

A. I. N° - 207098.0007/17-0
AUTUADO - PEPSICO DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04.07.2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0084-02/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. a) AQUISIÇÕES DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A alegação defensiva de não ter ocorrido a infração em face de o valor glosado decorrer apenas da sua forma de escriturar o imposto decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais de aquisições dos materiais fora da Bahia não se acha comprovada nos autos. **Infração caracterizada. b)** ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. **c)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. **Infrações reconhecidas. d)** REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO PARA VENDA FORA DO ESTABELECIMENTO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DO DIREITO AO CRÉDITO. Glosa de crédito fiscal escriturado em desconformidade com a legislação específica, sem o devido registro na EFD não elidida na forma regulamentar. **Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a)** OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXERCÍCIO FECHADO. a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS EM FACE DE FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS. **b)** DIFERENÇA TANTO DE ENTRADAS COMO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXAÇÃO FISCAL PELO VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA: O DAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS. **c)** OMISSÃO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES RELATIVAS A MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. **4. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. 6. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA PERCENTUAL POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 7. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a)** FALTA DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIA (S), BEM (NS) OU SERVIÇO (S) TRIBUTÁVEIS. **b)** FALTA DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIA (S) NÃO TRIBUTÁVEIS. **Infrações reconhecidas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$781.231,99, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor: R\$ 79.717,60. Período: Exercícios fiscais 2014-2015. Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III, ambos da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

INFRAÇÃO 2 (01.02.20) – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento(s) fiscal (is) em duplicidade, conforme demonstrativo de cálculo e relação de NF’s-e, por amostragem, constantes do Anexo 03. Valor: R\$272,86. Período: Dezembro de 2014. Enquadramento legal: Art. 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309, I, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

INFRAÇÃO 3 (01.02.40) – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is). Valor: R\$11.258,58. Período: Novembro a Dezembro de 2014; Janeiro a Dezembro de 2015. Enquadramento legal: Arts. 29 e 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309, § 6º, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

INFRAÇÃO 4 (01.02.42) – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Valor: R\$ 177.590,81. Período: Janeiro a Dezembro de 2014; Janeiro de 2015. Enquadramento legal: Art. 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

Consta referenciado que o contribuinte lançou diretamente no registro de apuração do ICMS da EFD dos exercícios de 2014 e 2015, na coluna “Ajustes de Crédito – sob o título de “Descontos incondicionais recolhido antecipadamente em virtude do Regime Especial 15946/06”, código BA029999, sem a devida comprovação, conforme Demonstrativo constantes dos Anexos 06 e 07.

INFRAÇÃO 5 (02.01.02) – Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Conforme Demonstrativo do cálculo e cópia de DANFE’s, por amostragem, constantes do Anexo 08. Valor: R\$4.408,28. Enquadramento legal: Art. 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

INFRAÇÃO 6 (02.01.03) – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$ 4.122,38. Período: Março, Maio a Dezembro de 2014. Enquadramento legal: Art. 2º, I e art. 32, da Lei 7.014/96 c/c o art. 332, I, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da citada lei.

Consta referir-se a operações de saídas a título de bonificação, doação e/ou brindes, como Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP nº 5.910, em desacordo com o disposto no Inciso II do art. 389 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 09 e 10, referente aos exercícios de 2014 e 2015.

INFRAÇÃO 7 (04.05.02) – Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$ 89.683,05. Período: Exercício de 2014. Enquadramento legal: Art. 2º, I e art. 23-B, da Lei 7.014/96 c/c o art. 83, I, do RICMS-BA/2012 e art. 13, I da Port. 445/98. Multa: Art. 42, III, da citada lei.

Consta descrito que os demonstrativos que fundamentam esta infração se encontram detalhados nos Anexos 11 a 11 J, referente ao exercício de 2015, cujos relatórios estão gravados em mídia CD-R entregue ao contribuinte mediante recibo e também anexados ao Auto de Infração, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado de acordo com os artigos 13 e 14 da Portaria 445/98.

INFRAÇÃO 8 (04.05.05) – Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração tanto de

entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Valor: R\$ 235.754,57. Período: Exercício de 2014. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, IV e art. 23-A, da Lei 7.014/96 c/c o art. 13, II, da Port. 445/98. Multa: Art. 42, III, da citada lei.

Consta descrito que os demonstrativos que fundamentam esta infração se encontram detalhados nos Anexos 12 a 12 J, referente ao exercício de 2015, cujos relatórios estão gravados em mídia CD-R entregue ao contribuinte mediante recibo e também anexados ao Auto de Infração, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado de acordo com os artigos 13 e 14 da Portaria 445/98.

INFRAÇÃO 9 (04.05.11) – Falta de retenção e o consequente recolhimento de ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$57.454,07. Período: Exercícios de 2014 e 2015. Enquadramento legal: Art. 8º, II e art. 23, II, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, II, “e” da citada lei.

Consta descrito que os demonstrativos que fundamentam esta infração se encontram detalhados nos Anexos 13 e 14, relativamente aos exercícios de 2014 e 2015, cujos relatórios estão gravados em mídia CD-R entregue ao contribuinte mediante recibo e também anexados ao Auto de Infração.

INFRAÇÃO 10 (06.05.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Valor: R\$ 5.882,30. Período: Exercícios de 2014 e 2015. Enquadramento legal: Art. 4º, XV da Lei 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a”. do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, “f” da citada lei.

Consta descrito referir-se à falta de recolhimento do ICMS relativo ao Diferencial de Alíquotas resultante de Notas Fiscais destinadas ao estabelecimento, constando bens para o ativo imobilizado, notadamente equipamentos de informática e material destinado a uso e consumo, principalmente Cartuchos de Toner, conforme Demonstrativos constantes dos Anexos 15 e 16, exercícios de 2014 e 2015.

INFRAÇÃO 11 (07.02.03) – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor: R\$2.380,01. Período: Janeiro e Junho de 2014. Enquadramento legal: Art. 8º, II da Lei 7.014/96 c/c o art. 289 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, “e” da citada lei.

Consta descrito que o levantamento fiscal foi efetuado conforme Demonstrativo do cálculo (Anexo 17) e cópia de DANFE’s (por amostragem).

INFRAÇÃO 12 (07.15.05) – Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor: R\$82.686,40. Período: Janeiro a Dezembro de 2014. Enquadramento legal: Art. 12-A, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, II, “d” da citada lei.

INFRAÇÃO 13 (16.01.01) – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 1.023,51. Período: Exercícios fiscais de 2014 e 2015. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, XI, “d” da citada lei, reduzida retroativamente em obediência à Lei 13.461 c/c a alínea “c”, do inciso II do art. 106 do CTN.

Consta descrito que o levantamento fiscal foi efetuado conforme Demonstrativo do cálculo (Anexo 20 e 21), referentes aos exercícios de 2014 e 2015, respectivamente, e cópia de DANFE's (por amostragem).

INFRAÇÃO 14 (16.01.02) – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (is) sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 9.925,23. Período: Exercícios fiscais de 2014 e 2015. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, XI, da citada lei.

Consta descrito que o levantamento fiscal foi efetuado conforme Demonstrativo do cálculo (Anexo 22 e 23), referentes aos exercícios de 2014 e 2015, respectivamente, e cópia de DANFE's (por amostragem).

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 544 a 559. Impugna apenas as infrações 1 e 4, anunciando que as demais serão quitadas.

Reproduzindo os artigos 29, § 1º, I e II; 53, III, 31 e 309 do RICMS-BA/2012 e o art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, o art. 39, V, “a”, “b” e “c” do RPAF/BA, bem como partes de ementas de decisões do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo argui nulidade por erro na capitulação legal, dizendo, no que tange à infração 01, que os dispositivos supostamente afrontados (art. 29, §1º, II e art. 53, II) apenas dizem respeito ao período de vigência dos direitos ali previstos, fazendo crer que a Impugnante teria aproveitado indevidamente de crédito fiscal antes da vigência da norma que fundamenta o crédito, o que, por incongruência lógica, não corresponderia à descrição da “infração”, não havendo, entende, correspondência entre o motivo fático (acusação) e o motivo legal (fundamento legal).

Subsidiariamente, caso se entenda tratar-se de *erro formal*, pede seja determinada a retificação do ato administrativo com reabertura do prazo para sua defesa.

Quanto ao mérito do caso, traça os seguintes argumentos:

Infração 01

Diz que apesar de não ter realizado o estorno do crédito na apuração mensal (como determina o regulamento – art. 302), SUBTRAIU o respectivo valor no momento da apuração do débito, conforme planilha e consequente explicação:

- Na composição do débito do imposto, as saídas somaram R\$ 1.286.161,52 (linha 08 da planilha);
- A elas, SOMOU-SE o valor apurado a título de diferencial de alíquota (R\$ 2.328,56 – linha 11 da planilha), resultando num sub-total de débito de R\$ 1.288.490,08 (linha 14 da planilha);
- Paralelamente, o crédito referente a aquisição de material de uso e consumo (R\$ 782,93 – linha 22 da planilha) COMPÔS A FÓRMULA (em subtração) para se chegar ao valor de R\$ 2.328,56 (linha 11 da planilha);
- E, com isso, aquele crédito INTEGROU A BASE DE CÁLCULO do imposto apurado no período, NÃO RESULTANDO EM RECOLHIMENTO A MENOR de imposto.

Portanto, diz “o que importa considerar é, como sempre, a VERDADE MATERIAL subjacente aos procedimentos descritos acima: o crédito decorrente das aquisições de material de uso e consumo FOI DEVIDAMENTE registrado (para reduzir) na apuração do mensal do imposto, mesmo não tendo sido estornado”.

Entende que a prevalecer a glosa do crédito, estar-se-á tributando duplamente a Impugnante, que já subtraiu o crédito na composição do débito final do período.

Infração 04

Reproduzindo a Cláusula sétima do Regime Especial nº 4926/2007 que cuida do tratamento dos descontos incondicionais, alega que o regime especial a que se refere a fiscalização NÃO FAZ REFERÊNCIA a descontos incondicionais, NADA PREVENDO acerca desse tema.

Afirma, contudo, que EMITIU as NF's de entrada e saída e as registrou no Sintegra, mas não as

escriturou no SPED, dando margem ao entendimento da acusação fiscal de lançamento “...*sem a devida comprovação*”, o que não corresponderia à realidade, pelo que, alega, “Mais uma vez, é a VERDADE MATERIAL que deve prevalecer quanto à **existência das NF’s** e, por isso quanto ao atendimento às regras do regime especial”, pois, entende, “**o procedimento previsto no Regime Especial visaria, tão somente, identificar as parcelas relativas aos descontos incondicionais na venda ambulante**, não representando, em si mesmo, uma obrigação fiscal ou contábil”, não havendo, por consequência, infração tributária, desde que seja possível identificar os descontos incondicionais concedidos na venda ambulante. Reproduz NF, a título de exemplo e requer a realização de perícia ou diligência fiscal para comprovar a materialidade, regularidade e suficiência das NF’s emitidas como operação “NF DESCONTO INCOND.”, para provar o crédito utilizado.

Admite que a ausência da escrituração no SPED poderia ter sido considerada como infração à obrigação acessória, mas **NUNCA SER DESCONSIDERADO UM CRÉDITO QUE EFETIVAMENTE EXISTE!**

Reproduz excerto de doutrina acerca da verdade material e alega que, considerando sua boa-fé na emissão das NF’s e respectivos registros no Sintegra, a Impugnante não pode ser prejudicada.

Entendendo não ter havido infração, caso assim não se entenda, dizendo que as supostas infrações 1 e 4 tiveram um caráter mínimo, desproporcional ao montante da multa aplicada, reproduzindo ementas de decisões judiciais a respeito, argumenta sobre o princípio da proporcionalidade com relação às multas e requer que as penalidades sejam canceladas ou reduzidas em seu valor.

Concluindo sua exposição defensiva, requer:

- (i) A nulidade do lançamento por falha na capitulação infracional e de motivação, pela ausência de requisitos formais indispensáveis ao Auto de Infração;
- (ii) Quanto à infração 04, o deferimento e realização de perícia contábil-fiscal no estabelecimento da Impugnante ou diligência fiscal para comprovar que as NF’s foram emitidas na forma prevista no Regime Especial e registradas no SINTEGRA;
- (iii) Se acolhido o item (ii) acima, aponta quesitos a serem respondidos:
 - qual o período a que se referem as NF’s de “descontos incondicionais” aqui anexadas (e outras que vierem a ser localizadas em diligência ao estabelecimento da empresa)?
 - tais NF’s têm relação com as NF’s de saída para vendas ambulantes naquele período?
 - tais NF’s foram registradas no SINTEGRA à época?
 - tais NF’s atendem aos procedimentos previstos na Cláusula sétima do Regime Especial nº 4926/2007, resultante do processo nº 193073/2006-6?
 - tais NF’s e o tratamento a elas atribuído legitima a utilização dos créditos decorrentes dos descontos incondicionais?
 - na apuração mensal do imposto, esses descontos incondicionais foram considerados?
 - na apuração mensal do imposto, o crédito decorrente das aquisições para uso e consumo no estabelecimento da Impugnante integraram a equação? Melhor dizendo: tal crédito, apesar de não estornado, impactou o cálculo do imposto? Se sim, como?
- (v) O cancelamento do Auto de Infração pela ausência das infrações 1 e 4;

Subsidiariamente:

- (vi) O cancelamento da multa por caráter desproporcional e confiscatório;
- (vii) A redução da multa a patamares adequados à mínima proporção das infrações, dada a ausência de elementos
- (viii) Que as intimações oriundas do PAF sejam dirigidas por via postal, ao endereço informado na qualificação.

Às fls. 1.200-1.203, o Impugnante atravessa petição aditando a peça impugnatória com relação à Infração 01, item II.C.1, para explicar que o ICMS glosado como uso de crédito indevido, corresponde “à apuração do diferencial de alíquota devido nas operações interestaduais” decorrente de sua metodologia de escrituração desses valores, já que escriturara débito do imposto calculado com alíquota interna e, a crédito, o valor do imposto destacado nas NFs de entradas, de modo que, conforme o exemplo demonstrado e autuado como data de ocorrência 31.01.2014 (R\$782,93) o resultado do valor devido pela diferença do ICMS entre as alíquotas seria R\$1.545,63 e não R\$2.328,56, escriturado com débito de imposto.

Contestando a impugnação, às fls. 1.205-1.214 o autuante discorda quanto à alegação de nulidade afirmando que os dispositivos citados se enquadram na situação em questão.

Quanto à infração 01, diz que o art. 29 da Lei 7.014/96 trata do direito ao crédito relativo ao imposto anteriormente cobrado e o inciso II do § 1º do mesmo artigo, dispõe sobre a data a partir da qual o crédito relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento poderá ser usado em conformidade com a LC 87/96, enquanto o inciso III do artigo 53 da Lei 7.014/96 reforça essa conformidade.

Nesse sentido, reproduzindo os artigos 33, I e 20 da LC 87/96, aduz que bastaria uma rápida consulta a tais dispositivos para a Impugnante conhecer a partir de quando é possível o uso do crédito fiscal relativo a aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Quanto ao mérito da infração 01, informa que os argumentos derivados da planilha não procedem porque não há previsão legal para que um direito ao crédito fiscal que somente terá eficácia em 01.01.2020 seja utilizado para integrar a BC do imposto apurado como pretende a autuada.

Acrescenta que a autuada admite o lançamento do crédito fiscal glosado; que não o estornou, como determina o art. 302 do RICMS-BA e que não procede o argumento de subtração do respectivo valor no momento da apuração do débito, pois isto não consta demonstrado na Escrituração Fiscal Digital – EFD, até porque isso não poderia fazer. Não existe lançamento do diferencial de alíquota LÍQUIDO, ou seja, abatido o crédito fiscal das aquisições de material de uso e consumo, porque assim o fazendo estaria, de forma oblíqua, utilizando um crédito fiscal que somente poderá ser utilizado em 01.01.2020.

Ademais, afirma que o método demonstrado pelo impugnante implica em indevida duplicidade de uso do crédito, pois para se chegar ao valor líquido do diferencial de alíquota utiliza o crédito e também utiliza o mesmo valor no campo do crédito do imposto.

Assim, conclui que a autuada, além de não comprovar as alegações defensivas, ainda admitiu que causou um duplo prejuízo ao Tesouro Estadual, o que deve ser investigado nas próximas auditorias.

Quanto à infração 4, informa:

1. A autuada teve deferido em 2006 o Regime Especial nº 15946/2006 destinado à emissão de NFs em vendas fora do estabelecimento, utilizando o equipamento eletrônico denominado “Terminal Portátil do Vendedor” – TPV, conforme cópia às fls. 533-534;
2. Em 15/05/2007, a pedido da autuada, o Regime Especial foi alterado em face do dinamismo das suas operações comerciais, de modo a simplificar os procedimentos relacionados com o pagamento antecipado do ICMS e com vendas fora do estabelecimento, conforme Parecer DITRI nº 4926/2007 (cópia às fls. 535-538);
3. Em 24/10/2007, o Regime Especial foi mais uma vez alterado para adoção de mais procedimentos simplificados, relativos às operações de remessa e vendas de mercadorias fora do estabelecimento, conforme Parecer nº 12506/2007(cópia às fls. 539-541);
4. Essas informações foram extraídas do Sistema de Controle de Pareceres Tributários – CPT, no Portal de Sistemas Sefaz – PSS. Como até a data da auditoria não houve novas alterações, entende que deve prevalecer as cláusulas contidas no último Regime Especial

- (Parecer nº 12506/2007), uma vez que consta da ementa que a alteração desse Regime visa também adequá-lo aos procedimentos autorizados no Regime Especial – Parecer/GECOT nº 4926/2007, dando nova redação às suas Cláusulas segunda, terceira, quarta, quinta e oitava, até porque no sistema consta que os Pareceres nºs 15946/2006 e 4926/2006 foram revogados;
5. Analisando o Parecer nº 12506/2007 observa a ênfase dada à Cláusula quinta que trata da NF de entrada, onde consta que “será acrescentado o destaque do ICMS, uma vez que a NF de Remessa para Venda Fora do Estabelecimento, com a alteração solicitada passou a ter o débito do imposto. Portanto, as mercadorias não vendidas no seu retorno deverão proporcionar o crédito do imposto”;
 6. Em nenhuma cláusula do Regime Especial alterado consta autorização para a autuada lançar **créditos fiscais** de ICMS, referentes a descontos incondicionais concedidos, **diretamente no seu livro Registro de Apuração do ICMS – EFD**, como procedeu a autuada;
 7. Entende risível a alegação defensiva de equívoco do autuante, quando se refere ao Regime Especial nº 15946/06, haja vista que foi a própria autuada que após na coluna de Ajuste de Crédito do ICMS da EFD o seguinte histórico: “*Descontos incondicionais recolhido antecipadamente em virtude do Regime Especial 15946/2006*”, razão pela qual entende que o procurador da autuada tenta isentá-la de uma informação equivocada a transferindo para o Auditor que tão somente detectou a irregularidade. Observa que tanto o prévio procedimento da autuada quanto aos seus argumentos defensivos se fundam em um Regime Especial revogado e destaca que, como reproduzida na Defesa, a Cláusula sétima do Regime Especial (alterada pelo Parecer nº 125/2007) expressa que no caso de descontos incondicionais “... *será emitida uma Nota Fiscal de Entrada – Redução de Preço, com destaque do ICMS, que será devidamente escriturada no livro Registro de entradas, com crédito do imposto*”;
 8. Mesmo que essa cláusula fosse mantida no Regime Especial alterado (Parecer 125/07) a legislação vigente não permite a autuada proceder ao lançamento do crédito fiscal diretamente no LRAICMS, como feito, e sim através de emissão de NF de entrada, com destaque do ICMS, a ser lançada no LRE com o aproveitamento do crédito fiscal destacado. Todavia, repete, no Regime Especial não existe cláusula permissiva para adoção de outro procedimento;
 9. Quanto à alegação defensiva de emissão e registro de NF's de entrada e saídas referidas na Cláusula sétima do RE nº 4926/2006 (revogado) no SINTEGRA, só não as tendo escriturado no SPED, conforme tela do site da SEFAZ que cola à informação, demonstra que a autuada está obrigada a efetuar sua escrituração fiscal digital desde 01/01/2011 e que em 2015, exercício auditado, a autuada ainda enviava informações pelo SINTEGRA, que deixou de ser obrigatório tão logo passou a processar sua escrituração pela sistemática estabelecida no SPED;
 10. Ressalta que desde 01/01/2011 a autuada deveria cumprir a exigência contida no § 1º da Cláusula quinta do Regime Especial vigente na data da fiscalização, que exige da autuada a transmissão mensal das operações armazenadas no Coletor de Dados integrados ao Sistema Central de processamento de Dados para a SEFAZ, pois, uma vez que o SPED substituiu o SINTEGRA, caberia promover integração do seu sistema Coletor de Dados para o SPED, o que não ocorreu ao menos até a data da auditoria do exercício de 2015;
 11. Concluindo, entende a razão não assistir à autuada quanto à promoção de lançamento de créditos fiscais referentes a descontos incondicionais diretamente em seu LRAICMS, primeiro, porque o Regime Especial vigente à época da auditoria não contempla tal possibilidade e, segundo, porque até mesmo o Regime Especial revogado e citado pelo Impugnante, também não contemplava tal situação,
 12. Que a autuada confessa não ter escriturado as NF's emitidas para os adquirentes pelo seu

sistema “TPV” na EFD, os enviando pelo SINTEGRA, sistema que desde 2011 está desobrigada de utilizar;

13. Questiona o fato de a autuada demonstrar a NF nº 2546661 com a natureza operacional de “desconto incondicional – CFOP 1949”, com destaque de ICMS, que uma vez escriturada no LRE permitiria o aproveitamento do crédito, por quê efetuar novo lançamento de crédito fiscal sob a mesma rubrica diretamente no LRAICMS?

Quanto ao discurso defensivo acerca da desproporcionalidade da multa de 60%, informa que por tratar-se de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação do pedido é da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF.

Conclui solicitando seja o AI julgado procedente.

VOTO

O lançamento de ofício processado exige o valor de R\$ 781.231,99, acusando o cometimento de 14 (quatorze) infrações à legislação tributária do ICMS, conforme acima relatadas, sendo 12 (doze) relativas a descumprimento de obrigações principais (infrações 01 a 12) e 2 (duas) relativas a penalidade por descumprimento de obrigações acessórias (infrações 13 e 14).

Examinando os autos constato que o PAF está consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados nos autos.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 09, 50-51, 53, 67, 132, 133, 136, 152, 164, 185, 187, 188, 189, 190, 192, 194, 202, 223, 224, 227, 229, 231, 237, 244, 255, 298, 336, 359, 385, 418, 455, 484, 516, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04, 13-14 e CD de fl. 46); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Como mais detalhadamente se verá por ocasião da análise de mérito, as infrações 1 e 4, únicas objeto da Impugnação, são relativas a uso de crédito fiscal sem respaldo legal, cuja vedação, como enquadrada pela Autoridade fiscal autuante, é prevista no art. 29, § 1º II, c/c o art. 53, III da Lei 7.014/96 (acerca de uso de crédito fiscal por aquisição de mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento - infração 1) e art. 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309 do RICMS-BA (acerca da utilização sujeita à idoneidade e escrituração do documento fiscal suporte do crédito nas condições estabelecidas na legislação). Por consequência, não há falar em incongruência lógica entre a descrição das infrações e os dispositivos legais em que constam enquadradas, razão pela qual rejeito o pedido de nulidade suscitado.

Do mesmo modo, por considerar os elementos contidos nos autos suficientes para a formação de minha convicção meritória e por destinar-se a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, em existindo, estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, e por também ter em conta que a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, além de ser desnecessária em face dos elementos autuados, com fundamento no art. 147, I e II, “a” e “b”, do RPAF, indefiro os pedidos de diligência e pericia suscitados.

Indo ao mérito do lançamento, de logo ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a

obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Com relação à infração 01, embora afirme não ter realizado o estorno do crédito como determina a legislação, apresentando exemplo numérico, o impugnante alega ter utilizado fórmula de apuração do imposto devido que não provocou prejuízo ao Erário da Bahia.

Ocorre que diante da assertiva do Impugnante dizendo que no juízo deste processo deve prevalecer a verdade material subjacente sobre os procedimentos formais, analisando o exemplo exposto e ponderando os argumentos das partes, objetivamente convenço-me da impertinência dos argumentos defensivos pelas seguintes razões:

A uma, porque sem apontar inconsistência quanto aos dados e valor da exação fiscal, a afirmação do não estorno do crédito relativo à entrada de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento como determina a legislação, implica na automática confissão de ter efetivamente escriturado o crédito glosado pela autoridade fiscal.

A duas, porque, como observado pela Autoridade fiscal, ao contrário do que pretende demonstrar o Impugnante, a lógica matemática envolvida no exemplo que apresenta na peça defensiva (fl. 552), não só confirma, como agrava a infração acusada, pois, para alcançar o mesmo resultado do ICMS devido corretamente apurável com os dados do seu exemplo, ainda que de forma distinta do prévio procedimento com efeito tributário que a legislação prevê deva o contribuinte efetuar, ao invés de subtrair o valor do crédito a estornar (R\$782,93 - por decorrer de entrada de mercadoria para uso ou consumo) haveria que soma-lo ao débito do imposto devido por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (no caso, $3.111,49 = 2.328,56 + 782,93$), cujo resultado ($3.894,42 = 3.111,49 + 782,93$) deveria ter somado ao valor de R\$ 1.286.161,52, de modo que o saldo de ICMS corretamente devido com os dados que apresenta é R\$1.290.055,94 e não R\$1.288.490,08, como demonstrou.

A três, porque, também ao contrário do que pretende demonstrar com seu exemplo, ao invés de a glosa do crédito implicar em dupla tributação como argumenta, deflui do seu exemplo que a subsistência da glosa do crédito implica apenas metade do crédito indevidamente utilizado.

A quatro, porque, conforme o art. 33, I da LC 87/96, abaixo reproduzido, a permissão de uso de crédito fiscal semelhante ao glosado, somente será possível para as entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

A cinco, porque ainda que não tenha comprovando a condição exigida no § 6º do art. 123 do RPAF, como determinado no citado artigo, possuindo todos os elementos para tanto, nas oportunidades que teve o Impugnante não trouxe aos autos os indispensáveis e suficientes documentos para comprovar o argumento defensivo aditado à Impugnação na petição de fls. 1.200-1.203.

Infração caracterizada.

A alegação defensiva relativa à infração 04 é de equívoco do autuante, pois o Regime Especial que refere não faz referência a descontos incondicionais, nada prevendo acerca do tema, que é tratado na Cláusula sétima do Regime Especial nº 4926/2007. Afirma, que emitiu as NF's de entrada e saída, as registrando no Sintegra, mas não as escriturou no SPED.

Alega que, “Mais uma vez, é a VERDADE MATERIAL que deve prevalecer quanto à **existência das NF's** e, por isso, quanto ao atendimento às regras do regime especial”, pois, entende, que “**o procedimento previsto no Regime Especial visaria, tão somente, identificar as parcelas relativas aos descontos incondicionais na venda ambulante**, não representando, em si mesmo,

uma obrigação fiscal ou contábil”, não havendo, por consequência, infração tributária, desde que seja possível identificar os descontos incondicionais concedidos na venda ambulante.

Admite que a ausência da escrituração no SPED poderia ter sido considerada como infração à obrigação acessória, mas **NUNCA SER DESCONSIDERADO UM CRÉDITO QUE EFETIVAMENTE EXISTE!**

Ocorre que com a inserção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo Ajuste SINIEF 02/09 e prevista no art. 247 do RICMS/2012, toda escrituração fiscal do contribuinte passou a ser feita por ele em ambiente digital que se culmina no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), administrado pela Receita Federal e compartilhado com as administrações tributárias estaduais. Neste aspecto, o autuado está obrigado à escrituração fiscal digital usando o SPED, único formato legal de escrituração fiscal-contábil para efeito de prova a favor do autuado, desde 01/01/2011.

É que tal sistema consiste na centralização da sistemática do cumprimento das obrigações - principais e acessórias - no caso concreto, inclusive as relativas ao Regime Especial referido -, transmitidas pelo contribuinte às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

No que interessa para o instante, o Ajuste SINIEF 02/09, dispõe o seguinte:

Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula.

Cláusula décima primeira O arquivo digital da EFD será enviado na forma prevista no § 1º da cláusula décima, e sua recepção será precedida no mínimo das seguintes verificações:

I - dos dados cadastrais do declarante;

II - da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital;

III - da integridade do arquivo;

IV - da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência;

V - da versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas.

§ 1º Efetuadas as verificações previstas no caput, será automaticamente expedida pela administração tributária, por meio do PVA-EFD, comunicação ao respectivo declarante quanto à ocorrência de um dos seguintes eventos:

I - falha ou recusa na recepção, hipótese em que a causa será informada;

II - regular recepção do arquivo, hipótese em que será emitido recibo de entrega, nos termos do § 1º da cláusula décima quinta.

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e o documento de que trata o § 3º da cláusula primeira no momento em que for emitido o recibo de entrega.

§ 3º A recepção do arquivo digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte. (grifos meus)

Ora, a atual sistemática das informações fiscais tem a finalidade de possibilitar ao Fisco o conhecimento e o direto acesso à movimentação empresarial no que diz respeito às obrigações tributárias do contribuinte, de modo a que os procedimentos tributários regidos pelo princípio da inquisitorialidade, à exemplo do lançamento tributário, possam ser levados a cabo unilateralmente pela Administração ativa, sem a necessidade da participação do contribuinte.

Nesse contexto, é fato que a regular EFD oferece a possibilidade para o Fisco atuar de ofício no sentido de homologar ou não as prévias atividades do contribuinte com respeito ao ICMS e, quando a EFD se apresentar inconsistente, intimar o contribuinte a regularizá-la. Para tanto, a escrituração fiscal, primariamente legal, é a transmitida pelo contribuinte ao Fisco, sendo despendida a entrega de informações de interesse fiscal via SINTEGRA. Contudo, a despeito disso, observa-se a correspondência entre a Autoridade fiscal e preposto do contribuinte alertando-lhe acerca de irregularidades constatadas nos procedimentos relativos ao Regime Especial, observadas nas informações transmitidas pela EFD, relacionadas a expediente revogado de Regime Especial (fl. 24).

Assim, a exemplo do apreciado para a infração 01, tendo em vista que o sujeito passivo não logra comprovar que o crédito fiscal escriturado em modalidade não prevista pela legislação (diretamente no LRAICMS alegando decorrer de descontos incondicionais concedidos em função de expediente revogado de Regime Especial), sustenta-se no regramento previsto no art. 31 da Lei 7.014/96 c/c o art. 309 do RICMS-BA/2012, também tenho a infração como devidamente caracterizada.

Ademais, considerando que:

- a) a atividade processual revisional administrativa na forma de conduzir o processo em busca da verdade material é guiada por dogmas informados por princípios de Direito Administrativo - a exemplo da indisponibilidade do crédito tributário e o da estrita legalidade;
- b) a atividade judicante administrativa visa firmar o ato em julgamento dentro da estrita legalidade, de modo a que, garantindo os direitos do contribuinte se faça realizar o interesse público com a correta aplicação da lei com o correto ingresso do crédito tributário decorrente da hipótese de incidência concretizada – nem mais, nem menos;
- c) verificado que o a alegação defensiva relacionada à infração 01 impõe aprofundamento na auditoria fiscal a respeito, com fundamento nas disposições dos artigos 149, IV, V, VI, VIII e 150, do CTN, observando-se as regras dos seus respectivos parágrafos, estimo necessário recomendar ao órgão competente da Administração tributária ativa a revisão do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS vinculadas ao presente PAF para, caso se confirme a efetividade da *práxis* demonstrada no exemplo do Impugnante em detrimento do interesse público, se for o caso, efetuar outro lançamento tributário em complemento ao presente Auto de Infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207098-0007/17-0**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$668.524,51**, acrescido das multas de 60% sobre R\$338.678,61, e de 100% sobre R\$329.845,90, previstas no art. 42, VII, “a”, II, “a”, “e”, “f” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$112.707,52**, prevista no art. 42, IX e XI da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Em conformidade com o fundamento expressado no voto, recomenda-se ao órgão competente a revisão do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos fatos geradores deste Auto de Infração.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR