

A. I. N° - 269511.0013/17-0
AUTUADO - HIPERMERCADO DIA A DIA LTDA.
AUTUANTE - LUIS ANTONIO MENESES DE OLIVEIRA
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.06.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0084-05/18

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Valores lançados com base nas informações no banco de dados da SEFAZ-BA relacionados às notas fiscais de saídas e cupons fiscais ECF emitidos pelo contribuinte. Não aplicável ao caso o ajuste da base de cálculo do imposto pelas regras da I.N. 56/2007, por não se tratar de imposto apurado por presunção de omissões de saídas. Não deduzidos os créditos fiscais extemporâneos reclamados pelo autuado, pois baseados em prova insuficiente e não objeto de procedimento de certificação previsto no RICMS/12 e nas condicionantes fixadas na Lei nº 7.014/96, especialmente o lançamento dos valores na escrita fiscal, para fins de homologação pelo fisco. Exigência fiscal subsistente. Indeferido os pedidos de revisão fiscal de todo o feito. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/03/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$133.561,73 com a seguinte imputação: *“Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. O contribuinte deixou de lançar em sua escrita fiscal as operações de saídas promovidas por Notas Fiscais Eletrônicas e pelos ECFs, referente aos períodos de apuração de setembro de 2015 e de agosto e setembro de 2016, pois apresentou as respectivas EFD sem movimento. Vale observar que os valores recolhidos pela empresa, sob o código de receita 0759 (ICMS REGIME NORMAL – COMÉRCIO), referentes aos períodos de agosto e setembro de 2016 foram compensados na apuração do débito. Tudo conforme DEMONSTRATIVO - SAÍDAS PELOS ECFs Ñ ESCRITURADAS - RESUMO_2015, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS ECFs Ñ ESCRITURADAS - APURAÇÃO DO DÉBITO_2015, LEVANTAMENTO DE LMF DOS ECFs_2015, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS Ñ ESCRITURADAS (NFe E ECF) - RESUMO CONSOLIDADO_2016, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS PELOS ECFs Ñ ESCRITURADAS - RESUMO_2016, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS ECFs Ñ ESCRITURADAS - APURAÇÃO DO DÉBITO_2016, LEVANTAMENTO DE LMF DOS ECFs_2016, DEMONSTRATIVO - NOTA SAÍDA NÃO LANÇADA - RESUMO_2016 e DEMONSTRATIVO - NOTA SAÍDA NÃO LANÇADA - ANALÍTICO_2016; arquivo xml da NFe, com o correspondente arquivo PDF do DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica); Leituras de Memória Fiscal dos ECFs; arquivos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com os Registros Fiscais de Saídas deles extraídos; e arquivo PDF RELAÇÃO ANUAL DE DAE - ANO 2016, todos gravados em mídia CD, anexos ao auto”*. Fatos geradores ocorridos nos meses de setembro de 2015, agosto e setembro de 2016. Multa de 60%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 17/04/2017 via Correios, por AR (aviso de recebimento) e ingressou com impugnação administrativa em 13/06/2017, em petição juntada às fls. 21/30, subscrita por advogados devidamente habilitados, conforme procuração de fl. 32.

Alegou inicialmente que a ação fiscal desprezou o ramo de atividade do contribuinte

(supermercado), onde diz que a grande maioria dos produtos adquiridos ou já são tributados antecipadamente (mercadorias substituídas, como bebidas alcoólicas, refrigerantes, cigarros etc.) ou são isentos (frutas, verduras etc.), sendo que nesta autuação, está se tributando novamente as mercadorias substituídas.

Enfatizou que há jurisprudência deste Conselho que julgou improcedente tais autuações (a exemplo do acórdão JJF nº 0491-04/04). Pontuou que esse referido acórdão, ao final, conclui que há duplicidade de exigência (bitributação).

Acrescentou que de acordo com o art. 356 do RICMS/97, ao ocorrer pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, sendo que o roteiro de fiscalização utilizado pelo autuante não é o apropriado ao ramo de atividade desenvolvido pelo autuado, portanto, a presunção da autuação calcada no inciso VI, § 3º, do art. 2º do RICMS não deve ser aplicada para cobrança de ICMS, pois implica em dupla cobrança de ICMS para os produtos adquiridos e comercializados.

Disse que a fiscalização deveria ter observado a Instrução Normativa nº 56/2007, considerando que nem todas as mercadorias comercializadas pela empresa impugnante estão enquadradas no regime da substituição tributária, no intuito de se determinar a adoção do critério da proporcionalidade.

Solicitou revisão fiscal para comprovar que boa parte dos produtos comercializados são substituídos, isentos de ICMS e com não-incidência, onde verificará que durante o período autuado, nas compras incluem-se mercadorias com substituição, o que significa dizer que uma parcela do que se comprou já foi com o ICMS antecipado, não justificando agora, a cobrança novamente de ICMS, ainda mais pela presunção legal apontada na autuação ora contestada.

Afirmou que há uma grande desproporcionalidade na presente autuação, motivo pelo qual resta latente a não observância, por parte do Autuante, da Instrução Normativa nº 56/2007 da SEFAZ-BA – reproduziu o texto da instrução na peça defensiva.

Declarou que no momento da ação fiscal a fiscalização poderia ter se utilizado de outros meios para apurar as compras que estariam sujeitas ao regime da substituição tributária, como por exemplo o sistema SINTEGRA, no qual ficam disponibilizados a tributação relativa ao ICMS.

Alegou que o equívoco cometido pelo ilustre auditor, se deu também em razão de ter deixado de considerar os créditos de ICMS provenientes das entradas das mercadorias para determinado período de apuração. Destacou que não apresentou todas as EFD sem movimento, tanto é assim que colaciona à impugnação, a título de exemplo, o recibo de entrega referente ao mês de setembro de 2015 (Doc. 02). Ressaltou que na única infração contida no Auto de Infração ora rebatido, o Ilustre Auditor fiscalizou o mês de setembro de 2015, bem como os meses de agosto e setembro de 2016, tendo na oportunidade considerado as seguintes bases de cálculo para cobrar o ICMS e a respectiva multa:

- Setembro 2015 – Base de Cálculo R\$ 225.580,53
- Agosto 2016 – Base de Cálculo R\$ 240.867,61
- Setembro 2016 – Base de Cálculo R\$ 288.093,72

Explicou que a fiscalização acabou olvidando o fato de que uma parte das mercadorias, apesar de não ter sido escriturada, teve o ICMS devidamente recolhido à época da aquisição, motivo pelo qual deveria ter sido abatido da base de cálculo cobrada, os créditos provenientes destas operações, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

Colacionou na peça de defesa uma planilha e os registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias (Doc. 03), referentes aos meses fiscalizados, contendo os valores que deveriam ter sido abatidos, que juntos totalizam R\$116.842,40:

- Setembro 2015 – 43.339,00
- Agosto 2016 – 37.482,67
- Setembro 2016 – 36.020,73

Consignou que após análise destes documentos colacionados, poderá se notar que a infração no valor de R\$133.561,73 está equivocada, já que deste valor deveria ter sido abatido a quantia de R\$116.842,40, motivo pelo qual a infração em questão passaria a ser de R\$16.719,33.

Reitera o pedido de revisão fiscal para que sejam verificados os documentos colacionados à presente impugnação.

Ao finalizar a peça defensiva o contribuinte requer que seja declarada a Improcedência ou Procedência Parcial do A.I. levando em consideração: a) a adoção do critério da proporcionalidade desenvolvido por este CONSEF, em razão da Instrução Normativa nº 56/2007, que consiste na exclusão dos valores das mercadorias cuja fase de tributação já se encerrou ou; b) a adoção dos princípios da verdade material e da não-cumulatividade, já que o Ilustre Auditor se olvidou em abater os créditos de ICMS existentes, conforme comprovado através dos documentos colacionados.

O autuante prestou informação fiscal em 31 de julho de 2017, através da peça processual juntada às fls. 51/55 dos autos.

Inicialmente, resume as alegações do autuado e passa a arguir os fatos impugnados:

Quanto à alegação de que a ação fiscal desprezou o ramo de atividade da empresa, disse que esse argumento não pode prosperar. Esclareceu que a empresa exerce atividade econômica de supermercado e comercializa produtos submetidos à tributação normal, produtos com benefícios fiscais de isenção e de redução de base de cálculo, além de produtos da substituição tributária. Salienta que o regime de apuração do imposto ao qual o contribuinte está enquadrado é o da Conta-Corrente Fiscal, onde a apuração em cada período (mês) decorre do confronto do montante dos débitos com o montante dos créditos.

Assinalou que a infração constante do auto de infração cobra o imposto correspondente a saídas por vendas de mercadorias tributadas, acobertadas por nota fiscal (setembro de 2016) e por cupons fiscais emitidos por ECF's (setembro de 2015 e agosto e setembro de 2016), cujas operações não foram escrituradas nos livros fiscais de saídas.

Explica que o total do débito do imposto destas vendas foi apurado através dos seguintes papéis de trabalho: *“DEMONSTRATIVO - SAÍDAS PELOS ECFs Ñ ESCRITURADAS - RESUMO_2015, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS ECFs Ñ ESCRITURADAS - APURAÇÃO DO DÉBITO_2015, LEVANTAMENTO DE LMF DOS ECFs_2015, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS Ñ ESCRITURADAS (NFe E ECF) - RESUMO CONSOLIDADO_2016, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS PELOS ECFs Ñ ESCRITURADAS - RESUMO_2016, DEMONSTRATIVO - SAÍDAS ECFs Ñ ESCRITURADAS - APURAÇÃO DO DÉBITO_2016, LEVANTAMENTO DE LMF DOS ECFs_2016, DEMONSTRATIVO - NOTA SAÍDA NÃO LANÇADA - RESUMO_2016 e DEMONSTRATIVO - NOTA SAÍDA NÃO LANÇADA - ANALÍTICO_2016”*.

Informa que os elementos probatórios que amparam os demonstrativos e levantamentos são: arquivo xml da NFe, com o correspondente arquivo PDF do DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica); Leituras de Memória Fiscal dos ECFs; arquivos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), os Registros Fiscais de Saídas deles extraídos; e arquivo PDF RELAÇÃO ANUAL DE DAE - ANO 2016. Afirmo que todos os papéis de trabalho e elementos probatórios retrocitados estão gravados em mídia CD, anexado à fl. 07 do auto. Destaca que o roteiro de fiscalização executado para constatação da infração foi o de Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais.

Aduziu em seguida que no auto de infração em lide não houve cobrança de imposto devido por omissão de saídas presumidas, motivo pelo qual não tem sentido a alegação de falta de observância da Instrução Normativa nº 56/2007.

Sustenta que as alegações feitas pelo contribuinte não são capazes de anular a exigência da infração 1, pois não demonstram qual a impropriedade do roteiro de fiscalização utilizado pelo fisco, tampouco a Instrução Normativa nº 56/2007 poderia ser aplicada a esta infração, visto que a mesma não cobra imposto por omissão de saídas presumidas.

Registrou que a descrição, enquadramento, demonstrativos, levantamentos e demais elementos probatórios da infração, além das informações prestadas deixam explicitados que não houve cobrança de imposto sobre mercadorias substituídas e isentas nem houve cobrança de imposto por omissão de saídas presumidas, tornando totalmente ineptas as arguições de nulidade e de revisão fiscal pretendidas pela Impugnante.

Asseverou que os arquivos fiscais (EFD, NFe e CTe) com os quais a fiscalização realizou os roteiros de fiscalização, foram aqueles disponibilizados pela Gerência de Automação Fiscal – GEAFI, no pacote de arquivos fiscais que sempre é gerado quando da emissão de Ordem de Serviço para determinado contribuinte.

Declarou que os arquivos da EFD dos períodos de setembro de 2015 e de agosto e setembro de 2016 foram transmitidos zerados, como se não houvesse movimentação comercial nestes períodos, tendo sido recepcionados respectivamente em 19/10/2015, 25/09/2016 e 25/10/2016, todos com a Finalidade “Original”, sendo esses arquivos com validade jurídica que serviram de base para a autuação. Pontuou que os arquivos RELATÓRIO RESUMO DE ARQUIVOS EFD-OIE e RELATÓRIO RESUMO DE ARQUIVOS EFD-OIE (27-03-2017), também estão gravados na mídia CD, anexado à fl. 07 do auto.

Afirmou que o recibo de entrega referente ao mês de setembro de 2015 (Doc. 02) apresentado é de um arquivo com Finalidade “Retificador” sem validade jurídica. A planilha e os Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias (Doc. 03) apresentados na Defesa não representam a EFD dos meses objeto da autuação, pois, como já comprovado, os arquivos desses meses que constam da base de dados da SEFAZ e que possuem validade jurídica estão sem lançamentos.

Quanto à alegação de que deveria ser abatido da base de cálculo cobrada na infração os créditos das operações de entradas, ressaltou que é da competência e obrigação do contribuinte efetuar os lançamentos em seus livros dos correspondentes documentos fiscais, pois a conta-corrente fiscal é o regime pelo qual o autuado apura o ICMS e onde é observado o princípio da não-cumulatividade do imposto. Sustenta que não pode confundir o crédito tributário que foi constatado durante a ação fiscal, com o crédito fiscal que porventura tenha direito em decorrência das operações que pratica, sendo sua obrigação lançá-los na escrita fiscal.

Por fim, pugna pela PROCEDÊNCIA total do auto de infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única infração relacionada à falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares de operações que não foram lançadas na escritura fiscal do imposto. A apuração do valor devido tomou por base as notas fiscais de operações com mercadorias tributadas e os cupons fiscais emitidos pelos equipamentos emissores de cupom fiscal (ECF's), envolvendo também as operações com mercadorias tributadas normalmente, conforme se encontra discriminado no CD (mídia digital) e nos papéis de trabalho anexados, respectivamente, às fls. 07 e de 08 a 15 do presente processo administrativo fiscal.

Conforme pode ser verificado nos referidos Demonstrativos, as saídas tributadas declaradas pelo contribuinte nos documentos fiscais, compreenderam operações com incidência do ICMS às alíquotas de 7%, 12%, 17% e 25%, nos meses de setembro de 2015 e agosto e setembro de 2016.

Na fase de defesa o contribuinte sustentou, inicialmente, que a cobrança em questão recaiu sobre saídas com produtos enquadrados no regime de substituição tributária, isentos e não tributados, implicando em cobrança indevida em diversas operações, alegando que a empresa autuada opera

na atividade de supermercado, que abrange operações com mercadorias de regimes tributários diversos.

Todavia, ao examinar os Demonstrativos acima verifica-se que a cobrança de imposto via lançamento de ofício, tomou por base as saídas reais efetivamente praticadas pelo contribuinte, documento a documento fiscal por ele emitido, considerando tão somente aquelas operações efetivamente tributadas pelas diversas alíquotas previstas na legislação de regência do ICMS.

Requeru o contribuinte a aplicação ao caso das disposições da Instrução Normativa nº 56/2007, que trata da exclusão da base de cálculo nas omissões de saídas presumidas, de operações com mercadorias com ICMS antecipado, isentas e não tributadas. A referida exclusão ou ajuste na base de cálculo da cobrança em exame não se aplica ao caso concreto, visto que a mesma só tem eficácia, validade e aplicabilidade em relação às apurações de imposto decorrentes de saídas apuradas por presunção de omissões de saídas, previstas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, envolvendo os roteiros de auditoria de saldo credor de caixa, suprimimento de caixa de origem não comprovada, manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, pagamentos não registrados, valores declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras, administradoras de cartão de crédito/débito e “shopping centers”, centros comerciais ou empreendimentos semelhantes e quantitativo de estoques, onde sejam apuradas omissões de entradas de mercadorias. Nessas específicas situações não sendo possível se saber o regime de tributação das mercadorias omitidas que geraram as receitas omitidas, se adota a proporcionalidade com base nas entradas ou nas saídas processadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal, determinando-se os percentuais de mercadorias tributadas, não tributadas e tributadas antecipadamente, em conformidade com o rito de apuração estabelecido na referida Instrução Normativa.

Todavia, o caso em exame não se amolda à situação prevista na I.N. nº 56/2007, exatamente porque a apuração dos valores não recolhidos pelo autuado tomou por base as notas fiscais e cupons fiscais efetivamente emitidos pelo contribuinte com os valores reais e as alíquotas específicas aplicáveis a cada operação. Não houve no caso concreto apuração indireta de omissões de receitas tributáveis, através dos roteiros de auditoria previstos no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e ajustáveis quanto à quantificação da base de cálculo, pelos procedimentos da I.N. nº 56/2007.

Pelas razões retro expostas, não acolho o pedido do contribuinte autuado de ajuste da base de cálculo do ICMS, objeto do lançamento, aos ditames e regramentos fixados na Instrução Normativa nº 56/2007, ficando também prejudicado o pedido de remessa dos autos em diligência, visando à aplicação do referido ajuste.

No que tange aos créditos fiscais relacionados às entradas tributadas nos meses objeto da autuação no valor de R\$116.842,40, o contribuinte trouxe aos autos uma planilha juntada às fls. 40/42 e uma relação de DAEs (fls. 53/48), afirmando que não foram deduzidos da autuação os correspondentes créditos quantificados na citada planilha e os valores recolhidos à época da aquisição das mercadorias. Juntou ainda ao PAF, à fl. 36 (Doc. 02 da defesa), recibo de entrega da escrituração fiscal digital (EFD), do mês de setembro de 2015, processada via internet em 27/09/2016.

Em relação ao doc. 02 da peça de defesa, trata-se de remessa de arquivo substituto do que foi enviado originalmente, sem movimento de ICMS, em nome do contribuinte “*ULISSES EMANOEL ALVES SANTA ROSA – ME*”, apontando valores de débitos e créditos lançados extemporaneamente e com valores divergentes das notas fiscais de saídas utilizadas na apuração do imposto lançado neste Auto de Infração. Não foi trazido ao processo, ainda que por amostragem os dados da escrita fiscal digital (EFD) ou mesmo as notas fiscais de entradas e saídas e cupons fiscais que atestassem a veracidade das informações lançadas naquele “Recibo”, de forma ao menos a certificar a veracidade dos valores ali declarados em retificação dos documentos efetivamente emitidos e não lançados na EFD constante do banco de dados da SEFAZ-BA. Diante da fragilidade

e da insuficiência da “prova” apresentada, que diverge dos valores existentes no banco de dados da SEFAZ-BA relacionados às NFs eletrônicas e cupons fiscais ECF emitidos, não acolho o pedido de remessa dos autos em diligência e consequente exclusão do valor lançado no mês de setembro de 2005.

No tocante aos créditos de ICMS que não teriam sido considerados na apuração do imposto lançado neste Auto de Infração, observo que o direito ao creditamento do imposto está submetido a condicionantes previstas na legislação de regência do imposto, e que se encontram inseridos no art. 31 da Lei nº 7.014/96, que estabelece que “*O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido das mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado á idoneidade da documentação fiscal, e se, for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação*”.

No caso concreto o documento que a defendente traz aos autos para a validação de seus créditos fiscais é uma planilha avulsa. Esse documento por si só não valida qualquer crédito fiscal e em razão da sua insuficiência probatória não enseja o atendimento do pedido de remessa dos autos para a execução de diligência ou revisão de todo o feito. Ademais, em se tratando de um possível e provável crédito de ICMS extemporâneo, já que não lançados na EFD dos correspondentes períodos mensais enviadas à SEFAZ-BA, o autuado teria que se valer do procedimento de creditamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, previsto nos arts. 314 e 315 do RICMS/12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, para fins de validação e certificação dos valores que apresentou na sua peça de defesa, em especial no que tange ao lançamento dos mesmos na escrita fiscal, fato não verificado, mesmo antes do início da ação fiscal. Eis o teor das normas regulamentares acima citadas, quanto ao creditamento extemporâneo, ou seja, fora do prazo, do imposto:

Art. 314. *A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;

II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

Art. 315. *A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 deverá ser comunicada à repartição fiscal do domicílio do contribuinte, observando-se o seguinte:*

I - quando a entrada da mercadoria não tiver sido registrada, a utilização do crédito fiscal ocorrerá concomitantemente com a escrituração no livro Registro de Entrada;

II - quando as mercadorias ou os serviços prestados tenham sido registrados no livro Registro de Entrada, registra-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”.

Parágrafo único. *A causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna “Observações” do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna “Observações” do Registro de Apuração do ICMS.*

Todavia, o crédito do ICMS na conta corrente fiscal, tratando-se de direito potestativo, poderá o contribuinte proceder aos correspondentes lançamentos escriturais se legítimos e real o seu direito dentro do prazo decadencial, via lançamento e comunicado à repartição de sua circunscrição, inclusive para fins de dedução via certificado, dos valores a serem recolhidos neste Auto de Infração. Não houve no caso em exame, portanto, afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, visto que o direito ao crédito está submetido a regramentos específicos de escrituração para fins de posterior homologação pelo fisco.

Pelas razões acima expostas nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269511.0013/17-0**, lavrado contra **HIPERMERCADO DIA A DIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$133.561,73**, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA