

**PROCESSO** - A. I. N° 207098.0001/15-5  
**RECORRENTE** - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0018-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/03/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0048-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. O crédito fiscal foi glosado corretamente pelo Fisco. O ICMS constante das notas fiscais de devolução, objeto da autuação, ostentava exatamente o valor do imposto da operação inicial de venda emitida com redução da base de cálculo em 41,176% (Decreto nº 7.799/00). Mantida Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS NA EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. **a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Multas de 1% e de 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. A nota fiscal eletrônica é instituição oficial de fiscalização tributária; conhecida a sua chave de acesso, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital constante dos bancos de dados da SEFAZ/BA e fazer as prova de que a operação não ocorreu, conforme é a sua defesa. Apesar de restar comprovado a falta do registro das notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital - EFD, caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, salienta-se a alteração da 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%. Mantida Decisão recorrida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento é devido o ICMS DIFAL. Argumentos defensivos não elidem a acusação fiscal. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte, o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/02/2015, que exige ICMS no valor total histórico de R\$130.468,94, em decorrência do cometimento 6 (seis) infrações, sendo objeto do presente Recurso apenas as infrações listadas abaixo:

*Infração 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, conforme demonstrativo no Anexo 2. Valor R\$2.049,53. Multa de 60%.*

*Infração 3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. O contribuinte deixou de encriturar no Registro de Entradas de sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, mercadorias recebidas e/ou adquiridas para comercialização, conforme demonstrativo constante do Anexo 3, referente ao exercício de 2012. Valor R\$61.133,32. Multa de 10%.*

*Infração 4 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. O contribuinte deixou de encriturar no Registro de Entradas de sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, mercadorias não tributadas recebidas e/ou adquiridas, conforme demonstrativo constante do Anexo 4. Valor R\$2.323,62. Multa de 1%.*

*Infração 6 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo constante do Anexo 6 - Cálculo do Diferencial de Alíquota e relação das Notas Fiscais, deste Auto de Infração. Valor R\$2.123,56. Multa de 60%.*

Após apresentação da impugnação pelo autuado (fls. 178 a 196) e da Informação Fiscal pelo autuante (fls. 236 a 246), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos.

#### VOTO

*O presente lançamento de ofício contempla as 6 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas que seguem, exceto as infrações 01 (R\$1.006,90) e 05 (R\$61.832,01), que não foram impugnadas pelo sujeito passivo, estando, pois, devidamente caracterizadas e excluídas da lide. A discussão tributária cingir-se-á aos itens 2, 3, 4 e 6, que serão apreciados nas linhas procedentes.*

*Preliminarmente, argüi o sujeito passivo que a autuação deve ser considerada nula por cerceamento ao seu direito de defesa, por insegurança na determinação da infração e por conta do levantamento precário da acusação fiscal, com base no art. 18, incisos II e IV, "a", do RPAF BA.*

*Ficam afastadas as preliminares de nulidade com intenção de alcançar o lançamento de ofício, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal - PAF encontra-se revestido das formalidades legais e cujo fato descrito no Auto de Infração está de acordo com os Regulamentos do ICMS do Estado da Bahia, aprovados pelo Decreto nº 6.284/97 ou pelo Decreto nº 13.780/12, considerando disposições contidas na Lei nº 7.014/96, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie as regras estabelecidas nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/BA (Decreto 7.629/99) ou esteja em ofensa ao devido processo legal, insculpido no art. 5º, inciso LV da Carta Magna.*

*Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do patrono do autuado, regularmente constituído, não existe óbice em observar tal pedido. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.*

*Em relação ao pedido de autuado para designação de diligência fiscal, não o acolho, com fulcro no art. 147, inciso I, "a" e "b" do RPAF/99, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento do relator desse PAF e as notas fiscais eletrônicas, que o autuado afirma não possuir, está vinculada à sua própria escrituração comercial fiscal e cuja cópia ou prova de sua regular autorização poderia ser buscada pelo próprio autuado no portal nacional da NF-e.*

*Ultrapassadas as preliminares de nulidade intentadas pelo autuado, não havendo irregularidades de ordem formal no presente PAF, adentro nas discussões de mérito.*

*Com relação à segunda infração, o autuado é acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, totalizando R\$2.049,53.*

*Foi acostado aos autos demonstrativo relacionando as notas fiscais das respectivas operações em que o aproveitamento do crédito fiscal tenha ocorrido em valor maior que aquele constante no documento fiscal (fls. 72/74), além de cópias de notas fiscais eletrônicas (fls. 75/81).*

*Nas razões, o sujeito passivo alega que não houve prejuízo ao FISCO, pois, apesar de não constar o destaque do ICMS nas Notas Fiscais, por equívoco do emitente do documento fiscal, o contribuinte possui direito ao crédito do ICMS, em face da devolução das mercadorias.*

*O Auditor Fiscal, na sua informação, sublinha que o autuado deveria atender ao disposto no art. 93, § 4º do RICMS 97 ao determinar que a utilização do crédito fiscal não destacado ficará condicionado à regularização mediante a emissão de documento fiscal complementar pelo remetente.*

Examinando as peças processuais que compõem a lide, verifico o acerto fiscal na limitação de uso do crédito fiscal, nas operações de devolução, em atenção a norma regulamentar retro citada (art. 93, § 4º do RICMS 97 - Decreto nº 6.284/97).

*Na realidade, os créditos foram glosados, porque utilizados em valor maior que aquele destacado nos documentos fiscais e não por ausência de destaque, conforme o argumento defensivo. O ICMS constante das notas fiscais de devolução, objeto da autuação, ostentava exatamente o valor do imposto da operação inicial de venda, consignado na respectiva nota fiscal emitida pelo próprio autuado, beneficiado pela redução da base de cálculo em 41,176% prevista no Decreto nº 7.799/00, que cuida do Termo de Acordo para atacadistas.*

*De fato, o autuado não poderia utilizar créditos fiscais do ICMS em valor Superior aquele destacado no documento fiscal (não estavam sequer discriminados nas notas fiscais de devolução das mercadorias recebidas de terceiros). Infração caracterizada, no valor de R\$2.049.53.*

*As infrações 03 e 04 tratam do descumprimento das obrigações acessórias, que demandaram a aplicação das penalidades prevista nos incisos IX e XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96: falta de registro pelo autuado na Escrita Fiscal Digital - EFD de entradas de mercadorias tributáveis, multas de 10%, no valor de R\$61.133.32) e não tributáveis, multas 1%, no valor de R\$2.323, 62.*

*Em sua defesa, o autuado alega que escriturou as notas fiscais nº 29205, 29246, 31325 e 31326; que não há elementos de prova da entrada das mercadorias identificadas nos documentos fiscais relacionados pelo Fisco; o que deveria ser diligenciado junto aos emitentes das notas fiscais, pela impossibilidade de efetuar a produção de prova negativa e porque terceiras empresas, seja por dolo ou por equívoco, poderiam emitir notas fiscais em seu nome. Reitera que nunca recebeu as mercadorias relacionadas pela fiscalização, por isso não escriturou respectivas notas fiscais, em seu livro registro de entrada.*

*O Auditor Fiscal contesta o posicionamento da defesa, argumentando que as infrações decorreram de batimento entre as informações de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas para o contribuinte autuado, constantes do Banco de Dados SEFAZ/BA, com os documentos registrados na Escrituração Fiscal Digital - EFD do autuado; que os documentos fiscais eletrônicos ficam armazenados de forma digital num banco de dados gerenciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, identificados a partir das respectivas Chave de Acesso e que o contribuinte deve conferir todas as operações comerciais realizadas com seus clientes e fornecedores.*

*Diz ainda que entregou ao autuado cópia dos demonstrativos fiscais e respectivos documentos, além de os ter anexados aos autos (fls. 82/132), facilitando a identificação das operações.*

*Verifico, antes, que o autuado encontra-se obrigado a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), desde 01.01.2009. 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 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 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.*

*No caso em concreto, restou comprovado que o autuado não efetuou o registro das notas fiscais eletrônicas, apontadas nos demonstrativos fiscais das respectivas infrações, na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, situação que caracteriza as infrações que lhe foram imputadas. A escrituração das notas fiscais no 29205, 29246, 31325 e 31326, questionada pelo autuado, foram efetuadas no Livro Registro de Entrada, conforme prova cópia do documento acostada aos autos (fl. 184), do que não estava mais obrigado, a partir da apresentação da EFD.*

*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 aos relacionamentos eletrônicos com fornecedores.

Nesse sentido, não tem guarida quaisquer discussões acerca da validade da nota fiscal eletrônica no ambiente tributário, retro mencionado, idealizada em substituição à 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, incabíveis as rasas alegações defensivas de que tais produtos não deram entradas nos seus estoques, que não tem conhecimento das respectivas notas fiscais, que o Fisco não prova o recebimento das mercadorias e que deveria diligenciar junto aos fornecedores. Trata-se de notas fiscais eletrônicas — NF-e, na situação de autorizadas e cujos emitentes são fornecedores regulares do contribuinte autuado. Constam das cópias dos respectivos DANFEs, no demonstrativo anexado aos autos, todos os dados necessários à sua verificação, inclusive a chave de acesso que possibilita toda e qualquer conferência. Tais cópias, além de acostadas aos autos, foram entregues ao autuado.

Diante do exposto, conhecida a chave de acesso de cada nota fiscal eletrônica contra si emitida, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital e fazer as provas de que a operação não ocorreu, conforme é a sua indicação e como previsto no art. 123 do RPAF/BA (o impugnante deve juntar à sua defesa as provas da sua alegação). Como nada foi comprovado, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/BA não desonera o autuado da responsabilidade tributária, prevalecendo os valores das multas apontadas no levantamento fiscal procedido pelo Auditor Fiscal e caracterizadas as multas por descumprimento da obrigação acessória, indicadas na inicial dos autos. Precedente no Acórdão CJF N° 0269-12/14

Contudo, apesar da incidência das respectivas multas, em face às infrações dos itens 03 e 04, entendo que deva ser aplicada a recente alteração à Lei n° 7.014/96, promovida pela Lei n° 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 n° 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;"

Dessa forma, a multa por descumprimento de obrigação acessória, na infração 03, resta caracterizada no valor de R\$6.113,33; na infração 04, R\$2.323,62.

A infração 06, por fim, acusa o autuado de deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$2.123,56.

A alegação do autuado é que também não existem elementos que demonstrem a entradas das notas fiscais no estabelecimento autuado. Contesta o Auditor Fiscal que respectivas notas fiscais foram devidamente registradas na EFD, todavia o autuado não efetuou o recolhimento da diferença de alíquota.

Verifico que o Fisco elaborou demonstrativo de débito, anexou cópia dos respectivos DANFEs e os acostou aos autos, às fls. 59 / 172.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificado em nossa Constituição Federal/1988, no seu artigo 155,

§. 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV), transcrição que segue, norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, até 31.03.2012.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Segundo o art. 305 § 4º, inciso, III, alínea “a” do RICMS/BA, Decreto no 13.780/2012, vigência a partir 01.04.2012, constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Nesse sentido, a diferença de alíquota incide nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso do próprio adquirente. O autuado não faz prova de que registrou as aquisições do bens e os debitou para efeito do ICMS a recolher, optando pela negativa das respectivas entradas no seu estabelecimento, fato comprovado pelo fiscalização, através do registro na EFD. Dessa forma, a infração 06 restou devidamente caracterizada, no valor de R\$2.123,55.

Em conclusão, sou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, constituindo crédito tributário, no valor de R\$75.448,95, em face da redução do percentual da penalidade do art. 42 da Lei nº 7.014/96 42, inciso IX, de 10% para 1%, na redação da Lei nº 13.461/15, aplicada à infração 03, que passou de R\$61.133,32 para R\$6.113,33.

Inconformado com a Decisão julgada parcialmente procedente, o autuado interpôs Recurso Voluntário tempestivo às fls. 271 a 287, requerendo que o presente Auto de Infração fosse julgado integralmente improcedente.

Preliminamente, suscita nulidade do Auto de Infração epigrafado, por entender que a defesa ficou prejudicada, tendo em vista que esta não sabe, de maneira precisa, sobre quais fatos e circunstâncias a presente autuação fora lavrada.

Assevera que o presente lançamento foi realizado com base em presunções. Complementa dizendo que tendo em vista que a fundamentação utilizada pelo autuante não reflete a realidade dos fatos, não restam dúvidas quanto à necessidade de se declarar a nulidade deste Auto de Infração.

Alega também que a capitulação da infração supostamente cometida foi destacada de maneira genérica, impossibilitando o recorrente de exercer seu direito constitucional de ampla defesa. E para demonstrar a precariedade do trabalho realizado na fiscalização, exemplifica que as notas fiscais devidamente escrituradas (29205, 29246, 31325 e 31326) foram tidas como não escrituradas.

Entende, portanto, restar evidente que o presente AIIM foi lavrado sem a explicação precisa dos fatos e circunstâncias necessárias, motivo pelo qual não possui a necessária consistência para amparar as autuações e as penalidades aplicadas, visto que se encontra fundado em presunções, ou mero indícios.

Ainda nas preliminares, explana que não foram carreadas aos autos provas de que o recorrente operava com dolo, fraude ou simulação. Frisa que se inexiste conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, o presente Auto de Infração carece de motivação para sua lavratura – considerando que o presente Auto de Infração é um ato administrativo, este também deve obedecer às disposições do art. 93, inciso X, da Constituição Federal – e se não existe motivação, é consequência lógica que este Auto de Infração deve ser cancelado.

No mérito, referente à infração 2, o recorrente alega que ao contrário do que entendeu a fiscalização, em relação à suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, apesar de não constar o destaque do ICMS nas notas fiscais, o recorrente possui sim direito ao “creditamento”.

Explica que inadmissivelmente, a fiscalização e o i. Julgador de piso deixou de considerar que, as notas fiscais elencadas no anexo 2, referem-se à mercadorias devolvidas, que, equivocadamente, ao serem emitidas, deixaram de ter o ICMS destacado, mas que, no documento emitido para acobertar referidas devoluções parciais, havia o devido destaque.

Considerando que na comercialização das mercadorias houve o devido destaque do ICMS e que, posteriormente houve devolução de parte dessas mercadorias, no caso pela empresa CEREALISTA RECONCAVO LTDA., entende o autuado que a esta caberá a responsabilidade pela emissão de nota fiscal de devolução com o devido destaque do ICMS, nos termos do que dispõe o art. 451 do RICMS/BA, o qual reproduz.

Esclarece que ainda que todas as Notas Fiscais elencadas no “Anexo 2” tratem exatamente da mesma situação, relativa à devolução de mercadoria, e ainda, considerando a inocorrência de dano ao erário e principalmente o fato da obrigatoriedade legal quanto ao destaque do ICMS em respectivo documento fiscal restar evidentemente imputada à empresa que devolver as mercadorias, de rigor, pede o reconhecimento da possibilidade de “creditamento” do ICMS nos casos em questão, a ausência de responsabilidade por parte do recorrente e consequentemente a anulação do indigitado Auto.

No tocante da infração 3, relativamente à ausência de registro na escrita fiscal, alega que o fisco deixou de considerar a escrituração das Notas Fiscais (29205, 29246, 31325 e 31326) no Livro Registro de Entradas. Para fins de prova, o autuado expõe ilustração de parte desse livro do mês agosto/2012, destacando as referidas notas escrituradas.

O recorrente conclui dizendo que não há que se falar em falta de escrituração das notas fiscais, pelo contrário, resta comprovado que cumpriu efetivamente com seu dever legal, sendo que, a falta de lançamento na EFD, de forma alguma gera qualquer prejuízo ou trás qualquer vantagem para a entidade, não passando, efetivamente, de mero erro operacional de não lançamento, motivo pelo qual tal infração deve ser desconsiderada.

Por derradeiro, afirma que em nenhum momento, foi pago tributo a menor. Assevera que se a Autoridade Fazendária fiscalizasse toda a operação, certamente verificaría que foi pago o ICMS incidente nas operações de forma rigorosa, sendo certo afirmar que mero erro operacional não gerou nenhum prejuízo ao erário, tendo em vista que o recolhimento do tributo foi rigorosamente efetivado e a escrituração no livro contábil devidamente realizada.

Ainda sobre a infração 3, em conjunto com as infrações 4 e 6, o autuado sustenta que resta evidente a ausência de elementos suficientes à efetiva comprovação de que as mercadorias das notas fiscais de fato adentraram no interior do estabelecimento. Afirma que tal circunstância somente pode ser comprovada pela apresentação de documentos por parte das empresas que emitiram as notas supostamente omitidas no livro de entrada e isso, definitivamente, não ocorreu. Ademais, diz ser impossível produzir prova negativa, sendo certo afirmar, portanto, que referidas operações são por ela completamente desconhecidas.

Entende que, não tendo recebido as mercadorias relacionadas nas notas levantadas pela fiscalização, como poderia tê-las escriturado em seu livro registro de entrada? Nessa mesma linha, afirma que essa argumentação é, de fato, verdadeira, sendo incontrovertivelmente necessária a incidência do princípio da verdade material, sem o qual não será possível concluir a demanda adequadamente e que um julgamento justo se faz imprescindível, principalmente se considerar que está sendo autuada indevidamente, por algo que não cometeu e que, aliás, sequer reconhece.

Ressalta, portanto, ser inaceitável a manutenção da conclusão do i. Julgador de piso em relação a este ponto específico da demanda, mormente se considerado que em momento algum a doluta fiscalização cuidou de averiguar junto às terceiras empresas, emitentes das notas fiscais, a efetiva entrada das mercadorias e como se não bastasse, indevidamente, ainda havendo a danosa rejeição ao pedido de realização de diligência.

O recorrente alega vício do julgamento quanto a não redução da multa imposta, em nítida divergência jurisprudencial. Assegura que não incorreu em qualquer prática dolosa, fraudulenta ou maliciosa que lhe coubesse à aplicação de multa tão exorbitante. Afinal, como consta dos próprios autos, atestado pelo próprio agente fiscal, que o imposto, obrigação principal, foi devidamente recolhido, sendo certo afirmar que o descumprimento da obrigação acessória só

existiu por uma falha sistêmica.

Alega que em respeito ao princípio da eventualidade, a realização de novas diligências faz-se indispensável a fim de que as ocorrências das acusações fiscais sejam efetivamente comprovadas, seja pela impossibilidade de realização de prova negativa por parte do recorrente, seja pela ausência de documentos suficientes à comprovação de quaisquer irregularidades. A negativa da diligência pode gerar consequências irremediáveis e irreparáveis, motivo pelo qual a mesma não pode ser afastada. Complementa esse ponto afirmado que a importância da realização da diligência, não só para que a efetiva entrega das mercadorias no estabelecimento seja atestada, como para que sejam tidas por escrituradas as notas fiscais lançadas e indevidamente desconsideradas e, definitivamente, para que seja o indigitado Auto de Infração anulado.

Alega também que as multas têm caráter confiscatório, reforçando que, conforme se verifica no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, encontra-se vigente em ordenamento jurídico o princípio do não-confisco, pelo qual o Poder Público não poderá, ao impor suas pretensões, utilizar-se de atos desmedidos que caracterizem injustas apropriações estatais, com o nítido propósito de confiscar a propriedade privada (artigos 5º, incisos XXII e XXIII, 170, incisos II e III, todos da CF/88).

Nesse contexto, finaliza afirmando que resta incontroverso o fato de que a manutenção da multa no montante imposto além de equivocada excede o limite do razoável e, portanto, é confiscatória e deve ser desconsiderada ou, por mera argumentação, readequada.

Protesta provar o alegado pela juntada de planilhas e documentos, em 30 (trinta) dias, em vista da impossibilidade de fazê-lo no momento da tese Recursal.

Por fim, pede para que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Impugnante, Dr. Fábio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo - SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer jurídico, às fls. 301 a 308.

Expõe que, compulsando os autos, verificou-se à saciedade que tanto a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual e na Lei Complementar nº 87/96, quanto o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09.07.1999, tendo sido observados os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Observa que o recorrente teve acesso aos demonstrativos fiscais, e o método utilizado pelo autuante está amparado na legislação do ICMS, tendo o Recorrente todo o manancial de informações suficientes para uma impugnação amiúde e específica, não o fazendo.

Assevera que não possui lógica a tese em que requer a improcedência da medida fiscal e a extinção do crédito tributário, sob pena de se beneficiar da sua própria inércia probatória, pelo que opinamos pelo seu não acatamento.

Por fim, no termos do art. 119, §1º, do COTEB, opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recuso Voluntário.

## VOTO

Temos sob julgamento o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, que cobra a ocorrência no âmbito de ICMS, através de 6 (seis) infrações, sendo objeto do presente Recurso as infrações 2, 3, 4 e 6.

Da análise das peças processuais, há de se salientar que o lançamento de ofício do crédito tributário preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação

ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, a qual foi plenamente exercida, uma vez que a infração foi devidamente tipificada e documentada. As planilhas, notas fiscais, demonstrativos e anexos de todas as infrações constam impressas às fls. 45 a 233, bem como no CD ROM da fl. 43, com a devida composição do valor cobrado no Auto de Infração, portanto, inexistindo a suposta presunção no lançamento. Quanto a citação das notas que estariam escrituradas e ainda assim foram tidas como não escrituradas discutiremos mais à frente na análise do mérito.

O fato de não haver dolo, fraude ou simulação não impede a lavratura do Auto de Infração pelo Agente do Estado, caso o mesmo identifique supostas irregularidades como as que foram levantadas, isso enquanto não tiver sido extinto o prazo decadencial.

Por todo exposto, rejeito as preliminares de nulidades arguidas pelo Recorrente.

No que tange ao mérito, o Recorrente se insurgiu contra a Infração 2, alegando que as notas fiscais de devolução, por equívoco dos emitentes, foram emitidas sem a correta tributação, ficando em descompasso com a NF original e que isso não tira o seu direito ao “creditamento”.

O demonstrativo analítico do crédito fiscal registrado a maior consta às fls. 72 a 74, com o detalhamento dos números das notas fiscais, a chave, o CNPJ do emitente e os respectivos valores: registrados na EFD; os constantes nos documentos; e o creditado indevidamente, conforme capitulado na Infração. Sendo assim o autuado teve amplo conhecimento das notas apontadas, porém não apresentou nenhum documento probatório que fizesse elidir a acusação, pelo contrário, acabou reconhecendo que houve erro por parte do emitente das notas fiscais, problema este que se estendeu com a apropriação indevida do crédito fiscal por ele realizada.

Em que pese o autuado ter o direito de se creditar do mesmo valor da NF original, nas operações de devoluções de venda, a forma apropriada para isso é através da emissão de uma NF complementar, conforme dispõe os Regulamentos de ICMS de 1997 (Decreto nº 6.284) e 2012 (Decreto nº 13.780), já que os fatos gerados compreendem ambos os períodos, abaixo reproduzido:

**RICMS/BA:1997**

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de "carta de correção" ( art. 201, § 6º).*

**RICMS/BA:2012**

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

*§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de "carta de correção".*

Desta forma, mantida a Decisão recorrida.

Já quanto as Infrações 3 e 4 é cobrado a multa de 10% e 1% pela falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadorias, tributadas e não tributadas, respectivamente. O demonstrativo analítico de todas as notas fiscais emitidas contra o CNPJ do autuado, com status de não escrituradas no ambiente do SPED, consta anexado aos Autos as fls. 83 a 91 (referente à Infração 3) e nas fls. 116 e 117 no que se refere à Infração 4.

O Recorrente para atacar a Infração 3 alega que o autuante desconsiderou a escrituração das Notas Fiscais nºs 29205, 29246, 31325 e 31326 em seu livro de entrada. Como prova, anexou em sua

tese recursal parte do referido livro, onde consta a escrituração de todas as 4 (quatro) notas fiscais.

Acontece que em 2012 o autuado já estava obrigado à entrega da EFD ICMS/IPI e esta declaração substituiu a escrituração e impressão dos livros fiscais, dentre eles o livro registro de entradas. É o que determinou os Artigos 897-A e 247 dos RICMS/BA de 1997 e 2012, respectivamente.

Assim sendo, é devido à multa calculada sobre o valor comercial da mercadoria, pelo descumprimento da obrigação acessória, tanto das notas citadas acima quanto das demais notas que compõe esta infração e que segundo o recorrente não teve a entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

Ambas as infrações, 3 e 4 decorrem do cruzamento entre as informações de notas fiscais eletrônicas emitidas contra o autuado, constantes no banco de dados da SEFAZ/BA, com os Registros específicos de sua própria EFD ICMS/IPI, desta forma, cabe ao autuado o ônus de provar que a operação não se concretizou, o que não aconteceu em nenhuma das duas infrações.

Percebe-se inclusive algumas notas foram emitidas por outros estabelecimentos da mesma empresa (filiais).

Ainda assim, apesar da incidência das respectivas multas, a 1ª JJF reduziu o percentual da penalidade apontada na Infração 3, de 10% para 1%, devido sobre o valor total da NF, com base na alteração do Inciso IX do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 promovida pela Lei nº 13.461/15. Desta forma, acompanho a modificação, para manter a Decisão recorrida.

Por fim, no que se refere à Infração 6, o autuado foi acusado de falta de recolhimento do ICMS-DIFAL devido nas aquisições interestaduais de mercadorias adquiridas de outras Unidades Federadas e destinadas à seu uso e consumo. O demonstrativo do cálculo realizado pelo autuante consta às fls. 159 e 160. O autuado traz as mesmas alegações das infrações anteriores, de não recebimento das mercadorias e por essa razão entende por injusta a cobrança a si imputada, todavia, em sua Informação Fiscal o autuante afirma “...nessa última infração, as notas fiscais foram devidamente registradas na EFD, todavia o autuado não efetuou o recolhimento da diferença de alíquota”.

As legislações que definem o fato gerador do DIFAL, nas entradas de mercadoria com origem de outros estados e destinados ao uso e consumo, foram citados no voto do i. relator de piso, as quais transcrevo abaixo.

*O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;*

*Segundo o art. 305 § 4º, inciso, III, alínea “a” do RICMS/BA, Decreto no 13.780/2012, vigência a partir 01.04.2012, constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado do adquirente.*

Pelas mesmas razões, mantenho a Decisão recorrida.

Quanto ao questionamento da exorbitância da multa, a penalidade por descumprimento de obrigação principal está prevista na legislação tributária fugindo à competência deste Conselho de Fazenda julgar eventuais inconstitucionalidades ou os alegados efeitos confiscatórios. Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.

Em que pese ser possível a redução da multa por descumprimento da obrigação acessória, nas infrações 3 e 4, indefiro esta solicitação, visto que já houve uma significativa desoneração em razão da retroatividade benéfica trazida pela Lei nº 13.461/15, ficando um valor devido para

ambas as infrações (3 e 4), bastante insignificativo.

Por todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e homologar a Decisão de Primeira Instância, que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207098.0001/15-5, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$67.012,00**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "d", "e" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$8.436,95**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS