

PROCESSO - A. I. Nº 207095.0301/14-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - LATICÍNIOS A. VINHAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0015-01/17
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/08/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/17

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS INTERESTADUAL. COMERCIALIZAÇÃO. NÃO ENQUADRADAS NO REGIME ST. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. A tese defensiva da exigência da antecipação fora da data do exato ingresso das mercadorias não restou comprovada, nos documentos anexados ao PAF. Lançamento revisto, em face de ajustes efetuados pelo autuante. Reduzido o valor do débito a ser lançado. Infrações parcialmente subsistentes. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Não houve a falta de escrituração de documentos fiscais indicada pelo Fisco. Ocorreu, na realidade, a entrega em branco (sem escrituração dos arquivos relativos a Escrituração Fiscal Digital - EFD, obrigação do contribuinte desde 01.12.2012. As exigências são nulas, porque praticadas com preterição do direito de defesa e o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a efetiva infração. NULIDADE. 3. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. O Auditor Fiscal procedeu aos ajustes em face às provas apresentas. Não restou materialmente comprovada a existência dos créditos acumulados, que ensejaram a transferência para o estabelecimento autuado. Infração caracterizada parcialmente. PAF convertido em diligência, em diversos momentos processuais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 1ª JJF após Decisão não unânime pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para imputar ao Sujeito Passivo o cometimento de 8 infrações, das quais são objeto do apelo devido as desonerações ocorridas nas infrações 1, 2, 4, 5 e 7, a seguir transcritas:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme demonstrativo anexo. Valor R\$32.167,24 e multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, conforme demonstrativo anexo. Valor R\$71.014,49. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Consta ainda que o estabelecimento era obrigado a escriturar a EFD a partir do início do

exercício de 2012, porém, só lançou os documentos fiscais a partir do mês de agosto até dezembro de 2012, entretanto, adquiriu mercadorias através de nota fiscal eletrônica desde janeiro de 2012. Multas de 10%, nos períodos de janeiro/março e maio/julho de 2012, no total de R\$59.680,30.

INFRAÇÃO 5 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Consta ainda que o estabelecimento era obrigado a escriturar a EFD a partir do início do exercício de 2012, porém, só lançou os documentos fiscais a partir do mês de agosto até dezembro de 2012, entretanto, adquiriu mercadorias através de nota fiscal eletrônica desde janeiro de 2012. Multas de 1%, no período de junho de 2012, no total de R\$23,68.

INFRAÇÃO 7 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Consta ainda que lançou na rubrica "outros créditos" no DMA sem que apresentasse documento fiscal correspondente. Períodos janeiro de 2010 a janeiro de 2013. Valor R\$865.589,77.

O Autuado apresentou tempestivamente Defesa administrativa (fls. 41 a 47), clamando pela nulidade do lançamento e a improcedência do mesmo. Seguidamente houve a juntada da respectiva Informação Fiscal (fl. 997 a 999), suscitando a total pertinência das exações apontadas.

Diante das ponderações realizadas, a 1ª JJF converteu o feito em diligência por três oportunidades (fls. 1002 a 1003, fls. 1007 a 1008) que resultou no acatamento de parte dos argumentos recursais.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento na 1ª JJF, que assim decidiu, *in verbis*:

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 08 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos.

Preliminarmente, argúi o sujeito passivo a nulidade da autuação por cerceamento ao seu direito de defesa, considerando que o Fiscal deixou de apresentar as provas dos fatos por ele alegados ou de anexar documentos de suma importância para averiguação da base de cálculo do tributo que entendeu devido. Reclama da apresentação de apenas a chave de acessos das notas fiscais eletrônicas; contesta a afirmação fiscal que motivou a lavratura do presente Auto de Infração a falta de apresentação de documentos solicitados, uma vez que, em sendo verídica tal ausência, a metodologia da sua autuação deveria ser o arbitramento da base de cálculo, a teor do art. 22 da Lei 7.014/96.

Pede retificação do endereço dos seus advogados e que as intimações acerca do Auto de Infração sejam realizadas nos locais informados, sob pena de nulidade do mesmo.

Rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração. Não obstante admitir que a peça inicial desse processo Administrativo fiscal - PAF deveria estar melhor instruída, seja com a indicação precisa de demonstrativos específicos para cada item de infração apurada pelo Fisco; seja pela prestação da Informação Fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação (art. 127, § 6º, RPAF-BA - Decreto nº 7.629/99), foram procedidos ajustes, ao longo da marcha processual, objetivando os princípios do devido processo legal. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF-BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Na constituição do crédito tributário, a base de cálculo de cada item foi apurada consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, não se encontrando quaisquer motivos que inquine de nulidade a autuação.

Diante da necessidade de esclarecer os fatos controversos e a entrega dos documentos faltantes, o órgão julgador determinou a realização de diligência fiscal, em variados momentos processuais, oportunizando a manifestação das partes, contendo a possibilidade de decisões com inovação fática ou sem a oitiva dos envolvidos, sempre em respeito ao princípio da verdade material. Os ajustes, correções, revisões que foram procedidas nos valores exigidos. Inicialmente, com base nos documentos trazidos nos autos ou pela correta aplicação da legislação pertinente ao caso em análise, além da exclusão de lançamentos em equívocos, tal dinâmica, contando com o acompanhamento e participação do contribuinte autuado, comprova plena e claramente o respeito aos direitos do contribuinte à ampla defesa, ao contraditório, e em perfeita harmonia com a busca da verdade material, princípios caros ao direito tributário.

O pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para endereço dos advogados indicados, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. 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.

No mérito, a primeira e segunda infrações acusam o autuado de, respectivamente, não ter efetuado e efetuado a menor o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

Os demonstrativos dos itens 01 e 02 foram acostados aos autos, inicialmente, às fls. 32/33 (sintético) e fl. 34 (análtico e integral - mídia CD), nos valores de R\$32.167,24 e R\$71.014,49.

Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei 7.014/96; art. 352-A, RICMS BA-97).

Nesse sentido, consoante estabelece o art. 125, II, "f" do RICMS BA-97, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte, na entrada no território deste Estado, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Examinando os autos do processo, verifico que foram superadas as alegações iniciais do sujeito passivo, sobre a falta de indicação acerca de quais notas fiscais eletrônicas, a antecipação parcial se refere ou sobre a questão da mídia CD, no curso do processo administrativo fiscal. As várias intervenções do Auditor Fiscal, do contribuinte autuado, a conversão do processo administrativo fiscal - PAF em diligência fiscal, em diversos momentos, acabaram por sanear os fatos controversos, com a indicação, entrega dos documentos que amparam as exigências, além da reabertura do prazo para nova defesa, em 60 dias.

O Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, faz uma série de ajustes nas exigências, considerando os pagamentos já realizados pelo autuado, através do parcelamento, denuncia espontânea (processo nº 6000000188126), pagamento em duplicidade, em 12/2011. O fato gerador da antecipação parcial foi corretamente ajustado, desconsiderando a data da emissão da nota fiscal de aquisição, admitindo a data da entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente.

Foram ainda excluídos das diferença apuradas no pagamento do ICMS Antecipação Parcial, as operações de aquisições de produtos com isenção de imposto, a exemplo de peixe e produtos da substituição tributária, tais como, os biscoitos. Ao final, a infração 01 resta modificada para os valores remanescentes de R\$1.127,72 (novembro de 2011), R\$8.000,56 (outubro de 2012) e R\$2.845,10 (janeiro de 2013), o que totalizou R\$11.973,38

A infração 02, de igual forma, considerando os ajustes procedidos, débitos já declarados e demais exclusões, foi alterada, antes, de R\$70.994,49 para R\$58.981,90 e, no final, para R\$10.182,48, de acordo com o demonstrativo sintético acostado nos autos (fls. 1378/1379) e demonstrativo analítico, em mídia CD (fl. 1416 - volume 6).

Restam, portanto, caracterizados parcialmente os itens 01 e 02, no presente Auto de Infração, respectivamente, nos valores de R\$11.973,38 e R\$10.182,48.

(...)

As infrações 04 e 05 tratam da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro da entrada de mercadorias no estabelecimento.

No item 4, sob a acusação que o estabelecimento era obrigado a escriturar a EFD a partir do início do exercício de 2012, porém, só lançou os documentos fiscais a partir do mês de agosto até dezembro de 2012, tendo adquirido mercadorias através de nota fiscal eletrônica desde janeiro de 2012. Multas de 10% (mercadorias sujeitas à tributação), nos períodos de janeiro/março e maio/julho de 2012, no total de R\$59.680,30.

No item 5, a multa de R\$23,68 (1%), em junho de 2012, porque o sujeito passivo deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem devido registro na escrita fiscal. Consta também que o autuado era obrigado a escriturar a EFD a partir do início do exercício de 2012, e só o fez a partir do mês de agosto até dezembro de 2012.

O sujeito passivo argumenta a improcedência da infração 04, aduzindo que as operações de entradas e saídas foram devidamente escrituradas nos livros fiscais, que serviram de suporte a elaboração da apuração mensal do ICMS, escriturado o RAICMS e declarados em DMA de onde, inclusive, o auditor fez glosas de valores indevidos, na infração 07.

Admite, contudo, que deixou de enviar os arquivos eletrônicos, o SPED Fiscal (EFD) de janeiro a julho, o que já foi, inclusive, objeto de autuação, na infração 08 do presente PAF.

Examinando os autos do processo, verifico que, de fato, não houve a falta de escrituração de documentos fiscais indicada pelo Fisco. Ocorreu, na realidade, a entrega em branco (sem escrituração dos arquivos relativos a Escrituração Fiscal Digital - EFD, obrigação acessória a que estava obrigado o contribuinte autuado, desde 01.12.2012 (fl. 24).

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário e 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, além de 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. 217 do RICMS - BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

No caso em concreto, contudo, não restou provado que o contribuinte deixou de efetuou o registro das notas fiscais eletrônicas, conforme a pretensão do preposto fiscal. Antes, porque, sequer, apontou, correta e efetivamente, quais as notas fiscais (valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação que tenham entrado ou utilizado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal). O preposto do fisco não cuidou de apontar diligentemente quais as notas fiscais deram entrada no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. O demonstrativo utilizado para consignar o valor dessa mercadorias foi o mesmo utilizado para exigir a antecipação parcial, objeto da infração 02, acostado aos autos apenas na mídia CD (fl. 34).

Verifico, portanto, que não houve, em absoluto, a "entrada no estabelecimento de mercadorias ... sem o devido registro na escrita fiscal", uma vez que o autuado anexa ao PAF, cópia do seu livro Registro de Entradas (fls. 61-volume I / 387-volume II), provando a escrituração regular das operações de entrada de bens e mercadorias no estabelecimento. Vale ressaltar que sobre essa mesma escrituração foi apurado o imposto mensal do ICMS, efetuada a declaração mensal eletrônica do contribuinte - DMA. O que se observa, concretamente, é a falta de envio dos arquivos eletrônicos, o SPED Fiscal (EFD) de janeiro a julho, situação que, inclusive, é objeto da autuação, através do item 08 do presente Auto de Infração.

De fato, o contribuinte autuado estava obrigado a Escrituração Fiscal Digital - EFD, a partir de janeiro de 2012. Tais arquivos deveriam ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (Decreto Federal nº 6.022/07), até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações.

Contudo, a relação jurídica tributária, mormente a aplicação de penalidades, deve ser marcada pela tipicidade cerrada, contendo "todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos seus efeitos, sem carecer de recursos a elementos estranhos e sem tolerar valoração que se substitua ou acresça ao tipo legal" (Alberto Xavier). A ausência da entrega de aludidos arquivos já se encontra tipificada na Lei nº 7.014/96, nas diversas hipóteses do art. 42, inciso XIII-A.

Ademais, a tipicidade tributária, princípio caro ao direito tributário, serve de limite, retira a margem para que o interprete ou ao aplicador da lei se arvore em entendimentos contraditórios, mais abrangente ou restritivo em relação à descrição do tipo tributário. Observo ainda que a multa inovada pela fiscal recairia sobre a ausência e registro na EFD que trata de escrituração digital; a fundamentação no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, alcançam o descumprimento de obrigação acessória da "falta de registro na escrita fiscal", que claramente se refere a escrituração dos livros fiscal de forma tradicional, analógica.

Dessa forma, na obrigação tributária acessória, a prestação a ser cumprida deve estar na lei e sua sanção devidamente vinculada, não sendo da competência do agente fiscal, modificar a consequência penal para aplicar multa mais ou menos gravosa.

Ao deixar de entregar, no prazo previsto na legislação, a Escrituração Fiscal Digital - EFD, o contribuinte do Estado da Bahia descumpriu uma obrigação tributária acessória, estabelecida na Lei nº 7.014/96 e deve ser apenado conforme hipótese contida no inciso XIII-A da mesma lei do ICMS e não na forma do inciso IX, conforme laborou o Auditor Fiscal.

Justamente por isso que a legislação do Estado da Bahia estabeleceu uma alínea específica entre as multas atinentes à falta de entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD (art. 42, XIII-A, alínea "l"), com redação na Lei nº 12.917/13.

Não é, portanto, razoável a conclusão fiscal de que, como as notas fiscais não foram escrituradas na forma da EFD, mesmo o sendo na forma do Convênio S/Nº, de 15/12/70, não foram registradas e cabível a aplicação da penalidade prevista para a "entrada de mercadorias sem registro na escrita fiscal".

A exigência, assim, é nula. Além da questão alinhada no parágrafo anterior, não existe, nos autos, um demonstrativo que demonstre especificamente as notas fiscais que deram entrada no estabelecimento sem registro e em quais momentos ocorreram. O demonstrativo utilizado (CD, fl. 34) não cumpre esse mister, mesmo porque, as datas das respectivas entradas foram adequadas para se ajustarem às datas constantes no livro de Registro de Entrada do contribuinte autuado. A exigência é praticada com preterição do direito de defesa; o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a efetiva infração, nos termos do art. 18 do RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Infração 04 Nula.

Para infração 05 valem os mesmos pressupostos. O demonstrativo utilizado para consignar o valor das mercadorias foi o mesmo, objeto da infração 03 (substituição tributária), acostado aos autos, em mídia CD (fl. 34). A exigência é também nula, porque praticada com preterição do direito de defesa, sem os elementos capazes de determinar, com segurança, a efetiva infração, nos termos do art. 18 do RPAF - BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Infração 05 Nula.

(...)

A infração 7 acusa o autuado da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do

competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Explica ainda o preposto fiscal que o contribuinte lançou na rubrica "outros créditos" do DMA, os valores, objeto do presente lançamento, sem o documento fiscal correspondente. A acusação recai sobre as operações escrituradas de janeiro 2010 a janeiro 2013 e totalizou R\$865.589,77.

Nas razões, o autuado argumenta que não utilizou crédito indevido de ICMS, mas o fez dentro das determinações estabelecidas na legislação (§ 2º do art. 114-A do RICMS-BA, Decreto nº 6.284/97 e parágrafo único do art. 306 do RICMS-BA, decreto nº 13.780/2012); explica que tais créditos decorrem de transferências do estabelecimento matriz (notas fiscais de transferências de créditos), de antecipações parciais pagas no mês da apuração do ICMS (DAE,s em anexo), além de créditos presumidos (aquisição de mercadorias para revenda de empresas optantes pelo Simples Nacional), conforme cópia do Registro de Apuração do ICMS

Diz que, em seguida, o Auditor reconheceu em parte os valores lançados pelo contribuinte à título de antecipação parcial e crédito presumido, mantendo a ilegal cobrança em relação às notas fiscais de transferência de saldo credor, considerando que não havia saldo credor na DMA do seu estabelecimento matriz. Reclama que nos meses de outubro e setembro de 2010 não foram considerados os pagamentos de antecipação parcial, além da denúncia espontânea 6000000188126.

Examinando os autos do processo administrativo fiscal - PAF, constato, antes, que o Auditor Fiscal, na Informação Fiscal procedeu a uma série de adequações, reduzindo a exigência de R\$865.589,77 para R\$557.226,48, conforme planilha de fls. 1376/1377 - volume VI.

Deduzidos os valores do ICMS antecipação parcial, efetivamente pagos e comprovados e os créditos presumidos oriundos das operações de aquisições internas de mercadorias junto às empresa do Simples Nacional, os valores remanescentes, mantidos, diz respeito aos saldos credores transferidos do estabelecimento matriz do autuado. Não está correto o posicionamento do Auditor Fiscal no desabono à legalidade das aludidas operações, considerando, além da emissão das respectivas notas fiscais de transferência de saldos credores, as Declarações eletrônicas da Apuração mensal do ICMS - DMA, cópias anexadas nos autos (fls. 1381/1415 - volume VI).

Sabe-se que o artigo 25 da Lei Complementar nº 87/1996, dispõe que para o levantamento do ICMS ser recolhido, em cada período, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados no mesmo Estado. Nesse sentido, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, no art. 114-A, possibilita a transferência de saldos credores entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados neste Estado. A partir da adição do RICMS - BA/12, a aludida transferência de crédito encontra-se estabelecida no art. 306, devendo ser observados alguns requisitos: a transferência do saldo credor deva ser feita mediante a emissão de Nota Fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito, além do lançamento no Livro Registro de Apuração do ICMS, pelo remetente e pelo destinatário.

Entendo que o ponto fulcral para a transferência de créditos tributários entre os estabelecimentos, além dos aspectos formais acima descritos, é a existência concreta dos respectivos saldos credores. O autuado trouxe aos autos a existência de tais créditos fiscais, no seu estabelecimento matriz, inscrito no cadastro de contribuinte desse Estado, sob o nº 67.871.168, através da emissão regular das respectivas Declarações eletrônicas da Apuração mensal do ICMS - DMA, cópias anexadas nos autos (fls. 1381/1415 - volume VI).

Os créditos fiscais que foram transferidos do estabelecimento da mesma empresa do autuado, inscrição estadual sob o nº 67.871.168, não podem ser legalmente impedida a sua transferência, mas, devem ser fiscalizada a sua validade e legitimidade na unidade transferidora, considerando, inclusive, que a unidade foi identificada na situação de inapta, a partir de 06.01.2013, conforme consta dos seus dados cadastrais. Represento, nesse sentido, junto à autoridade fazendária local.

Nesse sentido, devem ser excluídos do levantamento fiscal, todos os valores dos créditos fiscais transferidos do estabelecimento matriz para o estabelecimento autuado, constantes do relatório de fls. 1376/1377.

Com relação às parcelas dos créditos relativos ao ICMS antecipação parcial, contudo, o direito não assiste ao autuado. O art. 309, II, do RICMS-12 estabelece que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para apuração do imposto a recolher, o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes, no período em que ocorrer o recolhimento.

Questiona o sujeito passivo que o fiscal lançou o valor de pagamento da antecipação parcial errado em diversas competências, em seu novo demonstrativo, citando como exemplo, o período de 09/2010, cujo valor correto seria R\$16.252,73, e o fiscal lançou no seu novo demonstrativo 6.527,02, considerando apenas um dos três DAE,s pagos; no período 10/2010, argumenta que o valor correto seria R\$15.100,70, o valor lançado no novo demonstrativo foi de apenas R\$7.550,35(apenas um dos dois DAE,s pagos).

De fato, no mês de setembro, o contribuinte autuado fez o recolhimento total de R\$16.252,73, que se refere às parcelas R\$5.048,60 (maio de 2010), R\$4.677,11 (julho de 2010) e R\$6.527,02 (setembro de 2010), cujos créditos foram consideradas pelo Auditor Fiscal, no demonstrativo retro aludido de fls. 1376/1377, nos seus respectivos meses, segundo o período de competência (apuração do imposto) e não, de acordo com o período do recolhimento, como manda a legislação. Nesse caso, os valores reclamados pelo autuado já foram considerados

pelo Auditor Fiscal, em situação ainda mais favorável ao contribuinte. Não cabe nova alteração no levantamento remanescente.

Conforme consta no banco de dados da SEFAZ, o autuado recolheu em 25.10.2010, o valor de R\$7.550,35 e não, em duplicidade, R\$15.100,70, conforme consignou o autuado. O valor está corretamente consignado no demonstrativo fiscal remanescente.

Com relação aos valores constantes na Denúncia Espontânea nº 6000000188126 (fl. 1380 - volume VI) também foram considerados, conforme a ocorrência dos fatos, nos meses de outubro a dezembro de 2011, e as respectivas exigências foram excluídas.

Dessa forma, após as exclusões retro alinhadas, a infração 07 resta parcialmente procedente, no valor total de R\$32.182,37, nos períodos e forma abaixo descrita:

mês	antec.parcial	cred.pres.	cred.transf.	total creditos	AI	Apurado
set.10	6.527,02	1.707,50	31.616,25	39.850,77	51.283,98	11.433,21
out.10	7.550,35	1.600,94	29.025,58	38.176,87	45.783,59	7.606,72
ago.11	4.865,06	1.559,43	0,00	6.424,49	7.016,06	591,57
set.11	6.835,34	1.243,76	0,00	8.079,10	8.079,10	0,00
mar.12	-	1.225,74	3.024,23	4.249,97	6.940,04	2.690,07
mai.12	15.016,11	-	3.144,84	18.160,95	20.463,59	2.302,64
jun.12	5.657,03	1.909,89	8.401,98	15.968,90	16.865,59	896,69
jul.12	4.155,14	1.635,30	9.450,31	15.240,75	16.137,44	896,69
ago.12	7.287,65	5.907,30	4.643,00	17.837,95	18.734,64	896,69
set.12	10.906,70	-	7.877,94	18.784,64	20.962,66	2.178,02
out.12	3.945,51	1.709,11	0	5.654,62	6.551,31	896,69
nov.12	-	3.773,95	0	3.773,95	4.670,64	896,69
dez.12	4.220,24	1.861,07	0	6.081,31	6.978,00	896,69
TOTAL						32.182,37

Frente a exposição retro aludida, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$581.043,65, além das multas por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$1.840,00, conforme o extrato abaixo:

(...)
É o voto.

VOTO EM SEPARADO - Itens 4 e 5

Apesar de concordar com a nulidade das infrações 04 e 05 por falta de apresentação do demonstrativo da apuração do imposto devido com a relação dos respectivos documentos fiscais que deixaram de ser escriturados, não concordo com o relator quanto à afirmação de que a entrega em branco da EFD não permite a imputação da infração de falta de escrituração de documentos fiscais.

A utilização de livro fiscal em papel para registro de operações não pode ser aceita como cumprimento de obrigação tributária acessória referente à escrituração fiscal para os contribuintes obrigados à escrituração fiscal digital(EFD), como é o caso do autuado, nos termos do art. 247 e 248 do RICMS/12. O § 1º do art. 247 determina que a EFD substitui a escrituração e impressão de livros fiscais. Assim, a obrigatoriedade de utilizar a EFD impõe pela legislação ao autuado afasta da legalidade o uso de livros fiscais impressos para registro de operações. O fato da DMA refletir a apuração registrada em livros fiscais impressos não legaliza o seu uso.

As multas previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96 são aplicadas pela falta de registro de documentos na escrita fiscal. Se o contribuinte está obrigado a utilização da EFD, a escrita fiscal passa a ser digital e a multa pela falta de registro de qualquer documento encontra-se tipificada nos referidos incisos da lei nº 7.014/96.

A multa fixa no valor de R\$1.380,00, prevista na alínea “l” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, deve ser aplicada como punição pela falta de entrega da EFD ou entrega sem as informações exigidas na legislação, podendo ser agravada com a aplicação do percentual de 1% sobre o valor das saídas ou das entradas, o que for maior, nas hipóteses de não atendimento de intimações para regularização da entrega dos arquivos. A penalidade pelo não atendimento de intimações não afasta as existentes nos incisos IX e XI do art. 42 que se aplicam sobre o valor dos documentos fiscais que não foram registrados na escrita fiscal.

Ao final do voto, houve a interposição de Recurso de Ofício em face da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

VOTO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício em face da desoneração ocorrida no Auto de

Infração susomencionado, nos lançamentos 1, 2, 4, 5 e 7, por meio da Decisão não unânime, lembrando que as infrações 1, 2 e 7 foram tidas como parcialmente procedentes e as infrações 4 e 5, nulas.

Compulsando os autos, entendo correto o julgado de base.

As infrações 1 e 2 foram lançadas pela suposta falta e recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, respectivamente, sobre mercadorias provenientes de outros Estados, para comercialização.

Como já explicitado pelo julgado de base, o próprio Auditor Fiscal, após as manifestações do Contribuinte e dos encaminhamentos em diligência solicitados pela JJF, realizou ajustes (fls. 1373 a 1377), considerando o parcelamento efetuado no bojo da denúncia espontânea (processo nº 6000000188126) das competências de outubro, novembro e dezembro de 2011.

Além disso, verificou a existência de um pagamento em duplicidade, em 12/2011 (infração 01), sendo também ajustado o fato gerador da antecipação parcial para a data de entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente e excluídos as operações de aquisições de produtos com isenção de imposto ou mercadorias na substituição tributária das diferenças lançadas originalmente em ambas as infrações.

Na verdade, houve uma completa depuração das exações, feita pelo próprio Autuante, que levou corretamente à desoneração das infrações 1 e 2, que são parcialmente procedentes, consoante o julgamento de piso.

Quanto às infrações 4 e 5, lançadas pelo suposto descumprimento de obrigação acessória pela falta de registo de entradas no estabelecimento, de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis, respectivamente, a JJF as considerou nulas, pois, não houve o correto apontamento das notas fiscais que não foram escrituradas, sendo que o “*demonstrativo utilizado para consignar o valor dessa mercadorias foi o mesmo utilizado para exigir a antecipação parcial, objeto da infração 02, acostado aos autos apenas na mídia CD (fl. 34)*”.

Outro argumento ventilado no *Decisum* de piso, mas que não foi compartilhado por todos os julgadores, é concernente ao fato de que, para o Relator do voto, houve sim a escrituração das notas fiscais no livro de Registro de Entrada, que foi levada para o Registro de Apuração do ICMS, sendo efetuada a declaração mensal eletrônica do contribuinte através da DMA.

Aduz o n. Relator que, o fato de não ter enviado os arquivos do SPED Fiscal (EFD) a qual estaria a empresa obrigada a realizar desde janeiro de 2012, não pode embasar a cobrança da falta de registro de entradas de mercadorias sujeitas à tributação e/ou não tributáveis, como fez a fiscalização, por força do princípio da tipicidade cerrada do lançamento tributário, apontando que tal infração acessória é objeto do item 08 deste Auto de Infração.

Pois bem.

Primeiramente, vejo que realmente as infrações se mostram nulas pela carência de registro, de forma clara e precisa, das notas fiscais que são objeto da autuação, impossibilitando a verificação específica dos fatos geradores. Assim, deveria o n. Auditor, utilizar de demonstrativos próprios para embasar as exações cobradas, apontando nota a nota, bem como o valor da mercadoria tida como não registrada, no intuito de se verem respeitados os princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, bem como, a própria exigência legal prevista no RPAF/BA, nos seus artigos 18, inciso IV, ‘a’ e 39, inciso III, a seguir transcritos, *in verbis*:

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

Em segundo lugar, quanto ao outro argumento levantado no julgamento, também entendo correta a necessidade de se apontar que não pode ser base para a presente exação a falta de escrituração no SPED, pois, devido ao princípio da tipicidade cerada ou da determinação da hipótese de incidência, a conduta tida com antijurídica deve estar revista no antecedente da norma punitiva de forma perfeita, sob pena de violação do princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Portanto, não pode haver uma integração da norma impositiva por parte a Administração, em substituição ao trabalho do legislador.

Ademais, devemos ressaltar, que todas as notas fiscais emitidas nessa ocasião eram eletrônicas, ou seja, o Fisco tinha o conhecimento do seu lançamento, já que as autorizou. Deste modo, a rigor, não há qualquer mercadoria que não tenha sido adquirida ou tenha dado entrada no estabelecimento do contribuinte sem a ciência do Fisco, bem como, consequentemente, não há qualquer tipo de embaraço na realização de qualquer roteiro de fiscalização, eis que toda a movimentação mercantil é noticiado ao ente estatal que anui com a emissão documento fiscal.

Diante desses fatos, considero correto o julgamento pela anulação das infrações 4 e 5.

Por fim, na infração 7, a contribuinte foi acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao uso do referido crédito.

A empresa aduziu que os créditos são provenientes: a) do ICMS antecipação parcial pagas no mês de apuração; b) dos créditos presumidos da aquisição de mercadorias para revenda de empresas optantes do Simples Nacional; c) da transferência de créditos entre dois estabelecimentos da empresa, matriz e filial, consoante às determinações do artigo 114-A, §2º, do então vigente RICMS/BA-97 e, posteriormente, do artigo 306 do RICMS/BA12.

O Fiscal Autuante acatou as argumentações recursais referentes à Antecipação parcial e das mercadorias para revenda adquiridas de empresas do Simples Nacional, reduzindo o débito de R\$ 865.589,77 para R\$ 557.226,48, conforme planilha de fls. 1376/1377.

Para a JJJF, não foi correto o posicionamento do Fiscal Autuante em não considerar os créditos transferidos, uma vez que, “*além da emissão das respectivas notas fiscais de transferência de saldos credores*”, há as “*Declarações eletrônicas da Apuração mensal do ICMS - DMA, cópias anexadas nos autos (fls. 1381/1415 - volume VI)*”, existindo a possibilidade de transferência de crédito do ICMS no nosso ordenamento jurídico, especialmente no Regulamento do ICMS.

Portanto alinho-me ao julgamento de base que assegurou o direito de transferência de crédito entre estabelecimento da mesma empresa, desde que constatada “*a existência concreta dos respectivos saldos credores*”, que poderá ser constatada em fiscalização posterior, desde já notificando a autoridade competente para este desiderato.

Assim, a infração 7 foi corretamente considerada parcialmente procedente, devido à exclusão dos créditos referentes a) ao ICMS antecipação parcial pagas no mês de apuração; b) aos créditos presumidos da aquisição de mercadorias para revenda de empresas optantes do Simples Nacional; c) à transferência de créditos entre dois estabelecimentos da empresa, matriz e filial, consoante às determinações do artigo 114-A, §2º, do então vigente RICMS/BA-97 e, posteriormente, do artigo 306 do RICMS/BA12.

Pelo todo quanto acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão do órgão a quo que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO EM SEPARADO (Infrações 4 e 5)

Devo registrar posicionamento divergente quanto aos fundamentos do Voto do i. relator atinentes às infrações 4 e 5, na medida em que se disse, com a devida licença, de forma equivocada, que os incisos IX e XI do art. 42 da Lei do ICMS/BA não podem fundamentar a exigência de multas por falta de lançamento de notas de entrada na Escrituração Fiscal Digital.

Eis as redações em vigor dos referidos incisos, quando das ocorrências:

"(...) IX - 10% (dez 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;

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal; (...)".

As condutas foram descritas como entradas ou ingressos de mercadorias (tributáveis e não tributáveis) sem o devido registro na escrita fiscal. Não é possível inferir que somente dizem respeito à escrita em papel. Os textos legais abrangem todo e qualquer tipo de escrita, inclusive a digital (EFD), pelo que não é pertinente cogitar inobservância ao princípio da tipicidade cerrada.

Por outro lado, o fato de as notas serem eletrônicas e autorizadas pelo Fisco não desobriga o contribuinte de lançá-las de forma correta na EFD (Escrituração Fiscal Digital), que inclusive se tornaria desnecessária caso prevalecesse tal concepção.

Acompanho a divergência da instância de base, pois entendo que as imputações são realmente nulas, mas em virtude da falta de apresentação dos demonstrativos de apuração do valor devido, o que, evidentemente, atinge o direito de defesa.

A partir do momento em que a EFD tornou-se obrigatória, a escrita em papel perdeu o valor legal, tornando-se documento de mero controle interno, não podendo em absoluto ser aceita como prova de cumprimento de obrigação tributária acessória.

Foi feliz o n. julgador a quo ao asseverar que:

"as multas previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96 são aplicadas pela falta de registro de documentos na escrita fiscal. Se o contribuinte está obrigado a utilização da EFD, a escrita fiscal passa a ser digital e a multa pela falta de registro de qualquer documento encontra-se tipificada nos referidos incisos da lei nº 7.014/96".

É o Voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207095.0301/14-2**, lavrado contra **LATICÍNIOS A. VINHAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.999,54**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, "d" e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$1.840,00**, previstas nos incisos XIII-A, "l", XV-A, alínea "b", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO EM SEPARADO

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE PROFIS