

PROCESSO - A. I. Nº 206910.0005/15-0
RECORRENTE - ITALSOFA NORDESTE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0088-01/17
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0112-12/18

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. A alegação de que a falta de recolhimento do imposto decorreu da apropriação dos créditos fiscais originados do Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX não resta provada. A própria Resolução 185/12, que transfere ao autuado o aludido benefício dispõe que sua apuração obedecerá ao disposto no Decreto nº 10.972/08. O autuado não logrou provar a existência válida dos créditos fiscais transferidos. Infração caracterizada. Afastada a arguição de mudança do fulcro do lançamento no julgamento de 1º grau. Mantida, no mérito, a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pela procedência parcial dos valores lançados. Efetuada, de ofício, a adequação da multa por descumprimento de obrigação principal de 100% para 60% do valor do imposto lançado. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS NA EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. 3. ARQUIVOS ELETRÔNICOS. USUÁRIO DE SPED. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE APRESENTAÇÃO PRAZO REGULAMENTAR. Infrações reconhecidas pelo contribuinte em conformidade com os ajustes efetuados pelo colegiado da Junta de Julgamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da Junta de Julgamento na parte em que o contribuinte foi sucumbente, relativamente ao Auto de Infração lavrado em 26/08/2015 que exigiu crédito tributário de ICMS e multas, no valor de R\$82.477,47 em razão da apuração das irregularidades, a seguir narradas:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares o ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta ainda que não recolheu o ICMS incidente sobre as operações de saídas no período de janeiro a março de 2015. Valor R\$66.942,95. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 2 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Consta ainda que não escriturou no SPED FISCAL (EFD), as aquisições de mercadorias no período de janeiro a março de 2015. Multa de 10%, valor R\$11.299,84.

INFRAÇÃO 3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, no período de março de 2015. Multa de 1%, valor R\$94,68.

INFRAÇÃO 4 - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária,

Consta ainda que o contribuinte entregou o SPED FISCAL (EFD) sem o registro das operações mercantis no período de janeiro a março de 2015. Multa - R\$4.140,00.

O Recurso Voluntário está adstrito à infração 1 e a Junta de Julgamento ao decidir a lide com relação a este item do Auto de Infração exarou o voto a seguir transcrito no tocante à fundamentação do item impugnado no apelo empresarial:

VOTO

(...)

No mérito, a primeira infração acusa o autuado de não ter feito o recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Informado ainda nos autos que o contribuinte não recolheu o ICMS incidente sobre as operações de saídas, no período de janeiro a março de 2015, no valor total de R\$66.942,95.

O contribuinte apresentou uma série de considerações acerca dos documentos incluídos na exigência, argumentando que houve diferenças entre os valores apontados pela fiscalização e as saídas efetivas registradas, nos livros fiscais.

No mês de janeiro de 2015, por exemplo, ainda que o Auditor tenha concluído pelo total das operações de saídas o valor de R\$15.846,36 (fl. 06), os documentos lançados no livro de Registro de Saídas demonstram que tais saídas, na realidade, somam R\$16.346,13 (fl. 112):

A diferença decorre porque a fiscalização desconsiderou a Nota Fiscal n. 1637, registrada em 30.01.2015 (ICMS - R\$5.197,67); não observou as Notas Fiscais 1629 (R\$3.820,06) e 1630 (R\$877,84), que foram canceladas, conforme os documentos anexos aos autos (DOC 05).

Em fevereiro de 2015, as saídas indicadas pela fiscalização somam R\$17.111,26 (fl. 06), com a exclusão da nota fiscal nº 1637 (R\$5.197,67), tratado no item anterior, totalizaram um débito de ICMS de R\$ 11.913,59, como assevera o autuante, em sua defesa (fl. 90) e consta no livro registro de Saída (fls. 142/143).

Em março de 2015, as saídas indicadas pela fiscalização somam R\$33.985,33 (fl. 07), com o cancelamento da nota fiscal nº 1685 (R\$306,00), totalizaram um débito de ICMS de R\$33.679,33, como assevera o autuante, em sua defesa (fl. 91) e consta no livro registro de Saída (fls.147/149).

A par das diferenças retro mencionadas, a discussão de base, nesse item 01, é a exigência da falta de recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais das operações de saída (venda de produção do estabelecimento), discriminadas no demonstrativo fiscal (fls. 06/07), com cópias dos respectivos documentos também anexadas aos autos.

Alega o autuado que a fiscalização ao constatar que não procedera ao registro de operações de saída na escrituração fiscal digital – EFD, no período da autuação, exigiu o ICMS referente às operações de saída, cujo valor do imposto foi compensado com créditos fiscais do próprio imposto. Arremata que o crédito tributário exigido não pode prosperar, porque, embora não tenha registrado respectivas notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital, as mesmas foram devidamente escrituradas no Livro Registro de Saídas, com os débitos destacados regulamente.

O Auditor Fiscal, em sua Informação, explica que o autuado se encontra obrigado na entrega do SPED FISCAL desde 01.01.2011; que não registrou suas operações mercantis (no período de janeiro a março de 2015), não sendo possível efetuar as devidas verificações; que simples apresentação de rascunhos em folhas avulsas, não descaracteriza a infração. Conclui que o Auto de Infração é subsistente e assim deve ser julgado.

De certo que 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 e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de escrituração no livro Registro de Entradas das entradas de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 217, RICMS-12 BA); ou na forma de 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 partir da momento em que estiver obrigado.

No caso em concreto, o contribuinte autuado encontra-se obrigado a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), desde 01.01.2011. Portanto, a partir dessa data, o mesmo deveria fazer a entrega da EFD e não mais a escrituração fiscal, na forma concebida pelo Convênio S/Nº, de 15/12/70. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador. Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for

emitido o recibo de entrega (§ 2º, do art. 247, RICMS BA-12). O autuado assim não agiu. Não fez a entrega regular da Escrituração Fiscal Digital - EFD, no período de janeiro / março de 2015, conforme mesmo admitiu.

Ocorre, contudo, que a questão de fundo, nesse item 01, reside na exigência do ICMS decorrente das operações de saída do contribuinte, não escrituradas regularmente e sem o devido recolhimento. O contribuinte autuado explicou, nas razões, que funcionava como depósito de matéria prima, que parte das suas saídas se destinava ao estabelecimento matriz e que não fez respectivos recolhimentos, sob a alegação de que o imposto foi compensado com créditos fiscais do próprio imposto, anexado aos autos farta documentação a fim de respaldar suas assertivas (fls. 214/340).

Após designação de diligência fiscal para sanear as lacunas e oferecer esclarecimentos aos fatos controversos (fls. 177/179), o autuado explicou que enviou a EFD sem movimento, apenas no período da autuação e por conta de um problema de atualização na versão do seu sistema fiscal, mas a exigência é improcedente porque as saídas realizadas foram compensadas com créditos do próprio imposto referente ao PROCROMEX transferidos pelo estabelecimento matriz e respectivas notas fiscais escrituradas em seus livros fiscais.

Compulsando as peças do processo, verifico que o autuado se encontra inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado com a atividade econômica principal de fabricação de móveis e outros materiais - CNAE FISCAL 3103-9/00 e beneficiário do Programa de Incentivo ao comércio Exterior - PROCROMEX, através das Resoluções nº 133/2006 e 185/2012, que ratifica a sua opção pela utilização do crédito fiscal disposto na Lei nº 9.430/2005.

A par da documentação anexada aos autos, o contribuinte buscou garantir a regularidade do seu comportamento fiscal, no presente caso, inclusive, na sustentação oral dos seus representantes, durante a apreciação da lide pelo órgão julgador, sem êxito, todavia, na empreitada de provar que a falta de recolhimento do imposto ocorrera pela apropriação correta dos créditos oriundo do PROCROMEX.

O Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCROMEX foi instituído pela Lei nº 7.024 de 23 de janeiro de 1997. A Lei nº 9.430 de 10 de fevereiro de 2005 (art. 4º), estabeleceu que, em substituição ao incentivo previsto na Lei nº 7.024/97, o Chefe do Poder Executivo poderá autorizar que os contribuintes habilitados ao referido programa, até 12 de dezembro de 2001, efetuem lançamento de crédito fiscal em valor equivalente, observados os limites e condições estabelecidos em decreto regulamentar.

Nesse sentido, o artigo 1º do Decreto nº 10.972, de 18 de março de 2008, que dispõe sobre os créditos fiscais referidos no art. 4 da Lei nº 9.430, de 10 de fevereiro de 2005.

Art. 1º - Os contribuintes habilitados ao programa instituído pela Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, ficam autorizados a lançar em sua escrita fiscal, em substituição ao incentivo, crédito de ICMS nos seguintes limites e condições:

I - de agosto de 2007 a julho de 2008: percentual previsto em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com desconto de 10 % (dez por cento);

II - de agosto de 2008 a julho de 2010: percentual previsto em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com desconto de 40% (quarenta por cento);

III - de agosto de 2010 a julho de 2012: percentual previsto em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com desconto de 60% (sessenta por cento);

IV - de agosto de 2012 a julho de 2013: percentual previsto em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com desconto de 80% (oitenta por cento);

V - de agosto de 2013 a julho de 2014: percentual previsto em resolução do Conselho Deliberativo do FUNDESE, com desconto de 90% (noventa por cento).

(...)

§ 2º - A DESENBAHIA informará mensalmente aos contribuintes o valor do crédito fiscal a que faz jus com base nos dados do SISCOMEX fornecidos pela SEFAZ, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo.

A própria Resolução 185/12, que transfere ao autuado o aludido benefício dispõe que sua apuração obedecerá ao disposto no Decreto nº 10.972/08. O autuado não logrou provar a existência válida dos créditos fiscais transferidos.

Mesmo as notas fiscais acostadas aos autos pela defesa não podem amparar as suas alegações, haja vista a existência de defeitos na sua emissão dos documentos. A nota fiscal nº 038, valor R\$9.889,06, lançada na apuração do imposto de janeiro de 2015, somente foi emitido 02.02.15 (fl. 284); a nota fiscal nº 039, valor R\$11.913,59, lançada na apuração do imposto de fevereiro de 2015, somente foi emitido 17.03.15 (fl. 292); a nota fiscal nº 040, valor R\$9.889,06, lançada na apuração do imposto de março de 2015, somente foi emitido 15.06.15 (fl. 288), tais documentos não poderiam validamente comprovar a transferência de créditos fiscais,

originados do Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX, com base nas Resoluções nº 133/06 e nº 185/12, retro relatadas. A movimentação contábil feito pelo autuado no sistema SAP (DOC 3), além das Declarações de Apuração de ICMS - DMA (DOC 4) também não colaboram no esclarecimento da regularidade fiscal.

Ainda mais em se tratando de benefício fiscal, os elementos que o informam deveriam estar devidamente escriturados e disponibilizados de forma que a fiscalização pudesse confirmar a sua real adequação às normas específicas sobre o tema.

Por derradeiro, o art. 31 da Lei nº 7.014/96, estabelece que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Nesses termos, considero procedente a exigência consignada na inicial dos autos, no mês de - janeiro de 2015, no valor de R\$15.846,36 (evitando a "reformatio in pejus"- art. 146, CTN); R\$11.913,59, em fevereiro de 2015 e R\$33.679,33, em março de 2015, totalizando R\$61.439,28,

(...)

Diante do exposto, o presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

Inconformado com a decisão acima reproduzida o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em petição subscrita por advogado, com procuração nos autos. A peça recursal está anexada às fls. 361 a 377 deste PAF.

Após ressaltar a tempestividade do apelo e fazer um breve resumo dos fatos que conduziram à autuação, o recorrente discorreu que o julgador de 1ª Instância reconheceu equívocos na apuração do imposto lançado no item 1 do Auto de Infração, reduzindo o montante originalmente exigido de R\$66.942,95 para R\$61.439,28. Além disso, a JJF reduziu a penalidade do item 02 do Auto de Infração de 10% para 1% em observância à retroatividade benigna da Lei nº 13.461/2015, alteradora da Lei nº 7.014/96. No mais foram mantidos os termos da autuação. A apelante, conforme já ressaltado acima, se limitou a recorrer da decisão de piso em relação à infração 1, informando, ainda, que providenciará a quitação dos valores que remanesceram nas infrações 2, 3 e 4.

Ao discorrer sobre as razões para a reforma da decisão da JJF no que tange à infração 1, declarou que a Recorrente teria logrado comprovar que: a) *havia pequenos erros na apuração do ICMS naquelas competências, tendo em vista que: (a) a fiscalização não havia considerado o cancelamento de algumas notas fiscais nos meses de janeiro e março; (b) uma Nota Fiscal emitida em 30.01.2015 fora considerada na apuração do imposto supostamente devido relativo à competência de fevereiro; b) Os débitos de ICMS decorrentes das saídas realizadas nas competências de janeiro, fevereiro e março de 2015 foram levados à apuração do imposto, tendo sido totalmente quitados com créditos da Recorrente.*

Que a JJF verificando a lisura da escrituração fiscal realizada pela então Impugnante, promoveu ajustes à base de cálculo do imposto originalmente lançado, reduzindo o ICMS originalmente exigido de R\$66.942,95 para R\$61.439,28.

Entretanto, ao se deparar com os argumentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, argumenta que o julgador de piso alterou o fulcro do lançamento para manter a exigência do imposto (com os ajustes acima comentados), sob fundamento absolutamente diverso daquele que embasara o lançamento original.

Para contextualizar o quanto alegado, disse ser preciso rememorar o arcabouço fático-jurídico que motivou a imputação constante do item 1 da peça acusatória.

Afirmou que em sede de fiscalização, o Auditor Fiscal autuante observou que a Recorrente não registrara nos arquivos magnéticos entregues ao Fisco as saídas tributadas ocorridas entre janeiro e março de 2015, listadas nos anexos do Auto de Infração; ou seja, constatou, a Fiscalização, que a Recorrente não preencheria de forma adequada o SPED fiscal. Diante desse cenário, a autoridade lançadora presumiu que, não estando documentadas as notas fiscais na EFD, o estabelecimento teria deixado de recolher o ICMS correspondente a essas operações, conforme se depreende dos termos da acusação descrita no item 1 do Auto de Infração.

Que a conduta da Recorrente, conforme capitulado no auto de infração, teria infringido o art. 2º, I, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 32, do RICMS/BA, que versam sobre a incidência do ICMS na circulação de mercadorias e sobre o dever de recolhimento do imposto no prazo regulamentar.

No que tange à penalidade, a infração foi capitulada no art. 42, inciso III da referida Lei, que comina multa de 100% sobre o valor do tributo não recolhido, quando constatada qualquer das situações descritas nas alíneas 'a' a 'g', a saber, saldo credor de caixa, suprimimento a caixa, manutenção no passivo de obrigações pagas ou inexistentes, entrada de mercadorias ou bens não registrados, divergências entre as informações declaradas pelo contribuinte e as informadas por instituições financeiras e, por fim, outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal.

Disse que não há dúvidas, portanto, de que a acusação fiscal assenta-se na presunção de que, ao deixar de registrar notas fiscais que acobertaram saídas com débito do imposto na EFD, a Recorrente teria inadimplido o ICMS incidente sobre essas operações.

Em sua defesa, a Recorrente admitiu a falha no cumprimento do dever instrumental, tendo, inclusive, reconhecido a procedência do item 4 do Auto de Infração, por meio do qual lhe fora aplicada sanção pecuniária pela entrega da EFD sem o registro das operações que renderam ensejo à cobrança objeto do item 01 em debate.

Esclareceu ainda que o envio da EFD sem movimento ocorreu apenas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015. Em outras competências (que antecederam e que sucederam o trimestre em referência), a Recorrente cumpriu à risca com a obrigação atinente ao envio da EFD, conforme se verifica dos documentos anexados aos autos.

Mas apesar disso, a Recorrente teria demonstrado, com farta prova documental, o equívoco do raciocínio fazendário ao supor que as omissões na EFD implicaram no descumprimento da obrigação tributária principal. Os documentos carreados à defesa comprovariam que, ao contrário do que presumiu o Autuante, os defeitos na escrituração fiscal digital não comprometeram a arrecadação, pois as notas fiscais e respectivos débitos destacados nesses documentos foram devidamente lançados nos LRS (Livros Registro de Saídas) e transportados para os LRA do ICMS (Livros Registro de Apuração do ICMS), onde foram compensados com créditos do próprio imposto.

Reconhecendo a pertinência das alegações defensivas e em respeito ao princípio da verdade material, a JJF converteu o julgamento em diligência, a fim de que a ASTEC, em relação ao item 1 do Auto de Infração, confirmasse se houve o registro das operações nos livros fiscais, tendo a Assessoria Técnica do CONSEF, segundo a recorrente, confirmado as alegações do contribuinte, atestando que as notas fiscais foram de fato escrituradas.

Tendo o processo sido incluído em pauta de julgamento, os Ilustres Julgadores, decidiram pela retirada do processo de pauta para que a ora Recorrente esclarecesse a natureza dos créditos utilizados para compensação do imposto apurado nas competências de janeiro a março/2015.

Em atenção ao quanto requisitado pelos julgadores, a Recorrente apresentou petição nos autos (fls. 214 a 216), esclarecendo que os débitos de ICMS das competências de janeiro a março/2015 haviam sido quitados mediante a utilização de créditos do Programa de Incentivo do Comércio Exterior ("PROCOMEX") que a Recorrente havia recebido em transferência do seu estabelecimento matriz, na forma das notas fiscais emitidas para essa finalidade, conforme devidamente retratado nos LRA dos períodos. Esperava a Recorrente que, restando comprovado que a premissa da fiscalização era insustentável, inclusive por meio de diligência da ASTEC, o resultado do julgamento seria a improcedência total do lançamento.

Informa, todavia, que não foi esse o caminho perfilhado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal. O colegiado de piso decidiu manter a cobrança, não mais assentando-se na acusação original de que a ausência de escrituração implicou na falta de recolhimento do tributo, mas sim sob a justificativa de que a documentação de suporte dos créditos, carreada pela Recorrente para

melhor esclarecimento dos fatos, estaria acometida de defeitos capazes de impedir o seu reconhecimento.

Argumenta que não tendo como refutar as provas trazidas ao processo, no sentido de que a entrega da EFD *sem movimento* não resultou no inadimplemento da obrigação tributária principal, pois a apuração realizada nos livros fiscais (LRS e LRA) revelaram a compensação integral realizada no regime de conta corrente fiscal, a JJF acabou alterando o fulcro da autuação, realizando verdadeira glosa dos créditos apropriados pelo estabelecimento.

Entretanto, sustenta a recorrente que os julgadores administrativos deveriam ter analisado a autuação com base nas normas que lhe deram suporte, as quais foram invocadas pela autoridade fiscal lançadora, não cabendo aos julgadores, em sede de julgamento, alterar a fundamentação do lançamento com o intuito de convalidá-lo.

Ao assim proceder, a apelante sustenta que as autoridades julgadoras acabaram por substituir a autoridade lançadora na competência que lhe é privativa, nos termos do art. 142 do CTN. Teria o lançamento assim se transmutado na glosa de crédito fiscal em decorrência de alegada inidoneidade da documentação, nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96, dispositivo invocado no acórdão, mais precisamente pelo fato de que as notas fiscais de transferência de saldo credor foram emitidas depois de encerrados os períodos nos quais os créditos foram utilizados.

Conclui, portanto, que o raciocínio da JJF caracteriza clara mudança nos critérios jurídicos adotados no lançamento e colide com o posicionamento do CONSEF, segundo o qual é vedado à autoridade lançadora, bem como ao órgão de julgamento, alterar o fulcro da autuação.

Nesse sentido trouxe para exame dessa instância recursal, julgados originários de Juntas e Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, citados às fls. 369/370, afirmando que está sedimentado na jurisprudência desse Conselho que, se constatada no curso do contencioso a improcedência dos fundamentos fáticos e/ou jurídicos da autuação, a cobrança não pode prosseguir com base em justificativas diversas das que ensejaram a exigência quando da lavratura do Auto de Infração, ainda que o órgão julgador verifique indícios de que possa ter havido outra infração praticada pelo contribuinte. Que caberia ao fisco, nessa hipótese, avaliar o cabimento de novo auto de infração, com base em novos elementos, oportunizando ao sujeito passivo a ampla defesa e o contraditório, em sua integralidade.

Requeru, assim, o afastamento total da cobrança objeto do item 1 do Auto de Infração.

Em seguida passou a discorrer acerca da comprovação da ausência de saldo devedor de ICMS nos meses de janeiro a março de 2015.

Declarou que caso não venha a ser acolhida a alegação antecedente faz-se mister demonstrar que, ao contrário do que decidiu a Junta de Julgamento Fiscal, há nos autos provas cabais de que a Recorrente não descumpriu a obrigação tributária principal lançada na forma do item 01 do AI, sendo irrelevante o fato de as notas fiscais de transferência terem sido emitidas com certo atraso, ao menos para fins de exigência do tributo.

Mais à frente passou a discorrer, mês a mês, a forma como os débitos das operações abarcadas no lançamento foram compensados, conforme transcrição abaixo.

Janeiro/2015

No que diz respeito à competência de janeiro/2015, a Fiscalização apurou um débito de ICMS no valor de R\$ 15.846,36, supostamente não recolhido pela Impugnante.

Em julgamento da impugnação, e ante às razões e documentos apresentados pela ora Recorrente, bem como à luz do quanto apurado pela ASTEC em sede de diligência, a JJF reconheceu que, naquele mês, o débito de ICMS apurado referente às operações de saída realizadas pelo estabelecimento autuado montou a quantia de R\$ 16.346,13, tendo ocorrido o registro da totalidade das notas no LRS da Recorrente.

O débito acima mencionado foi transportado para o Livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS referente à citada competência (doc. 03 da impugnação) – como se observa da Coluna Imposto Debitado da Folha onde estão registradas as Saídas daquele mês, no LRAICMS.

Na folha Resumo da Apuração do Imposto é possível observar que o débito de ICMS apurado em janeiro/2015 foi compensado com créditos do próprio imposto, no regime da não cumulatividade, sendo R\$ 6.457,07 decorrentes de entradas de mercadorias com crédito do imposto, e R\$ 9.889,06 recebidos em transferência do estabelecimento matriz para o estabelecimento autuado, conforme autorizado pelas normas que regem o PROCOMEX, restando saldo R\$ 0,00 a recolher.

Apesar de tais irrefutáveis provas, a JJF apegou-se unicamente ao fato de que a NF nº 0038, que acobertou a transferência dos créditos de PROCOMEX, conforme autorizado pelo art. 2º do Decreto nº 10.972/2008, foi emitida apenas no mês seguinte ao de sua utilização, ou seja, em fevereiro de 2015 (doc. 02 da Manifestação à Diligência).

Tal detalhe, no entanto, não pode implicar na glosa do direito creditório, visto que no campo das informações complementares da NF há expressa referência à competência a que se refere:

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES
TRANSFERENCIA DE CREDITO MATRIZ X FILIAL REFERENTE AO MES J
ANEIRO 2015

Observe-se, do quanto exposto, que não pairam dúvidas acerca da improcedência da acusação fiscal, tendo em vista que, diferentemente do quanto consignado na autuação, o imposto apurado pela Recorrente em janeiro/2015 foi extinto, mediante compensação com créditos do próprio imposto.

Ainda quanto ao débito relativo à competência de janeiro/2015, cumpre pontuar que, mesmo que a procedência da autuação pudesse se sustentar na suposta inidoneidade da documentação que deu suporte ao crédito - o que não se pode admitir, como já pontuado neste Recurso - seria necessário reconhecer a improcedência de parcela da exigência.

Isto porque, do total do débito apurado naquela competência, apenas parcela foi compensada com créditos do PROCOMEX. O montante de R\$ 6.457,07 de débito de ICMS apurado em janeiro/2015 foi compensado com créditos decorrentes das entradas de mercadorias no estabelecimento autuado.

Em relação a esta parcela da exigência, a JJF não indicou nenhum fundamento para glosa do crédito e consequente manutenção da exigência.

Fevereiro/2015

No que tange às saídas de fevereiro/2015, que totalizaram um débito de ICMS de R\$ 11.913,59 (como reconhecido pela JJF na decisão recorrida), todas as notas fiscais autuadas estão escrituradas no Livro Registro de Saídas referente a fevereiro/2015 (doc. 06 da Impugnação), conforme reconhecido expressamente pela ASTEC

É possível constatar, ademais, mediante a análise dos Livros Fiscais da Recorrente, que o débito de ICMS apurado no final do mês, no valor de R\$ 11.913,59, foi transportado para o LRAICMS e compensado com créditos do próprio imposto, não tendo sido apurado, também neste mês, saldo de ICMS a pagar mediante DAE (doc. 07 da Impugnação):

Saídas de Fevereiro de 2015			
Nº das NF	Valor Contábil	Base de Cálculo	Imposto Destacado
1638	R\$ 13.306,14	R\$ 13.306,14	R\$ 2.262,04
1641	R\$ 3.611,88	R\$ 3.611,88	R\$ 614,02
1642	R\$ 41.767,25	R\$ 40.160,82	R\$ 6.827,35
1644	R\$ 250,01	R\$ 238,10	R\$ 40,48
1649	R\$ 7.318,88	R\$ 7.318,88	R\$ 1.244,21
1653	R\$ 400,01	R\$ 400,01	R\$ 68,00
1656	R\$ 800,00	R\$ 761,90	R\$ 129,52
1657	R\$ 4.282,20	R\$ 4.282,20	R\$ 727,97
Total			R\$ 11.913,59

Não obstante, novamente a JJF promoveu indiretamente a glosa do crédito utilizado para saldar o total dos débitos devidos no mês de fevereiro, entendendo que a NF 0039, emitida para lastrear a transferência do saldo credor, no importe de R\$ 11.913,59, foi emitida apenas em março de 2015.

Tal como ocorrido no mês anterior, apesar de emitida com atraso, o campo das informações complementares confirma que tal crédito se refere ao mês de fevereiro de 2015:

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES
TRANSFERENCIA DE CREDITO MATRIZ X FILIAL REFERENTE AO MES F
EVREIRO 2015

MARÇO/2015

Por fim, no que tange às notas fiscais autuadas referentes à competência março/2015, também foram elas devidamente escrituradas no Livro Registro de Saídas (doc. 08 da Impugnação) e o imposto apurado, no valor de R\$ 33.679,33, foi transportado para o LRAICMS (doc. 09 da Impugnação), tendo sido totalmente compensado com créditos do próprio imposto, não tendo a Impugnante apurado saldo a ser liquidado mediante DAE.

Tal como nos meses anteriores, os créditos foram recebidos em transferência, seguindo a autorização das normas que disciplinam o PROCOMEX, não podendo ser esse crédito glosado apenas porque a NF que retrata a transferência do saldo credor foi emitida com atraso, pois também há referência à competência a que se refere no campo das informações complementares:

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

Informações Adicionais de Interesse do Fisco: TRANSFERENCIA
DE CREDITO MATRIZ X FILIAL REFERENTE AO MES MARÇO 2015

DO ABATIMENTO DOS DÉBITOS DE ICMS DAS COMPETÊNCIAS DE JANEIRO A MARÇO/2015 COM OS CRÉDITOS RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA ANTERIORMENTE AOS VENCIMENTOS

Ainda que se pudesse admitir a manutenção da exigência sob fundamento estranho aos contornos delineados pelo auditor fiscal quando do lançamento – o que não se espera; bem como se pudesse concluir pela imprestabilidade dos créditos do PROCOMEX para utilização na compensação dos débitos do ICMS relativos às competências de janeiro a março/2015, em razão de suposta irregularidade na emissão das NFs de transferência, não obstante o fato de tais notas fazerem expressa menção aos débitos a serem amortizados mediante a utilização do crédito transferido, ainda assim seria necessário reconhecer a parcial improcedência do item 01 da peça acusatória.

Isto porque, se o crédito transferido através da NF 038, no valor de R\$ 9.889,06 é imprestável para quitar o débito apurado em janeiro/2015, por ter tal NF sido emitida em 02.02.2015, isto significa dizer que o citado crédito, não tendo sido utilizado pela Recorrente, estava disponível para amortizar parcela do débito do imposto apurado em fevereiro/2015, no valor de R\$ 11.913,59, devendo ser mantida a exigência apenas em relação à diferença entre o débito apurado e o crédito disponível para utilização, no valor de R\$ 2.024,53.

Do mesmo modo, se o crédito objeto da NF 040, no valor de R\$ 11.913,53, não for considerado na compensação do débito de ICMS apurado em fevereiro/2015, é forçoso reconhecer que não havia qualquer empecilho à sua utilização na compensação do imposto apurado em março, devendo, desta forma, ser afastada parte da exigência fiscal relativa àquela competência.

Face ao exposto, não sendo reconhecida a improcedência total do Item 01 da autuação – o que não se espera, requer, subsidiariamente, o reconhecimento da sua parcial improcedência, em razão do quanto aqui exposto.

Por fim a recorrente argumentou que a autuação está baseada na premissa de que a não escrituração de notas fiscais na EFD acarretou a falta de recolhimento do tributo, pelo que a fiscalização considerou a Recorrente incurso na penalidade prevista no art. 42, III, 'g' da Lei nº 7.014/96, cabível nas hipóteses de omissão de receitas apurada mediante levantamento fiscal.

Que embora a Recorrente não creia que esse Conselho vá convalidar a mudança do fulcro do lançamento no curso do feito e por autoridade desprovida de competência para delinear os contornos do lançamento, permitindo que, neste processo, se trave discussão acerca da documentação que dá suporte ao crédito utilizado, requerereu, subsidiariamente, o cancelamento da multa de ofício de 100%, visto que a alegada infração mudou de natureza, não podendo prevalecer a sanção aplicada. Declarou que se o problema passou a ser a inidoneidade das notas

fiscais de transferência de crédito, descabe a imputação da multa de 100%, por ausência de correspondência entre a conduta praticada e o tipo sancionatório descrito na Lei.

Entende, portanto, que o descritivo da suposta infração imputada à Recorrente pela JJF não se amolda à tipificação da multa originalmente lançada.

Finalizou a peça recursal formulando os seguintes pedidos:

- (i) Seja reconhecida a insubsistência do item 01 do Auto de Infração, em virtude da comprovação de que não fora cometida a infração descrita na peça acusatória e da impossibilidade de o órgão julgador alterar o fundamento da autuação para “salvar” a cobrança;*
- (ii) Não sendo este o entendimento desse I. CONSEF, requer seja a infração 01 julgada improcedente, pois restou comprovado a existência e legitimidade dos créditos utilizados pela Recorrente para compensar os débitos cobrados;*
- (iii) Subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela possibilidade de alteração do fundamento da autuação pelo órgão julgador, bem como pela ilegitimidade dos créditos do PROCOMEX – o que não se espera, requer:*
 - a) Seja reconhecida a parcial improcedência do imposto lançado no mês de janeiro/2015 que foi compensado com créditos decorrentes da entradas de mercadorias, e não com os créditos do PROCOMEX recebidos em transferência do estabelecimento matriz da Recorrente;*
 - b) Seja reconhecida a parcial improcedência do imposto lançado nos meses de fevereiro e março/2015 tendo em vista que, se a utilização dos créditos transferidos para compensação dos débitos nas competências de janeiro a março/2015 não for convalidada, há de se reconhecer que os créditos transferidos para amortização do débito de ICMS de janeiro (através da NF 038) estavam disponíveis para compensação com o débito apurado em fevereiro e, do mesmo modo, os crédito transferidos para amortização do débito de ICMS de fevereiro (através da NF 039), estavam disponíveis para compensação com o imposto apurado em março/2015;*
 - c) Por fim, requer seja a multa de ofício de 100% cancelada por falta de correspondência entre os fatos discutidos nos autos (após a alteração do fundamento da autuação promovida pela I. JJF) e o tipo sancionatório descrito no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.*

VOTO

Inicialmente cabe consignar que as infrações 2, 3 e 4 e as parcelas excluídas da infração 1, nos meses de fevereiro e março de 2015, reduzidas, respectivamente, de R\$17.111,26 e R\$33.985,33, para R\$11.913,59 e R\$33.679,33, não serão objeto de exame nessa instância recursal, visto que os valores mantidos dos itens 2, 3 e 4 não foram objeto de recurso de iniciativa do contribuinte e as parcelas excluídas das infrações 1 e 2 não está submetidas a reexame necessário, através da interposição de Recurso de Ofício.

Devolvido ao exame dessa Câmara de Julgamento tão somente os valores da condenação proferida em 1ª instância, relacionados à infração 1, que imputa ao contribuinte a seguinte ocorrência: *INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares o ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta ainda que não recolheu o ICMS incidente obre as operações de saídas no período de janeiro a março de 2015.* Valor após Decisão da JJF: R\$ 61.439,28. Multa de 100%.

O contribuinte afirmou, na peça recursal que a Decisão de Junta alterou os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento tributário, na medida que se teria se fundamentado na glosa de créditos das notas fiscais emitidas pela matriz da empresa, utilizadas ao amparo do benefício do PROCOMEX (Programa de Incentivo ao Comércio Exterior), instituído pela Lei nº 7.024/97 e Decreto nº 10.972/2008. Por sua vez a autuação teria se baseado tão somente na apuração do imposto não recolhido em razão da falta de registro de notas fiscais de saídas, com débito do ICMS, na escrituração fiscal digital (EFD).

Tomo a questão suscitada pela recorrente como uma preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

Observo, todavia, que o argumento e as provas documentais relacionadas aos créditos vinculados ao PROCOMEX foram trazidos pela defesa, na Manifestação acostada às fls. 214/216, e submetidas à apreciação da 1ª Instância, com questão modificativa dos valores apurados na ação fiscal, relacionados à infração 1. Trata-se, portanto, de questão levantada, arguida ou suscitada pela defesa e adicionada à peça impugnatória. Trata-se de argumento defensivo que não poderia deixar de ser analisado e enfrentado pelos julgadores de piso sob pena de omissão da Decisão.

Improcedem, portanto, as razões articuladas na peça recursal de que a Decisão da JJF mudou o fulcro da autuação a partir da análise e consequente fundamentação no Acórdão em questões relacionadas às notas fiscais vinculadas aos créditos do PROCOMEX, visto que a matéria, de fato e de direito, foi trazida pela defendente, e colocada na manifestação empresarial como questão, ao menos, modificativa dos valores lançados no Auto de Infração, demandando, portanto, o abatimento dos citados créditos fiscais dos valores apurados no Auto de Infração. Não há que se admitir aqui a tese recursal de alteração dos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento de ofício, pois efetivamente esse vício não foi cometido pelo julgador “*a quo*”, que teria que enfrentar obrigatoriamente os argumentos e provas da defesa, modificativos ou alteradores do “*quantum debaetur*”, mesmo que apresentados após a protocolização da peça de defesa.

Indefiro, portanto, a questão preliminar suscitada pela recorrente.

Passo agora ao exame das questões de mérito trazidas na peça recursal. Observo que realmente o lançamento em exame parte da constatação, na auditoria fiscal, de que haviam notas fiscais de saídas acobertando operações tributadas e não registradas na EFD (Escrituração Fiscal Digital), deduzindo-se em decorrência, que o imposto debitado naqueles documentos não foi recolhido aos cofres públicos, posto que a apuração do ICMS tomou por base os dados da escrita fiscal digital (saídas, entradas e apuração de débitos e créditos do imposto). O lançamento está fundamentado nos Demonstrativos juntados às fls. 06/07 do presente PAF e cópias reprográficas dos DANFES/Notas Fiscais Eletrônicas apensadas às fls. 09/77.

Na 1ª Instância, em decorrência dos argumentos inicialmente apresentados pela defendente, o presente PAF foi convertido em diligência para que fosse averiguada a escrituração ou não das notas fiscais descritas nos Demonstrativos de fls. 06/07.

A ASTEC, através do Parecer nº 13/2017 (doc. fl. 179), declarou que as notas foram “*escrituradas*” ou “*lançadas*” nos papéis juntados pelo sujeito passivo às fls. 112, 140, 142, 147, 148, 159 e 161, e se referem a **folhas avulsas**, que corresponderiam ao livro de saídas do recorrente. Todavia, o revisor da ASTEC, a partir também das DMAs enviadas pelo contribuinte e integrantes do banco de dados da SEFAZ-Ba, concluiu não ser possível se identificar se as NFs objeto da autuação compuseram efetivamente os saldos de ICMS apurados nos respectivos meses.

Pois bem, é fato incontroverso que as EFDs dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015 foram apresentadas sem movimento. Isso não é negado pela defesa, que atribui o referido equívoco a um problema de atualização do sistema fiscal utilizado pela empresa, no primeiro trimestre do ano de 2015. Na manifestação pós-diligência foi que a defesa trouxe o argumento modificativo do lançamento relacionadas às Notas Fiscais com créditos fiscais do benefício do PROCOMEX, transferidos do estabelecimento matriz da autuada e dedutíveis dos valores lançados na infração 1.

Em relação a esses créditos fiscais o julgador de piso ao enfrentar a questão modificativa do lançamento, declarou que as notas fiscais acostadas aos autos pela defesa não podem amparar as suas alegações, haja vista a existência de defeitos na emissão dos documentos. A Nota Fiscal nº 038, valor R\$9.889,06, lançada na apuração do imposto de janeiro de 2015, somente foi emitido 02.02.15 (fl. 284); a Nota Fiscal nº 039, valor R\$11.913,59, lançada na apuração do imposto de fevereiro de 2015, somente foi emitido 17.03.15 (fl. 292); a Nota Fiscal nº 040, valor R\$9.889,06, lançada na apuração do imposto de março de 2015, somente foi emitido 15.06.15 (fl. 288), tais documentos não poderiam validamente comprovar a transferência de créditos fiscais, originados do Programa de Incentivo ao Comércio Exterior - PROCOMEX, com base nas Resoluções nº^{os}

133/06 e 185/12. A movimentação contábil feito pelo autuado no sistema SAP (DOC 3), além das Declarações de Apuração de ICMS - DMA (DOC 4) também não colaboram no esclarecimento da regularidade fiscal. Em se tratando de benefício fiscal, os elementos que o informam deveriam estar devidamente escriturados e disponibilizados de forma que a fiscalização pudesse confirmar a sua real adequação às normas específicas sobre o tema, ou seja, essas notas deveriam ter sido igualmente lançadas na EFD, possibilitando assim o exame da regularidade da ação fiscal.

É de se concluir, portanto, que lastro documental trazido pela defesa são folhas avulsas de uma alegada escrita fiscal (livro de saída), que não foram levadas a registro na EFD e a título de modificação do lançamento. Notas Fiscais que teriam acobertado créditos fiscais, originários da matriz, também não lançadas na EFD e em descompasso com os meses de competência onde foram processadas as alegadas compensações com os débitos de ICMS.

Conforme foi muito bem exposto no Acórdão da JJF, o art. 31 da Lei nº 7.014/96, estabelece que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Não há, portanto, com se validar informações baseadas em escrita não oficial para respaldar créditos fiscais que a recorrente busca homologar para deduzir dos valores autuados. Ao processo deveriam ter sido carreados documentos ou provas do pagamento do imposto autuado, que não foram trazidas nas diversas intervenções do contribuinte. Também poderiam ter sido juntados elementos modificativos do lançamento lastreados em escrita fiscal oficial, ainda que retificada ou corrigida, após o devido exame pela autoridade fiscal competente, em procedimento regular de iniciativa do contribuinte (créditos extemporâneos).

Pelas razões acima expostas não acolho o pedido formulado no apelo empresarial de invalidade do lançamento ao argumento de que houve alteração do fulcro da autuação na Decisão de 1º grau, como também, e pelas mesmas razões, o pedido de exclusão da multa lançada no Auto de Infração. A questão atinente à adequação do percentual da multa será examinada mais à frente.

Da mesma forma não acolho o pedido subsidiário de improcedência do imposto lançado no mês de janeiro/2015 que foi compensado com créditos decorrentes das entradas de mercadorias, e não com os créditos do PROCOMEX recebidos em transferência do estabelecimento matriz da Recorrente. Na mesma direção nego o pedido de parcial improcedência do imposto lançado nos meses de fevereiro e março/2015 tendo em vista que, se a utilização dos créditos transferidos para compensação dos débitos nas competências de janeiro a março/2015 não for convalidada, haveria que se reconhecer que os créditos transferidos para amortização do débito de ICMS de janeiro (através da Nota Fiscal nº 038) que estariam disponíveis para compensação com o débito apurado em fevereiro e, do mesmo modo, os créditos transferidos para amortização do débito de ICMS de fevereiro (através da Nota Fiscal nº 039), estariam disponíveis para compensação com o imposto apurado em março/2015. Todas essas alegações estão baseadas em prova ilegítima e ilegal, pois calcadas em elementos estranhos a escrita fiscal oficial. Os direitos aos créditos aqui suscitados pela recorrente, em baseados em elementos estranhos a escrita fiscal (EFD), deverão ser objeto de fiscalização, em procedimento próprio, momento em que o contribuinte deverá certificar a legitimidade dos valores apontados na peça recursal.

Todavia, de ofício, promovo o reenquadramento da multa de 100% aplicada à recorrente com base nas disposições do art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96, para a penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, do mesmo diploma legal, correspondente à imputação de falta de recolhimento tempestivo do imposto por erro na determinação dos valores do ICMS, a partir de documentos emitidos e escriturados pelo sujeito passivo. Inexistente também nos autos a demonstração inequívoca de que o contribuinte, na imputação correspondente à infração 1, tenha agido com dolo ou fraude, mais uma razão a justificar a adequação e o reenquadramento da multa por descumprimento da obrigação principal para o percentual de 60% (sessenta por cento).

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Entendo, em nome do princípio da verdade material, que a recorrente teria direito ao crédito da Nota Fiscal nº 038, no valor R\$9.889,06, emitida em 02.02.15 (fl. 284) para compensação do imposto a pagar nesse mês, da mesma forma, a Nota Fiscal nº 039, no valor R\$11.913,59, emitida 17.03.15 (fl. 292), daria direito ao crédito no mês em que a mesma foi emitida, uma vez que estas notas fiscais não foram consideradas inidôneas pela fiscalização, apesar da irregularidade na escrita fiscal (EFD), não podendo desconsiderar o direito ao crédito lastreado em documentação fiscal idônea.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para excluir, da autuação, os valores referente ao crédito das Notas Fiscais nºs 038, no valor R\$9.889,06, emitida em 02.02.15 (fl. 284) e nº 039, no valor R\$11.913,59, emitida 17.03.15 (fl. 292).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206910.0005/15-0**, lavrado contra **ITALSOFA NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.439,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$5.364,66**, prevista nos incisos IX, XI e XIII-A, “I”, c/c Lei nº 12.917/13, arts. 106 e 112 do CTN, da Lei nº 5.172/66, com os acréscimos moratórios, de acordo com a norma da Lei nº 9.837/05, cabendo à autoridade fiscal competente promover a homologação das parcelas já recolhidas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Paulo Sérgio Sena Dantas, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE - Conselheiro: Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA - VOTO DISCORDANTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS