande maioria produzida pelo estabelecimento industrial autuado, armazenada pelo contribuinte em armazéns gerais.

Afirmam que no retorno das mercadorias do estabelecimento remetente (cópias de documentos fiscais às fls. 31 a 59), não houve o registro no livro fiscal.

Destacam que a multa prevista no art. 42 visa salvaguardar os interesses do Estado da Bahia diante do eminent prejuízo decorrente das futuras operações de saída com mercadorias sujeitas a tributação que não foram registradas na movimentação do estoque do contribuinte. Afirmam que não se trata da presunção de omissão de saídas pela falta de registro de documento fiscal, mas, a sanção de aspecto formal prevista no art. 42, IX, não relacionada com fato gerador na entrada de mercadoria, mas, subliminarmente conectada com provável fato gerador na saída subsequente da mercadoria.

Insistem que a alegação defensiva da não incidência do ICMS na operação de retorno ao estabelecimento depositante não pode, jamais, justificar a falta de registro das notas fiscais no livro fiscal próprio, como pretende concluir o autuado. concluem que, não sendo feito o registro das notas fiscais, é dever de ofício do servidor constituir o crédito tributário.

Sobre alegação de inaplicabilidade do art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, dizem que à exceção das mercadorias roubadas, todas as demais mercadorias em questão se sujeitam a tributação, de forma que, à exceção do caso da carga roubada, não assiste qualquer razão à argumentação defensiva. Reiteram que é correto o enquadramento da sansão aplicada ao comportamento irregular do autuado, devidamente comprovado, na infração 1 do presente PAF, por meio de cópias de documentos, livros fiscais e registros eletrônicos autenticados e anexados aos autos.

Afirmam que a exigência está prevista no RICMS BA (Decreto nº 6284/97 - art. 322); que o autuado confunde "*operação não tributada*" com "*mercadoria não tributada*"; que o demandante apela para a prerrogativa que tem o CONSEF de reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias; dizem que não se pode concluir que o descumprimento não tenha causado a falta de recolhimento do tributo. Ao contrário, a falta de registro da entrada de mercadoria é forte indicativo de saída de mercadoria sem registro, o que representa prejuízo ao Erário. Não é por outra razão que a sansão prevista não é tão desprezível, e tem seu dimensionamento ajustado ao possível prejuízo da Fazenda Pública resultante do cometimento de tais irregularidades. Cita ACÓRDÃO CJF Nº 0540-11/03.

Sobre a alegação defensiva de que "*o principal prejudicado pela eventual ausência de escrituração seria o próprio agente que, com a falta, fica impedido de se aproveitar do crédito fiscal destacado nas notas não escrituradas*", dizem que o autuado despreza o fato de que para mercadorias entradas sem registro, não se pode assegurar que suas saídas tenham sido tributadas. Além disto, as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente. Da mesma forma, não é correta a conclusão de que "... a integridade dos recolhimentos jamais foi ameaçada".

Dizem que não se pode comprovar a ausência de prejuízo ao Erário, por isso não pode ser aplicado o art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 ao presente caso. Em outras palavras, não estão presentes os requisitos objetivos que possibilitam o cancelamento ou redução da multa.

Ressaltam que, além das notas excluídas, restaram outras 16 notas que não foram contestadas por não se enquadrarem nas alegações trazidas pelo autuado: Notas Fiscais nºs 29311, 12608, 8907, 115934, 16783, 386819, 386921, 1722, 1723, 1136, 838001, 2994, 574425, 222414, 475894 e 22, que continuam integrando a infração 1.

No final, excluem-se apenas 9 notas fiscais referidas no item "a" da defesa da infração 1, bem como as notas que foram objeto da alegação de roubo de carga. Nova planilha foi anexada aos autos, às fls. 366/369, reduzindo-se o valor da exigência.

Com relação à infração 2, manutenção de Saldo Credor não Estornado, dizem que também o autuado não consegue trazer qualquer prova que a desqualifique.

Afirmam que os aspectos jurídicos abordados não contribuem para a defesa do autuado, no argumento de que os créditos acumulados teriam sido estornados, antes do início da ação fiscal, coisa que, absolutamente, não aconteceu. Citam o parágrafo único art. 138 do CTN, aduzindo que não se considera espontânea a denúncia após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração;

Explicam que o início da ação fiscal se deu em 06/01/2014, conforme Intimação e Termo de Início de Fiscalização (fls. 6 a 11), fato também confirmado pelo impugnante. Contesta, no entanto, a afirmação do autuado que teria realizado o estorno previsto no Decreto nº 11552/09, antes do início do procedimento fiscal, já que os elementos apresentados pelo mesmo são inválidos, impróprios ou insuficientes para comprovar o que se pretende.

Ressaltam que, caso o lançamento do estorno dos créditos, em questão, tivesse sido feito, efetivamente, em 31/12/2013, o mesmo deveria, obrigatoriamente, constar da Escrituração Fiscal Digital (EFD) apresentada em arquivo eletrônico pelo contribuinte, conforme estrita previsão legal, o que não ocorreu, conforme (demonstrativo, fl. 149) e arquivos eletrônicos (fl. 199).

Do mesmo modo, destacam, caso o lançamento do estorno dos créditos tivesse sido feito, efetivamente, em 31/12/2013, o mesmo deveria, obrigatoriamente, constar dos Demonstrativos Mensais de Apuração (DMA,s), conforme previsão regulamentar, o que não ocorreu (fls. 150/198).

Asseveram que documentos extra fiscais não podem fazer provas do estorno dos créditos. Sobre o DOC 09, "Demonstrativo de Estorno" (fls. 335/337), analisando-o atentamente, é possível concluir que não se trata de documento ou livro fiscal previsto na legislação, mas sim de um impresso em papel comum, sem firma posta, que não se presta a comprovar a pretensão do autuado.

Discordam também da afirmação do autuado sobre o livro "*Registro de Apuração do ICMS de uso especial*" (DOC 10) ou que em 31/12/2013 houve o estorno do valor que excede ao montante dos créditos escriturados, no segundo semestre dos exercícios anteriores, verificado no item "Outros Débitos" com a anotação "Estorno de créditos". Dizem que examinando a Legislação tributária do Estado da Bahia (artigos 248 e 249 do RICMS-BA/12), concluirão que a cópia do Livro de Registro de Apuração do ICMS de Uso Especial também não tem validade como prova, pois se encontra em completo desacordo com as previsões regulamentares, uma vez que para o exercício de 2013, a legislação prevê obrigatoriedade na apresentação de Livros Fiscais Eletrônicos, no formato EFD, regularmente escriturados mas sem a escrituração do estorno. Explica que não tem validade o livro fiscal escriturado manualmente em papel apresentado pelo autuado (DOC 10).

Quanto ao terceiro documento (fl. 226): "*O estorno consta, também, das Demonstrações Financeiras do Contribuinte em 31 de dezembro de 2013 e 2012 (Doc. 11), consoante se observa da variação do "ICMS a recuperar" entre os exercícios, mencionado no item "9. Impostos a recuperar"*", dizem que o autuado apresentou o anexo (fls. 341/345), Demonstrações Financeiras, cuja data de elaboração dos relatórios gerenciais é, no mínimo, posterior a 25 de março de 2014 (data que consta no relatório dos auditores independentes, fl. 344). Afirmam que não invalidam os demonstrativos elaborados pelo autuado, mas, o que se discute é, que tais documentos são impróprios para comprovar que os estorno tenha sido feitos, antes do início da ação fiscal, quando os demais documentos de apresentação obrigatória previstos na legislação comprovam o contrário.

Acrescentam que à fl. 226 é citado o quarto e último documento: "Por fim, o Livro Razão (Doc. 12) ratifica o estorno dos créditos fiscais em 31/12/2013, como indica o lançamento do crédito de R\$ 56.325.956,15 (cinquenta e seis milhões, trezentos e vinte e cinco mil, novecentos e cinquenta e seis reais e quinze centavos) no campo "VALOR RELATIVO AO ICMS NÃO RECUPERÁVEL", item nº 1.1.03.07 ("Impostos a recuperar") da conta nº 1.1.03.07.0008 ("ICMS")". Dizem que tal documento (fls. 346/348), não pode ser tratado como Livro Razão, já que se refere ao exercício de 2013, quando já não tem nenhuma validade o livro contábil em papel, mas sim a Escrituração Contábil Digital (ECD). Concluem que o documento não pode ser considerado meio de prova para o fato em questão; observam que, mesmo que a informação fosse comprovada na ECD de dezembro de 2013, o prazo de apresentação de tal informação é junho de 2014, pelo que, tal tais documentos contábeis são, igualmente, impróprios para comprovar que este estorno tenha sido feito antes do início da ação fiscal, quando a análise de todos os documentos e livros fiscais de apresentação obrigatória previstos na legislação comprovam o contrário.

Declararam que é incorreta a afirmação defensiva que teria se colocado em situação regular, antes da providência fiscal. Dizem que o benefício fiscal, ao qual fazia jus o contribuinte, previa estornos a serem feitos ao final de cada exercício. Comprovadamente, os estornos não foram feitos, como não o foram em 2009, 2010, 2011 e 2012. O presente Auto de Infração apresenta provas concretas (fls. 148 a 200) de que as providências tomadas para o estorno referente ao exercício de 2013 não foram anteriores ao início da ação fiscal. Deste modo, excluir a responsabilidade pela infração constituiria afronta à regra estabelecida no parágrafo único do art. 138 do CTN.

Finalizam afirmando que a penalidade é devida; o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

Com relação à aplicação do "art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 e do art. 158 do RPAF", dizem que não se pode assegurar que a manutenção irregular de um saldo credor inexistente ou indevido, não possa vir causar prejuízo à Fazenda Pública.

Argüem que nenhum proveito para a defesa pode ser extraído das suas alegações acerca do condições oferecidos pelo do Decreto nº 11552/09: "Por força do Regime Especial, o saldo credor em cada período (computado com base no total das entradas) é invariavelmente superior ao saldo devedor (calculado com base na alíquota de 3,5%), tanto que ocorre o acúmulo cujo estorno o Decreto nº 11.552/2009 passou a exigir". Aduzem que não há garantias da ausência de prejuízo à Fazenda Pública decorrente de manutenção de saldo credor indevido, quando se sabe que a legislação estabelece formas de aproveitamento de saldo credor escriturado.

Contestam também a existência de orientações contraditórias, originadas dos atos normativos, uma vez que tanto o Decreto que concedeu o benefício, quanto o Regime Especial que o disciplina, estabeleceram que é OBRIGATÓRIO o estorno dos valores que excederem ao montante dos créditos acumulados, no segundo semestre. Definem que não existe qualquer argumento que o permita discutir a manutenção do crédito fiscal acumulado.

Firmam que apenas aplicaram a legislação ao caso concreto, que a manifestação do contribuinte não atesta em sua defesa. Mantém, na íntegra, a autuação na infração 2.

Asseguram que não há necessidade de diligência fiscal, uma vez que as notas fiscais eletrônicas, a que se refere o crédito constituído neste PAF, já se encontram anexadas ao processo, em meio eletrônico, devidamente autenticado, documentos às fls. 199 e 200.

Concluem que as alegações defensivas foram atentamente verificadas; que asseguraram o devido processo legal e o amplo direito de defesa; que o contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do auto de infração, em 27.06.14. Pedem a procedência parcial do Auto de Infração.

Em nova manifestação (fls. 380/390), o autuado reconhece a infração 3; demonstra irresignação em relação às Infrações 1 e 2, afirmando que foram resultados de análise equivocada dos seus documentos fiscais, a partir da qual houve a constituição indevida de crédito tributário.

Resume as observações dos Auditores da Informação Fiscal, aduzindo que é preciso delimitar o

exato objeto da controvérsia, pois não se afirmou, na defesa, que a natureza das operações justifica a eventual falta de registro de documentos, nos respectivos livros fiscais. Suscita que houve enquadramento incorreto da conduta, que não se amolda à figura do art. 42, IX, da Lei Estadual nº 7.014/96. Por conseguinte, é isso que precisa ser analisado para, em seguida, atribuir ao equívoco às consequências jurídicas que lhe são próprias.

Destaca que os Auditores não podem descaracterizar a natureza das operações descritas, nos documentos fiscais com base em presunções infundadas. Se é verdade que os bens descritos nas notas fazem parte do pool de produtos comercializados pelo contribuinte, é também correto que as mercadorias são igualmente necessárias no exercício do seu próprio objeto social, em especial nas atividades administrativas.

Registra que os documentos fiscais são provas suficientes da natureza das operações neles declaradas e as informações das notas somente podem ser desconsiderados na hipótese de reconhecida inidoneidade (art. 209 do RICMS/97);

Diz que é preciso cautela nas afirmações fiscais, uma vez que os autuantes dizem, por via reflexa, que o contribuinte praticou crimes contra a ordem tributária, pois, na verdade, teria falsificado ideologicamente as notas em questão (art. 1º da Lei nº 8.137/90).

Critica os argumentos da fiscalização, aduzindo que a incidência ou não do ICMS não é determinada pela natureza da mercadoria, mas sim pela operação praticada com o bem: um notebook pode ser doado, sem que se cogite, na doação, de incidência do daquele tributo; por outro lado, ao vendê-lo, o imposto é devido. Diz que o exemplo é suficiente para demonstrar a inconsistência da justificativa apresentada pela Fiscalização, ao mesmo tempo em que confirma a incorreta tipificação da conduta, já que, na pior hipótese, o contribuinte teria incorrido na conduta do art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, que fala em “mercadorias adquiridas sem tributação”, hipótese que alcança, sem qualquer dúvida, as transferências interestaduais de bens do imobilizado e os retornos de mercadorias de armazéns-gerais.

Assevera que o que define a incidência dos incisos IX ou XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96 é a cobrança do ICMS, na operação anterior de saída, em razão da qual ocorreu a entrada cuja escrituração é obrigatória. Diz que o dever existe não propriamente para fiscalizar o contribuinte ao qual se impõe a obrigação, mas sim o sujeito passivo da obrigação tributária que deu a saída na mercadoria, através do controle da cadeia de consumo. Conclui que é por essa razão que a sanção pela falta de registro de entrada de mercadorias não-sujeitas à tributação é mais branda, diante do menor risco à arrecadação.

Garante que é incorreto falar em entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, não se sujeitando o Contribuinte à sanção prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96. Insiste na aplicação do art. 158, §7º, do RPAF, que permite o cancelamento ou redução da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, quando se verifiquem os requisitos ali previstos. Pede o cancelamento da penalidade.

Na Infração 2, sustenta que nenhum erro houve no seu procedimento; nem deixou de provar o regular estorno do crédito fiscal acumulado, nos termos do Decreto nº 11.552/2009 e Parecer GECOT nº 10.174/2009. Explica que a obrigatoriedade da escrituração digital não alcança o Livro de Registro de Apuração do ICMS de Uso Especial, a que se referem o aludido Parecer e art. 247 do RICMS/2012.

Reitera que sem a obrigatoriedade de escrituração digital do Livro de Registro de Apuração do ICMS de Uso Especial, nenhum fundamento há para desconsiderar a regularidade dele e/ou as informações nele consignadas, que não só presumem-se verdadeiras, como ainda transferem para a Fiscalização o ônus provar-lhes a falsidade, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Diz ainda que o eventual equívoco no envio da DMA não elide a demonstração de que houve o estorno dos créditos fiscais acumulados, antes do início da Fiscalização, seja por força da presunção legal (art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77), seja porque confirmada por outros elementos cuja legitimidade a Fiscalização insiste, sem fundamento, em questionar, a exemplo

da “*Demonstrações Financeiras do Contribuinte, em 31 de dezembro de 2013 e 2012*” (DOC nº 11), desqualificados como meio de prova pelo fiscalização, afirmado que: “*a data de elaboração de tais relatórios gerenciais é, no mínimo, posterior a 25 de março de 2014, que é a data que consta no relatório dos auditores independentes*”.

Explica que pouco importa em qual data o relatório foi elaborado, na medida em que o relevante é o período a que o documento se refere; aduz que ao Auditor cabe, examinar as contas do exercício de 2013 e identificar o estorno do crédito de ICMS. Assevera que a Auditoria confirmou que, no final daquele exercício, não mais existia saldo credor.

Completa, se o estorno dos créditos fosse realizado, depois do início da fiscalização (06/01/2014), a Auditoria poderia não reconhecer a realização dele, no exercício auditado, sob pena de afronta à Resolução CFC nº 1.203/2009, que aprova a NBC TA 200.

No mesmo sentido é o Livro Razão apresentado pelo Contribuinte, que não é uma cópia de qualquer registro em meio físico, como suscitaram os fiscais, mas, uma impressão dos registros em Escrituração Contábil Digital (ECD). Assevera que no documento é possível constatar a data de registro dos lançamentos em cada conta contábil, inclusive aquela em que foi realizada o estorno no crédito fiscal acumulado, 31/12/2013, exatamente como exigem o Decreto nº 11.552/2009 e o Parecer GECOT nº 10.174/2009. Por conseguinte, os documentos apresentados ratificam, sem dúvida, que houve o estorno do crédito fiscal acumulado, antes do início da Fiscalização, aplicando-se, na hipótese, o art. 138 do CTN, que elide a aplicação da penalidade.

Alega ainda que os Auditores não atentaram para o fato que o contribuinte não estava obrigado a realizar o estorno, em razão da Cláusula Segunda do 3º Termo de Retiratificação ao Protocolo de Intenções que entre si firmaram o Governo do Estado da Bahia e as empresas Semp Toshiba Bahia S.A. e Semp Toshiba Informática Ltda. Salienta que o documento foi assinado em 28/10/2010, pelo Contribuinte e Secretário da Fazenda, superior hierárquico dos Auditores e representante do Secretário da Indústria, Comércio e Mineração, a quem cabe acompanhar as contraprestações ao benefício.

Alega ainda que o 3º Termo de Retiratificação é suficiente para autorizar, subsidiariamente, a incidência do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e do art. 158 do RPAF.

Descreve os motivos:

- i. a justa causa para a falta de estorno – compromisso da cúpula do Estado da Bahia de suspendê-lo – confirma a boa-fé do Contribuinte, que orientou sua conduta segundo a promessa que lhe foi firmada;
- ii. ao mesmo tempo, a sistemática de apuração impede que a falta de estorno do crédito fiscal acumulado tenha impactado, de alguma forma, na apuração do imposto devido enquanto houver o benefício.

Defende que carece de fundamento o óbice apontado pelos autuantes, quando sustentam que “*não se pôde assegurar que a manutenção irregular de um saldo credor inexistente, ou indevido, não possa vir a causar prejuízo à Fazenda Pública*”. Argumentam que a redução ou cancelamento da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória é condicionada apenas à existência dos requisitos legais ao tempo da eventual prática dela; vincular a aplicação da regra a evento futuro e incerto será punir o contribuinte por conduta que não foi praticada é incompatível com o sistema jurídico e o regime democrático. Assim, nenhuma justificativa há para se recusar a incidência do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e do art. 158 do RPAF.

Pede seja julgada improcedente a Infração nº 1, em especial na parte em que aplicou a multa pela falta de registro de entradas de mercadorias: “*i) cujas notas fiscais foram devidamente escrituradas; ii) que não ingressaram no estabelecimento em razão do roubo, e iii) que não se sujeitam à tributação; tudo sem prejuízo de cancelar o valor total da multa ou de seu remanescente, com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e 158 do RPAF*”.

Requer o reconhecimento da denúncia espontânea da Infração nº 2, com a exclusão da respectiva

penalidade (CTN, art. 138), ou, subsidiariamente, cancelada a multa, também com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e 158 do RPAF.

Em nova informação fiscal, fls. 405/407, os Auditores reafirmam que a infração 1 se encontra perfeitamente delineada para um correto e justo julgamento por parte dos membros do CONSEF. Todos os elementos de provas para a sua compreensão, estão conforme as cópias dos livros, documentos fiscais, Escrituração Fiscal Digital, e demais arquivos eletrônicos devidamente anexados ao processo.

No tocante à infração 2, dizem que dois aspectos abordados na impugnação merecem esclarecimento.

Sobre o livro de Apuração de ICMS de Uso Especial, é falsa a alegação do autuado de que o mesmo não estaria elencado entre aqueles constantes do art. 247 do RICMS/2012. Ocorre que uma atenta leitura do art. 212 (descreve os livros fiscais) do mesmo regulamento permite concluir que ali também não é feita qualquer referência ao citado Livro de Apuração de ICMS de Uso Especial.

Portanto, o Livro de Apuração de ICMS de Uso Especial não é uma modalidade diferente de Livro Fiscal, mas, tão somente, um Livro de Apuração de ICMS utilizado para fins específicos de controle dos créditos acumulados, estando pois, sujeito às mesmas regras daquele, neste caso, sujeito à obrigatoriedade de escrituração digital.

Dizem que é estranha a alegação do Autuado, uma vez que o mesmo já vinha prestando informação na EFD - Escrituração Fiscal Digital, conforme os arquivos digitais de EFD, anexados ao presente processo (fl. 149). Tais informações deixaram de ser prestadas pelo Contribuinte a partir de junho de 2013, por razões que o mesmo não esclareceu. Pontuam que a legislação do estado da Bahia é muito clara quando trata da obrigatoriedade de que tais informações estejam na EFD, conforme art. 249 do RICMS-BA/12 e Ato COTEPE/ICMS nº 09/08.

Destacam que outro aspecto abordado na infração 2 que merece ressalva é o surpreendente fato de o Autuado ter trazido ao processo (fls. 391 e 292) o Protocolo de Intenções que assinou em 2010 com o Estado da Bahia, onde o mesmo se comprometia a construir uma nova fábrica no Estado no prazo de 24 meses. Tal acordo se constituiu, posteriormente, numa das maiores frustrações da administração estadual no tocante à importante iniciativa de fomentar o crescimento industrial do Estado.

Discorrem que se alguma nova fábrica da Semp Toshiba tivesse sido construída, a legislação tributária do estado da Bahia precisaria ter sido alterada para que tal regra pudesse ser aplicada em favor do contribuinte, conforme prevê o próprio Protocolo de Intenções. E, mesmo nesse caso, a previsão de suspensão, em caráter excepcional da exigência de estorno dos créditos fiscais acumulados teria validade apenas para 2010 e 2011. Questionam, segundo o entendimento trazido pelo próprio contribuinte, por que não foi feito o estorno em 2012? Por que somente em 2014, após início da ação fiscal?

Pedem o julgamento procedente em parte do Auto de Infração, considerando a nova planilha elaborada (fls. 366/369), que exclui a cobrança relativa à ocorrências contidas nos períodos 05/2011 e 06/2011), e integralmente procedente em relação às demais infrações.

O autuado atravessa petição (Processo SIPRO nº 057991/2016-0). Reitera as alegações referenciadas. Assinala a necessidade de se adotar a alteração legislativa que modificou a penalidade da conduta imputada no lançamento, concernente na Lei nº 13.461/2015, em obediência à regra de retroação das normas, constante no art. 106, CTN.

Em relação à infração nº 2, argumenta o reconhecimento da fiscalização dos fatos afirmados pelo contribuinte acerca da insubsistência da multa, em razão de denúncia espontânea.

Repete que o lançamento foi efetuado por suposta violação ao art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, caracterizada porque o Contribuinte teria deixado de estornar, no final dos exercícios de 2010 e 2011, o crédito fiscal acumulado em razão do Decreto nº 9.332/2005, conforme lhe exigia o Decreto nº 11.552/2009.

Aduz que o contribuinte, justificadamente, deixou de efetuar os estornos de crédito ao final dos exercícios de 2010 e 2011, em razão do que dispunha o 3º Termo de Retiratificação ao Protocolo de Intenções de 18/12/1997. Sustenta, contudo, que em 31/12/2013, antes, portanto, do início da ação fiscal, em 06/01/2014, do procedimento que deu origem à lavratura do Auto de Infração, realizou o estorno exigido pela legislação. Solicita a aplicação do art. 138 do CTN.

Argumenta que a fiscalização ignorou os documentos que demonstravam o estorno – lançamento no “Registro de Apuração do ICMS de uso especial”, nas Demonstrações Financeiras do Contribuinte em 31 de dezembro de 2013 e 2012 e no Livro Razão, fixando que não há provas da realização dele antes do início da fiscalização, não se aplicando ao art. 138 do CTN.

Diz que, em seguida, após apresentar Informação Fiscal, a fiscalização lavrou o Auto de Infração nº 299314.0901/14-9 e, mais uma vez, imputou ao contribuinte a infração prevista no art. 42, VII, da Lei Estadual nº 7.014/96, em relação aos exercícios de 2012 e 2013, descrevendo a infração como “*Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS*”.

Diz que, embora tenham afirmado, os fiscais, no presente Auto de Infração, que em 31/12/2013 não houve estorno dos créditos fiscais acumulados, a Fiscalização posterior, expressamente, reconheceu a existência dele, como ratificam os demonstrativos que acompanharam o Auto de Infração (nº 299314.0901/14-9) e cujos documentos foram anexados aos autos. Insiste que basta verificar que tanto no “DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DE CREDITO FISCAL ACUMULADO” (Anexo 3.1), como no “DEMONSTRATIVO – DIVERGÊNCIA ENTRE O CRÉDITO FISCAL ACUMULADO DEVIDO E ESCRITURADO”(Anexo 3.2), a Fiscalização apontou o estorno do valor de R\$56.665.638,61, reconhecendo-o efetuado em dezembro/2013.

Aduz que a afirmação fiscal, na instrução do Auto de Infração nº 299314.0901/14-9, sobre o estorno de 31.12.2013, foi extraída do Livro Razão, indicando o estorno em dezembro/2013 e, ainda assim, os mesmos Fiscais reputaram-nas insuficiente para demonstrá-lo. sublinhando que não foi encontrado o crédito fiscal acumulado suficiente para ser compensado. Insiste que não existe mais a controvérsia (estorno dos créditos fiscais em 31/12/2013, antes de 04/01/2014), sendo, por conseguinte, hipótese de aplicação do art. 138 do CTN.

Reitera os pedidos de julgamento improcedente da infração 1 ou sua redução com a aplicação do percentual de 1%; a denuncia espontânea, em relação à infração 2, subsidiariamente, que seja cancelada a multa, com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e 158 do RPAF.

Por fim, o seu advogado, subscritor da presente petição, com fundamento no art. 180 do RPAF c/c art. 425 do Código de Processo Civil, declara autênticas as cópias extraídas do Auto de Infração nº 299314.0901/14-9, e seus demonstrativos.

VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre a imputação fiscal descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas seguintes, exceto com relação à infração 3, cuja multa, no valor de R\$140,00, por descumprimento de obrigação acessória, foi recolhida pelo autuado, estando, pois, excluída da lide.

Preliminarmente, o autuado pede a realização de diligência, em respeito ao seu direito a ampla defesa, ao contraditório (art. 5º, LIV e LV, da CF/88), objetivando descharacterizar a autuação, com a intimação dos armazéns gerais para que apresentem as notas fiscais indicadas pela fiscalização, além do benefício do princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112, CTN).

O pedido de diligência resta indeferido, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF/99, uma vez que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e a prova do fato não depende da intimação de qualquer outro contribuinte, pois vinculados à escrituração comercial, fiscal ou documental em posse do próprio requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido juntada aos autos.

O princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112, CTN) deve ser aplicado, nos

casos em que haja dúvidas. Funda-se, pois, na noção de que havendo dúvida não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte, do que não trata o caso presente.

Ultrapassadas as preliminares, a primeira infração imputa ao sujeito passivo multa por descumprimento de obrigação acessória por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, em diversos períodos dos exercícios de 2010 e 2011, com multa que totalizou R\$9.858.430,33.

Consta dos autos que o autuado deixou de registrar na sua escrita fiscal Notas Fiscais Eletrônicas que acobertaram retorno de produtos de informática remetidos para depósito, fora e dentro do Estado da Bahia. A fiscalização elaborou o demonstrativo - ANEXO 1 (fls. 12/16), discriminando as notas fiscais, data da emissão, Estado de origem, descrição dos produtos e respectivo valor.

Descrevem os Auditores Fiscais que os arquivos originais em formato XML se encontram no CD devidamente autenticado e anexado ao presente auto de infração (fl. 200), além de disponíveis para consulta pública, no sitio internet da Receita federal do Brasil. Integram os autos demonstrativos da infração, cópias de Livros, Documentos, Escrituração Fiscal Digital e demais arquivos eletrônicos devidamente autenticados.

Nas razões, argumenta a defesa, que os documentos anexados aos autos comprovarão a insubsistência da exigência. Enumera as notas fiscais constantes do demonstrativo fiscal, regularmente escrituradas (DOC 03); as notas fiscais emitidas pela Semp Toshiba Amazonas S/A, não sujeitas ao registro, porquanto tais mercadorias, embarcadas em 22/04/2010 (CTRC nº 598554), foram roubadas e não ingressaram no seu estabelecimento (DOC 04); além dos comprovante da indenização da Itaú Seguros S.A., processo de sinistro nº ST-0227/10-C (DOC 05).

Contesta que haja infração na falta de registro das entradas das Notas Fiscais emitidas por SEMP TOSHIBA MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA, INTERMARÍTIMA PORTOS E LOGÍSTICA S/A, COMPANHIA EMPÓRIO DE ARMAZÉNS GERAIS ALFANDEGÁRIOS, LOG-IN LOGÍSTICA INTERMODAL S/A e MARTINS MEDEIROS LOGÍSTICA LTDA, estando tais armazéns gerais situados no Estado da Bahia.

Contesta igualmente a exigência sobre as mercadorias não sujeitas à tributação, tais como: venda de bem do ativo imobilizado com uso superior a um ano, operações internas de retorno de mercadorias depositadas em armazéns gerais, além de diversas notas fiscais emitidas por SEMP TOSHIBA MAQUINAS E SERVIÇOS LTDA, que se referem às operações de venda de bem do ativo imobilizado com uso superior a um ano (CFOP 6551), a teor do art. 6º, VIII, do RICMS/97.

Pede a improcedência da infração pela ausência de tributação das operações, pela falta de correspondência entre a conduta descrita no Auto de Infração e a previsão legal; redução das multas, previstas no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 ou a aplicação da multa de 1%, decorrente da Lei nº 13.461/2015, em obediência à regra de retroação das normas (art. 106, CTN).

Os Auditores Fiscais atestam a elaboração de relatório fiscal com 210 notas fiscais eletrônicas, gravado em mídia, cópias anexadas ao presente processo, entregues ao autuado, conforme recibo (fl. 199). Reafirmam que as mercadorias em questão se sujeitam à tributação; admitem o registro de parte das notas fiscais, concordam com a exclusão dessas notas e àquelas relativas à carga roubada. Confirmam a ausência de escrituração das demais notas fiscais.

Asseveram que a infração está comprovada, através das cópias dos documentos, livros fiscais e registros eletrônicos, devidamente autenticados e anexados aos autos. Excluem as notas fiscais, retro aludidas, reduzindo a exigência para R\$9.639.477,82, conforme a nova planilha anexada aos autos, às fls. 366/369, nos exercícios de 2010 e 2011.

A infração trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais das operações de entrada de mercadorias sujeitas à tributação (10% do valor comercial). Após os ajustes manejados pelos autuantes, reduzida a exigência inicial de R\$9.858.430,33 para R\$9.623.038,46, de acordo com o demonstrativo de fls. 366/369, acostados aos autos.

O autuado encontra-se obrigado a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), a partir de 01.01.2011. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador

A partir dessa data, o descumprimento da obrigação acessória, que demandou a aplicação da penalidade prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, corresponde à falta de registro pelo autuado na Escrita Fiscal Digital - EFD da entrada de mercadorias tributáveis.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo. A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento. A partir de 01.02.2011, a obrigação de fazer a Escrituração Fiscal Digital - EFD, que substitui, em seu primeiro módulo, a escrituração e impressão dos livros fiscais: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do ICMS, Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (art. 247,§ 1º, RICMS BA-12).

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um dos subprojetos do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Constitui-se em um arquivo digital, com um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06) e substitui a escrituração dos livros fiscais.

O Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008, e suas atualizações, definiram os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que contém informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

Os procedimentos e obrigatoriedade de escrituração fiscal não foram alterados com o modelo da nota fiscal eletrônica, NF-e, permitindo, ainda melhor, uma simplificação em tais procedimentos. Os sistemas internos de escrituração das empresas podem ser adaptados para uma recuperação automática de informações de arquivos de NF-e. Os documentos fiscais eletrônicos emitidas/recebidas poderão ser requisitados ou visualizados por meio do *"visualizador de documento fiscal eletrônico"* desenvolvido pela Receita Federal e disponível para download no Portal Nacional da NF-e. O contribuinte usuário da nota fiscal eletrônica deverá sempre verificar a validade da assinatura digital e a autenticidade do seu arquivo digital, a concessão da autorização de uso, mediante consulta eletrônica à SEFAZ da circunscrição do contribuinte emitente ou ao Portal Nacional. Opcionalmente, a empresa pode continuar realizando a escrituração das NF-e de entradas a partir da digitação dos DANFE ou automaticamente a partir do arquivo XML recebido.

O conceito adotado para a Nota Fiscal Eletrônica é de um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação serviços, ocorrida entre as partes, e cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pela Fazenda, do documento eletrônico, antes da ocorrência da circulação ou saída da mercadoria. Entre os benefícios da implementação da NF-e para o contribuinte, além da redução de erros de escrituração por erros de digitação das notas fiscais, trata-se de um incentivo ao relacionamentos eletrônicos com fornecedores.

Dessa forma, a escrituração fiscal eletrônica e a nota fiscal eletrônica, no ambiente tributário retro mencionado, foram idealizadas em substituição à antiga forma de escrituração e a nota fiscal de papel modelos 1 e 1/A, que passou a ter utilização obrigatória, desde abril de 2008, inicialmente, para os segmentos de combustíveis e cigarros (Protocolo ICMS 10, de 18.04.07) e, hoje, incluindo quase todo o universo de contribuintes do ICMS Pessoa Jurídica.

No caso em concreto, restou comprovado que o autuado não efetuou o registro das notas fiscais eletrônicas, apontadas no demonstrativo fiscal, após os ajustes elaborados pelos Auditores, excluindo as notas fiscais efetivamente registradas, além daquelas relativas ao roubo da carga transportada pelo autuado, na sua Escrituração Fiscal (Digital - EFD, a partir de 01.01.2011), situação que caracteriza a infração que lhe foi imputada. Não houve qualquer acusação, ainda que via reflexa, que o contribuinte teria praticado crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90). Tampouco se trata de uma questão de boa fé, ausência de dolo ou de prejuízo ao Erário, mas de cumprimento das obrigações tributárias (no caso, acessória). O direito tributário se move por viés da responsabilidade objetiva (art. 136, CTN).

Diante das provas manejadas pelo autuado, os Auditores promoveram as devidas exclusões e elaboraram novos demonstrativos das notas fiscais que permaneceram ausentes na escrita fiscal eletrônica do estabelecimento auditado. Nesse sentido, não tem razão o autuado, na argumentação de que houve presunções infundadas ou que houve qualquer desconsideração por inidoneidade dos documentos. O fato de as mercadorias serem necessárias no exercício do seu próprio objeto social, e mesmo em relação às atividades administrativas, não o desautoriza na sua escrituração regular.

A não incidência do ICMS, nas operações de retorno ao estabelecimento depositante não justifica a falta de registro das notas fiscais no livro fiscal próprio. A infração resta comprovada por meio de cópias de documentos, livros fiscais e registros eletrônicos autenticados e anexados ao presente processo administrativo fiscal - PAF.

Os Auditores fiscais excluíram as notas fiscais efetivamente escrituradas e as mercadorias roubadas, que, comprovadamente, não adentraram no estabelecimento do autuado, reduzindo a penalidade aplicada de R\$9.858.430,33 para R\$9.639.477,82..

O cancelamento da multa (art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e 158 do RPAF) não pode ser aplicado, no caso em concreto, uma vez que restou devidamente comprovado o descumprimento da obrigação acessória de não registrar, na escrita fiscal, os documentos fiscais respectivos pelo ingresso de mercadorias, no estabelecimento do contribuinte autuado.

Por fim, a discussão travada entre os Auditores e o sujeito passiva acerca da correta natureza da multa a ser aplicada na entrada de produtos de informáticas para o ativo imobilizado, sem registro, resta mitigado. A lide reside na sanção a ser aplicada, no caso em concreto, se pela falta de registro da entrada de "*operação sujeita a tributação*" ou se o autuado teria incorrido na conduta do art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, que incide na ausência de registro na escrita fiscal de "*mercadorias adquiridas sem tributação*", hipótese que, segundo a defesa, deve alcançar as suas transferências interestaduais de bens do imobilizado e os retornos de mercadorias dos armazéns.

Isto porque, apesar da incidência das multas, entendo que deva ser aplicada a recente alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Veja-se a nova redação do inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

Sabe-se que a lei vige durante um espaço de tempo e os fatos ocorridos, nesse período, subordinam-se à sua eficácia e às normas por ela estabelecidas. Esta é a regra geral. No direito

tributário, exceções a essa regra estão arroladas no art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN.

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento do tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."

Dessa forma, quando a penalidade da lei mais nova substitui a mais grave da lei anterior (alínea "c"), à semelhança do Código Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei anterior, vigente quando o ato punível foi praticado. Importante lembrar que a benignidade só se aplica às penalidades punitivas, não alcançando as multas moratórias, lembrando que somente é aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados, administrativa ou judicialmente, como é o caso presente.

Assim, a multa por descumprimento de obrigação acessória, em face do presente Auto de Infração, resta caracterizada no valor de R\$7.676.341,39 (períodos de 2010), R\$1.963.136,42 (períodos de 2011), totalizando R\$9.639.477,82, extraído do demonstrativo fiscal já ajustado, às fls. 366/369, da forma abaixo consignado. Com aplicação do comando da norma retro mencionada, o valor da multa passa para R\$963.947,78.

PERIODOS	VALORES	LEI 13.461/15	PERIODOS	VALORES	LEI 13.461/15
jan/10	12.000,00	120,00	fev/11	166.403,53	1.664,04
jun/10	10.893,00	108,93	mar/11	479.654,85	4.796,55
ago/10	37.549,07	375,49	abr/11	741.289,21	7.412,89
set/10	16.051.784,80	160.517,85	mai/11	69.000,00	690,00
out/10	678.713,75	6.787,14	jul/11	12.096.444,91	120.964,45
nov/10	968.187,56	9.681,88	ago/11	90.552,94	905,53
dez/10	59.004.285,79	590.042,86	set/11	242.578,57	2.425,79
			out/11	62.429,80	624,30
			nov/11	5.683.010,39	56.830,10
	76.763.413,97			19.631.364,20	196.313,64
TOTAL GERAL				96.394.778,17	
Penalidade fiscalização		10%	9.639.477,82		
Penalidade Lei 13.461/15		1%	963.947,78		

A infração 2, também se refere a aplicação da multa, prevista no art. 42, inciso VII, "b" da Lei nº 7.014/96, em face da manutenção do Saldo Credor de ICMS, não estornado, nos períodos de dezembro de 2010 e 2011, no valor total de R\$24.646.994,20.

Explicam os Auditores Fiscais que o contribuinte encontrava-se habilitado ao Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro - Eletrônica e Telecomunicações - PROTEC, disciplinado no Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE, e no Decreto nº 7.798/2000, através da Resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE nº 98/2005 (revalidada pela Resolução nº 153/2008) do mesmo Conselho.

O Decreto nº 9332/05 (art. 10) autoriza os contribuintes habilitados ao PROTEC a substituírem os incentivos previstos pela utilização de crédito fiscal, na forma que indica e conforme previsão em Regime Especial.

A Resolução 153/2008 ao revalidar o enquadramento do Autuado no PROTEC, estabelece que os incentivos ali previstos serão substituídos pelo uso de crédito fiscal na forma que será apontada em Regime Especial.

O Decreto nº 11552/2009 estabelece e disciplina a substituição dos incentivos do PROTEC pelo uso de créditos fiscais: "Art. 1º Os contribuintes..., poderão, em substituição ao incentivo previsto

nesse programa, escriturar como crédito fiscal de ICMS o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às entradas de mercadorias destinadas à industrialização, ...: e determina tacitamente, entre outras condições, que: “§ 4º Ao final de cada exercício, os contribuintes beneficiados verificarão o saldo desses créditos fiscais porventura acumulados e estornarão o valor que exceder ao montante dos créditos escriturados no segundo semestre.”

O Regime Especial concedido ao Autuado (Parecer DITRI 10.174/2009) traz a mesma limitação aos Créditos Fiscais Acumulados - CFA, na sua Cláusula Quinta: *“Ao final de cada exercício, o contribuinte verificará o saldo dos CFA de que trata este regime e estornará o valor que exceder ao montante dos créditos escriturados no segundo semestre, lançando o respectivo valor no livro Registro de Apuração do ICMS de uso especial, no item ‘Outros Débitos’, com a anotação ‘Estorno de créditos’”*.

Firmam os Fiscais que o contribuinte não atendeu às limitações estabelecidas na legislação, quanto ao estorno do valor que excede ao montante dos créditos acumulados, no segundo semestre. Os estornos que não foram feitos em 2010 e 2011 motivaram à presente autuação.

Nas razões, o sujeito passivo apresenta os seguintes questionamentos:

1. A responsabilidade objetiva tributária (art. 136, CTN), aduzindo que a aplicação de multas visam desestimular hipótese de incidência (manutenção e utilização indevida de créditos);
2. ao realizar o lançamento de ofício, a fiscalização não observou que tinha procedido ao estorno previsto no Decreto nº 11.552/2009 e no Parecer DITRI nº 10.174/2009, antes do início da ação fiscal e que o instituto da denúncia espontânea exclui a imposição de penalidade (art. 138, CTN).

Alega o autuado que, justificadamente, deixou de efetuar os estornos de crédito ao final dos exercícios de 2010 e 2011, em razão do que dispunha o 3º Termo de Retiratificação ao Protocolo de Intenções de 18/12/1997. Garante, contudo, que o aludido estorno pode ser verificado no livro *“Registro de Apuração do ICMS de uso especial”* (DOC 10), em 31/12/2013; nas *Demonstrações Financeiras do Contribuinte*, nos exercícios de 2013 e 2012 (DOC 11); e no *Livro Razão* (DOC 12). Argumenta que tais documentos provam o estorno em 31.12.13, antes, portanto, do início da ação fiscal, em 06/01/2014. Atesta que cumpriu a obrigação tributária prevista na legislação que concedeu o benefício, antes de qualquer providência da Fiscalização e reclama a aplicação do art. 138 do CTN, apesar de a fiscalização ter ignorado tais documentos.

Acusa que a própria infração contida no Auto de Infração de nº 299314.0901/14-9, cuja cópia junta aos presentes autos, corroboram na existência do estorno dos créditos fiscais acumulados, em 31.12.2013; conforme indicação dos respectivos demonstrativos, a Fiscalização apontou o estorno do valor de R\$56.665.638,61.

Examinando as peças coladas aos autos, verifico que a autuação tem fulcro no Decreto nº 11.552/09 (já revogado pelo Decreto nº 14.898/13, em vigor, a partir do dia 01 de janeiro de 2014), vigente no período da autuação, exercícios 2010 e 2011, que possibilitou a substituição do incentivo previsto no Programa de Fomento aos Setores de Informática, Eletro - Eletrônica e Telecomunicações - PROTEC, disciplinado no Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico - FUNDESE, e no Decreto nº 7.798/00, pela escrituração de crédito fiscal do ICMS, relativo ao valor do imposto anteriormente cobrado, das entradas de mercadorias destinadas à industrialização, limitado ao somatório do valor do Imposto de Importação e Imposto de Produtos Industrializados, relativos a partes, peças e componentes importados para utilização na produção, recolhidos no ano.

Estabelece a norma estadual que a utilização dos créditos fiscais não poderia exceder a 90% do saldo devedor mensal do ICMS e que o beneficiário deveria estornar o saldo de crédito fiscal, porventura acumulado, no valor que excede ao montante dos créditos escriturados no segundo semestre. O Regime Especial da GECOT/DITRI nº 10.174/09 estabeleceu os procedimentos de escrituração de tais créditos.

Numa síntese, o lançamento de ofício tem origem na falta de estorno dos créditos fiscais acumulados, nos exercícios de 2010 e 2011, em razão do disposto no Decreto nº 9.332/2005, conforme lhe exigia o Decreto nº 11.552/2009 e o Parecer DITRI nº 10.174/2009. Como o fato em questão não importou no descumprimento da obrigação principal, a conduta do contribuinte autuado amoldou-se na hipótese prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "b" da Lei nº 7.014/96.

O aludido dispositivo, em sua redação original, com efeitos até 27/11/07, previa a multa de:

"VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;"*

Porém, com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, o dispositivo legal foi alterado, passando a seguinte redação atual:

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

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;"*

Em realidade, tal alteração veio corrigir um erro histórico de interpretação na exigência do ICMS, no Estado da Bahia. O disposto anterior permitia o equivocado entendimento da exigência da multa, além do imposto, na simples escrituração de créditos fiscais, considerando que a *"utilização indevida de crédito fiscal correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais"*.

Juridicamente, a escrituração de créditos fiscais não é, nunca foi ou jamais será fato gerador do ICMS. O artigo 114 do CTN - Código Tributário Nacional define que o fato gerador da obrigação principal é aquela situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo. O artigo 2º da Lei Complementar 87/96 estabelece os possíveis fatos de incidência do ICMS. Por óbvio, não elenca a escrituração de créditos fiscais, ainda que por equívoco.

Com efeito, o simples lançamento na escrita de créditos fiscais não pode, por si só, constituir obrigação de pagar imposto, mas somente quando esse crédito seja efetivamente utilizado para reduzir o montante do imposto devido. Escrituração e utilização do crédito fiscal têm natureza jurídica completamente diversa, surgem também em momentos diversos. A escrituração isolada de créditos, no momento da entrada da mercadoria, não provoca qualquer efeito jurídico, cujos saldos estejam estacionados em conta gráfica, mas somente quando houver a compensação pelo confronto de débitos, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento em operação de circulação. Somente nesse momento poder-se-ia afirmar que houve a utilização dos créditos e a partir de então, a verificação se indevida ou não.

A escrituração de créditos fiscais não atrai sobre si a incidência tributária por ser inócuia juridicamente, no momento de sua ocorrência. O entendimento anterior predominante de que o crédito fiscal tinha natureza escritural, e que sua *"utilização"* correspondia ao próprio lançamento na escrita fiscal, sob o argumento de que com os créditos escriturados, o contribuinte poderia, em momento posterior, utilizar livremente, pagar o ICMS, transferir para outros contribuintes, escriturar outros créditos contando com eventual inércia da Administração Pública, entre outras possibilidades, data vénia, subverte toda a estrutura jurídica, atribuindo consequências fiscais a um ato, ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, considerado isoladamente.

Entretanto, com a edição da Lei nº 10.847/07, para os fatos geradores ocorridos após àquela data, *na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação, que não importe em descumprimento de obrigação principal*, como se observa no caso em concreto, são pertinentes

apenas a exigência da multa de 60% do valor do crédito fiscal considerado indevido, sem prejuízo da exigência do estorno.

Em face de tais pressupostos, as argumentações do autuado de que ao realizar o lançamento de ofício, a fiscalização não observou o estorno previsto no Decreto nº 11.552/2009 e no Parecer DITRI nº 10.174/2009, antes do início da ação fiscal, não são subsistentes. A farta documentação apresentada não consolidou o entendimento, nesse sentido. Nenhum dos documentos informa de forma fidedigna e inofismável a data exata do estorno. Afinal, é esta data o fulcro da autuação. Bastaria que o autuado tivesse, por exemplo, feito o estorno nas suas declarações eletrônicas - DMA ou EFD, na data publicizada para todos, nos respectivos portais.

O autuado pede a exclusão da penalidade, tendo em vista o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138, CTN, considerando sua afirmação de que providenciou o estorno dos créditos tributários, antes do início dos procedimentos fiscais.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece a definição da denúncia espontânea:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."

"Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Entretanto, *salvo melhor juízo*, não entendo que se estendeu a benesse da denúncia espontânea às obrigações acessórias autônomas, aquelas desvinculadas da obrigação principal, não obstante o art. 98 do RPAF BA estabelecer em contrário. Acompanho parcela da doutrina para a qual a expressão *"se for o caso"* se refere às situações excepcionais, não autorizando a aplicação da denúncia espontânea a confissão de infração às obrigações tributárias formais.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua posição no sentido de que não exclui a multa moratória e não se aplica o benefício da denúncia espontânea às responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo. Destaco, nesse sentido, a decisão abaixo:

"TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. 1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes. 2. Recurso especial não provido." (STJ, Segunda Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 1129202, Data da Publicação: 29/06/2010)

Portanto, em havendo provas efetivas de que o estorno dos créditos fiscais, estabelecido na legislação que concedeu o benefício fiscal, fora feito, antes do inicio da ação fiscal, o descumprimento da obrigação tributária acessória não estaria caracterizado, e não atrairia a incidência da penalidade estabelecida no inciso VII, "b", art. 42 da Lei nº 7.014/96. De toda inócuia a alegação da denuncia espontânea, no caso em concreto.

Injustificável é também a alegação defensiva de que deixou de efetuar os estornos de crédito ao final dos exercícios de 2010 e 2011, em razão do que dispunha o 3º Termo de Retiratificação ao Protocolo de Intenções de 18/12/1997 (fls. 391/392). O compromisso de alterar a legislação para a suspensão da exigência do estorno pactuada no acordo estava condicionada a construção de uma nova fábrica, o que não consta dos autos que tenha ocorrido. Nem a construção da nova fabrica, nem a alteração da legislação.

Os lançamentos do estorno nos livros "Registro de Apuração do ICMS de uso especial" (fl. 339); nas Demonstrações Financeiras do Contribuinte (fls. 342/345); no Livro Razão (fls. 347/348), não fazem prova efetiva da realização do estorno, em 31.12.13, antes do início da ação fiscal, em 06/01/2014, pela possibilidade, obvia, da alteração desses documentos de forma unilateral, de forma que mesmo sendo o registro feito intempestivamente, restaria forjada uma aparência de regularidade.

Justamente por isso, e mesmo para fazer prova a favor da lisura e da regularidade do

procedimento do contribuinte, o Decreto nº 11.552/09 estabelece que os procedimentos de escrituração dos créditos fiscais serão definidos em regime especial. Nesses termos, o Parecer GECOT 10.174/2009 estabeleceu em seu parágrafo único que os créditos fiscais acumulados deverão ser informados na DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, no campo "créditos fiscais acumulados - outros motivos". As cópias de tais documentos, entregues pelo contribuinte autuado e colados nos presentes autos (fls. 150/198) demonstram que o autuado não cuidou de fazer a declaração dos estornos, na forma que se tornasse pública e atestado do cumprimento da obrigação acessória.

Assim também, não conta em favor da tese do contribuinte, a ausência do lançamento do estorno dos créditos na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma vez que obrigado na sua apresentação desde janeiro de 2011, conforme art. 249 do RICMS-BA/12 e Ato COTEPE/ICMS nº 09/08.

Por fim, a alegação do autuado de que a própria infração contida no Auto de Infração de nº 299314.0901/14-9, cuja cópia junta aos presentes autos e estariam corroborando na existência do estorno dos créditos fiscais acumulados, em 31.12.2013, não resta provada nos demonstrativos, nos cálculos ou nas afirmações dos Auditores Fiscais.

Primeiro, a Fiscalização afirma no corpo do mencionado Auto de Infração que o contribuinte manteve crédito fiscal, sem o estorno devido, novamente, no exercício de 2012, no valor de R\$12.277.130,26. Longe de confirmar a pretensão do autuado, o demonstrativo fiscal, parte do Auto de Infração nº 299314.0901/14-9, serve de prova da existência da manutenção dos saldos credores nos exercícios de 2010 e 2011, sem que ficasse estabelecido, o exato momento do estorno, conforme regra a legislação regente.

Após toda a exposição retro alinhada, resta provado que o autuado manteve irregularmente os créditos fiscais, que deveriam ser estornados, ao final de cada semestre, conforme estabelecia a legislação de regência. O contribuinte autuado também não conseguiu lograr êxito na prova de que efetuou o aludido estorno, antes do inicio da ação fiscal, como foi a sua tese de defesa. Dessa forma, resta caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, no valor de R\$24.646.994,20, prevista no art. 42 da Lei do ICMS do Estado da Bahia, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

Por outro lado, constato que estão presentes, nos autos, vários elementos que permitem a redução da penalidade imposta ao sujeito passivo. O autuado exibe de forma crescente saldo acumulador credor de ICMS, tendo em vista a sua atividade econômica e o tipo de negócio desenvolvidos, além dos benefícios fiscais recebidos, através dos acordos mantidos com o Governo do Estado da Bahia. Isto implica afirmar que o seu procedimento, ainda que em desacordo com o estabelecido na legislação do imposto, não resultou na falta de pagamento de imposto ou de prejuízo para os cofres públicos.

Deve ainda ser considerado que, apesar do comportamento omissivo inicial do autuado, o mesmo, nas razões, envidou esforços para fazer os estornos previstos nos dispositivos legais, mencionados nos autos, ainda que a destempo, o que provocou a imposição das multas. Por outro lado, não houve dolo, fraude ou simulação no caso em tela, tampouco qualquer intenção de lesar o Estado, prejudicar a arrecadação, ocultar negócio, dificultar a fiscalização ou obter algum benefício indevido.

Nesse sentido está o artigo 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/09, ao estabelecer que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, desde que fique provado que as infrações

tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Posto isso, sou pela aplicação da regra indicada no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 para reduzir a penalidade imposta para 10% do valor do lançamento de ofício, implicando multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$2.464.699,42.

Ante o exposto o presente Auto de Infração resta subsistente em parte, no valor de R\$3.428.647,20, nos termos e valores a seguir descrito:

Infração 1 - Multa por descumprimento de obrigação acessória - Procedente em Parte, no valor de R\$9.639.477,82 com a redução da Lei nº 13.461/15, resulta R\$963.947,78.

Infração 2 - Multa percentual - Procedente, no valor de R\$24.646.994,20 com a redução da Lei nº 7.014/96, resulta R\$2.464.699,42.

Infração 3 - Multa por descumprimento de obrigação acessória - reconhecida, no valor de R\$140,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269190.0106/14-2**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$964.087,78** e multa percentual no valor de **R\$2.464.699,42**, previstas no art. 42, incisos IX, XVIII, "c" e VII, "b", da Lei nº 7014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR