

A. I. Nº - 279462.0006/17-3
AUTUADO - FERREIRA COSTA & CIA LTDA
AUTUANTES – ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO e NILDA B. DE SANTANA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/12/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO 0144-03/18

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. ICMS destacado em Notas Fiscais que acobertaram operações interestaduais, não escriturado no livro Registro de Saídas de Mercadorias. Sujeito Passivo se ressarcia do imposto normal e do antecipado por substituição tributária e não comprovou ter oferecido à tributação as operações objeto do Lançamento de Ofício, na forma dos Arts. 301 e 302, do RICMS/BA. Contribuinte reconheceu parte da acusação fiscal e efetuou o pagamento parcial da exigência fiscal. Autuantes acataram parcialmente as razões de defesa apresentadas e reduziram o valor histórico principal da exigência fiscal. Inexistência de cobrança do imposto por presunção. Não acolhidas as preliminares de nulidade arguidas. Indeferido pedido de perícia técnica. Discussão sobre a irrazoabilidade, desproporcionalidade e a suposta natureza confiscatória da multa aplicada, foge à competência das instâncias administrativas de julgamento. A imputação fiscal não ensejou dúvida capaz de justificar a aplicação do Artigo 112 do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25/09/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$259.046,91 (duzentos e cinquenta e nove mil, quarenta e seis reais e noventa e um centavos), referente a fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro de 2013 e Janeiro a Dezembro de 2014, com a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 01 - 03.02.04 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O valor do ICMS escriturado no livro Registro de Saídas de Mercadorias é menor que o valor do ICMS destacado nas respectivas NFe, estando os lançamentos em desacordo ao previsto nos Arts. 218 e 227 do RICMS/BA. Enquadramento Legal: Arts. 24 a 26, da Lei 7.014/96 C/C Art. 305, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012). Multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, presencialmente, em 28/09/2017 e ingressou tempestivamente com Defesa Administrativa em 27/11/2017, peça processual que se encontra anexada às fls. 32/90. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração constante nos autos às fls. 50.

Na Peça Impugnatória, a Impugnante inicia tecendo considerações acerca da tempestividade da Impugnação. Na sequência, alega a nulidade do lançamento fiscal por entender que houve preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação da infração.

Diz que, segundo o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA), *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”*

Afirma que os referidos princípios estão sendo violados, vez que um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprovem, e que, ao não procederem desta forma, as Autuantes afrontam os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, afrontando ao art. 39, VI, do RPAF/BA, o qual reproduz.

Diz que as Autuantes discorrem que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal (planilha), no qual apresenta o número da nota fiscal e seus respectivos valores, mas que não apresentam os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, e muito menos indicam as chaves de acesso dos mesmos, nem apresentam os registros de saída para comprovar que a Impugnante não procedeu à escrituração do débito, não comprovando a sua constatação, bem como os dados contidos na planilha apresentada.

Reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da Fiscalização. Que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do Contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração. E que a ausência da documentação fiscal mencionada no Auto prejudica a verificação dos valores apresentados pela Fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Respalda sua tese no § 1º do art. 39, do RPAF/BA, afirmando que este só excepciona as exigências meramente formais, que no caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelas Autuantes não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Aduz que essa falha demonstra que o levantamento apresentado pela Fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Nessa diretriz, afirma a Autuada que as Autuantes, ao procederem da forma descrita linhas acima, desprezaram o direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurado à Impugnante (art. 5º, LV, da Constituição), embasando sua tese no teor dos Arts. 114 e 142, do CTN; no art. 18, II e IV, “a”, do Decreto nº 7.629/99 e, em decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) e deste CONSEF (Acórdãos JJF Nº 2027/00 e 3ª CJF Nº 0384-12/02), cujas Ementas cita e transcreve.

Quanto ao mérito, defende a Impugnante a tese da improcedência da acusação fiscal, pelas razões a seguir relatadas.

Diz não ter sido observado que, dentre as mercadorias descritas nas notas fiscais, há aquelas que estão sujeitas a substituição tributária, as quais estão indicadas por outro CFOP e/ou pelo Código de Situação Tributária (CST) no campo “Dados dos Produtos”, conforme pode ser visto nos documentos fiscais em anexo (doc. 04/fls. 79/90). Que o Fisco apenas se limitou a analisar o CFOP “principal” (aquele indicado como natureza da operação), sem se ater ao fato da existência de mercadorias sujeita a regime tributário próprio (como a substituição tributária). E que, deixando de analisar a nota fiscal, as Autuantes presumiram que a Impugnante teria recolhido ICMS a menor em virtude da escrituração a menor do imposto destacado na nota fiscal.

Registra que promoveu a correta escrituração do valor indicado na nota fiscal, fato que geraria débito a recolher, o que não é o caso dos produtos sujeito a substituição tributária, e que, por esta razão, a acusação fiscal figura-se improcedente.

Argui que o princípio da legalidade, não permite qualquer tipo de presunção, protegendo o Contribuinte contra exigências que não estejam prescritas em lei. Que o nosso Sistema Tributário repele a figura das presunções, dos indícios e das ficções, posto que podem levar a inverdades, não correspondendo à realidade fática. Que, o Auto de Infração fundamentou-se na utilização de presunção, e que, no amparo desta, não se pode exigir imposto. Afirma que, no caso em lide, verifica-se que a Ação Fiscal segue parte de uma prova indiciária, não sendo sequer presunção.

Assevera que, seja por aplicação de presunção ou por indícios, o que se vê na verdade é que não se pode afrontar o princípio da legalidade, deixando o Contribuinte submisso à vontade do Fisco, ficando, a garantia da estrita legalidade ultrajada e desconsiderada pelo Fisco estadual. Defende que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E que isto não é faculdade do Fiscal, mas sim uma imposição legal.

Dando continuidade à sua argumentação defensiva, a Defendente salienta que subsiste mais uma impropriedade na autuação. Desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal. Entende que são duas as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação da multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

Quanto ao primeiro ponto, defende que penalidade de tal monta depende da demonstração pelo Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela. Assevera que, longe de haver fraude ou dolo do Contribuinte, seu procedimento foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, e, portanto, não poderia a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal. Assim, inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Quanto à segunda questão, registra que a multa aplicada viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Diz que a aplicação do princípio constitucional, em comento, às multas tributárias, já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, e que, em julgados mais recentes, o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco. Cita, reproduzindo decisões da Suprema Corte (RE 523471 AgR, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209) e do TJRN (TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008).

Aduz que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Invoca o art. 112, do CTN, para consignar que, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no dispositivo mencionado, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte.

Por fim, ante o exposto, requer a Impugnante: (i) o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração; (ii) em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada; (iii) em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável a ela (art. 112 do CTN); e (iv) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a

realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Em Informação Fiscal prestada às fls. 92-A/122, as Autuantes inicialmente registram que a Autuada reconheceu parcialmente a infração, pagando o valor de R\$9.659,19, conforme consta no Sistema de Arrecadação da SEFAZ. Comprovantes anexados às fls.120/121.

Na sequência, sobre a nulidade alegada pela Impugnante, argumentam que a partir do Exercício 2012, as empresas foram obrigadas a aderir ao SPED FISCAL que consiste basicamente no envio da movimentação de entrada, saída e apuração do ICMS por meio da Escrituração Fiscal Digital_EFD, e a aderir também ao Sistema de Emissão de Nota Fiscal Eletrônica- NFe, e que estas informações são disponibilizadas em tempo real ao Fisco estadual, não havendo mais que se falar em documentos fiscais impressos em papel, vez que todas as informações necessárias para aferição das operações sujeitas à tributação estão disponíveis para consulta das partes envolvidas, seja o Contribuinte, seja o Fisco. Assim, a validade jurídica de tais documentos não se dá mais pela apresentação da cópia dos referidos documentos em papel, mas sim pela validação das respectivas assinaturas digitais e chaves de acesso.

Arguem que, conforme dispõe o RPAF/BA, o auto de infração deve ser acompanhado de papeis de trabalho que indiquem com clareza e precisão a infração cometida, cuja finalidade é demonstrar a forma como o imposto lançado foi calculado, cabendo ao Contribuinte exercer o contraditório a fim de elidir a acusação que lhe foi imputada.

Asseveram que, no presente processo, a infração fez-se acompanhar de planilha discriminando o número da nota fiscal, chave, data, origem, item de mercadoria, valor da operação e outros elementos que demonstram como foi efetuado o cálculo do imposto lançado, bastando ao Contribuinte conferir se a acusação do Fisco tem procedência ou não. Transcrevem os Arts. 2º; 15; 16 e 28, §4º, II, do RPAF/BA, afirmando que o auto de infração está revestido de todas as formalidades legais atinentes ao processo administrativo fiscal na forma do Regulamento retro citado.

Quanto ao mérito, informam acreditar que as infrações lançadas neste processo se deram muito mais por pequenos erros de interpretação da legislação e por falhas de parametrização dos sistemas fiscais da Empresa do que por intenção de omitir o pagamento do imposto. Argumentam que, apesar de emitir regularmente as notas fiscais com ICMS destacado, a Autuada omitiu esta informação (valor do ICMS) na escrituração fiscal, recolhendo, conseqüentemente, imposto a menor que o devido mês a mês.

No que concerne à alegação defensiva de que *“o produto indicado pela fiscalização está sujeito à substituição tributária, não gerando, desta forma, débito na saída e crédito na entrada.”* (fl. 41), e de que *“Não havendo crédito tributário na entrada não poderia o Autuante tributar a saída, diante da desoneração da operação, sendo o destaque do ICMS na saída meramente indicativo. Indicação que não significa dizer que gerará débito de ICMS a recolher, como entendeu o Autuante.”* (fl. 42), explicam que boa parte das notas fiscais listadas nesta infração envolve mercadorias sujeitas à substituição tributária em operações interestaduais, mas que todo imposto destacado em nota fiscal deve ser escriturado no livro Registro de Saídas e conseqüentemente levado a débito no LRA, salvo se houver previsão expressa do contrário no RICMS/BA.

Explicam que a circulação de mercadorias, em operação interestadual, deve ocorrer com destaque de imposto nos respectivos documentos fiscais independentemente de ser a mercadoria sujeita à tributação normal ou mercadoria sujeita a substituição tributária, vez que tal valor serve de crédito ao Contribuinte destinatário. Que, para não haver bitributação, o Contribuinte tem direito ao ressarcimento do imposto anteriormente pago – tanto da parcela do ICMS Normal, quanto da parcela do ICMS ST – pois o fato gerador presumido (revenda no mercado interno) não

se realizou. Mas que, o lançamento deste crédito se dá no LRA, mediante lançamento a “estorno de débito”, conforme disciplinado nos Art. 299 a Art. 303, do RICMS/BA, os quais replicam.

Dizem que, da análise da planilha produzida pelo Contribuinte, que serviu de base para os lançamentos de estornos de débitos no LRA, observaram que a Empresa optou por solicitar o ressarcimento de ambas as parcelas do imposto (ICMS Normal e ICMS ST) com base na entrada mais recente da mercadoria, sob as rubricas: (i) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6404/6409; e (ii) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6411. Que, se o fato gerador presumido não se concretizou (mercadorias foram revendidas para outras UF's) e se houve devolução do crédito normal e ST através do ressarcimento, as mercadorias voltam à sua condição normal de tributação - crédito de ICMS pela entrada e débito de ICMS pela saída.

Dizem ainda que, não pode o Contribuinte se apropriar do crédito de ICMS em duplicidade, posto que se creditou do ICMS Normal e ICMS ST da entrada da mercadoria (através do ressarcimento lançado no livro Registro de Apuração do ICMS), e não se debitou do ICMS destacado nas respectivas notas fiscais quando da saída interestadual destas mesmas mercadorias, conforme cópia do livro Registro de Apuração ICMS em anexo (fls. 112/118). Concluem que o lançamento atende ao previsto nos art. 290 a 293 e art. 299 a 303, do RICMS/BA, esclarecendo que, inseriram na planilha Demonstrativo Débito Escriturado a Menor que o Destacado na NFE operações detalhadas por itens de mercadorias e CFOP visando a demonstrar com clareza as operações onde houve destaque de ICMS na nota fiscal e não houve o lançamento no LRS. Tudo conforme cópias anexas, às fls. 106/107 e 109 a 111, e contidas no CD, de fls. 122.

Aduzem que foram excluídas as operações de CFOPs 5929 (Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF) e 6929 (Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF), porque tais operações foram tributadas quando da emissão do cupom fiscal e também o CFOP 5411 (Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), pois a Empresa não lançou estas operações na planilha Ressarcimento e conseqüentemente não se beneficiou do estorno de crédito referente a este CFOP.

Sobre as alegações de presunção e exorbitância da multa, afirmam que a Impugnante trouxe argumentos desconexos do mundo jurídico e da relação Fisco x Contribuinte, e que a multa é estabelecida em lei, sendo os atos do Auditor Fiscal vinculados aos ditames legais, não possuindo este discricionariedade para aplicar multa em valor maior ou menor.

Concluem por modificar o valor lançado, reduzindo-o dos originais R\$259.046,91 (duzentos e cinquenta e nove mil, quarenta e seis reais e noventa e um centavos) para R\$214.379,48 (duzentos e catorze mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e oito centavos), anexando um novo Demonstrativo de Débito ao PAF (fls. 104), e solicitando a reabertura do prazo de defesa por mais 60 (sessenta) dias em função das modificações inseridas na planilha supracitada, sendo tal solicitação acatada pelo Titular da IFEP Comércio (fls. 123-v).

Tempestivamente, o Contribuinte apresenta, em 02/05/2018, Manifestação contra a Informação Fiscal produzida pelas Autuantes. Peça processual que se encontra anexada às fls. 126/167.

Na nova Peça Impugnatória, inicia novamente tecendo considerações acerca da tempestividade da Manifestação, protestando para que seja intimada da inclusão do PAF em pauta de julgamento, para fins de sustentação oral. Em seguida afirma que a redução do crédito tributário exigido de R\$ 259.046,91 para R\$ 214.379,48, procedida pelas Autuantes, em sede de Informação Fiscal, caracteriza situação comprobatória de que o lançamento fiscal não foi realizado de forma a trazer liquidez e segurança ao crédito tributário exigido. Ademais, reafirma que as Autuantes persistem em equívocos, sobre os quais passa a dissertar.

Ressalta que na Informação Fiscal, as Autuantes promoveram a exclusão das “operações contendo os CFOPs 5929 e 6929, porque tais operações foram tributadas quando da emissão do cupom fiscal e também o CFOP 5411, pois a Empresa não lançou estas operações na planilha Ressarcimento e consequentemente não se beneficiou do estorno de crédito referente a este CFOP”, mas que, no novo demonstrativo apresentado, deixaram de excluir, em sua totalidade, o CFOP 6929 (planilha: “Dem Debito a Menor_2013”), inserindo *print* com a indicação da NFE nº 28645, de 04/05/2013, que não teria sido considerada pela Fiscalização.

Sobre o fato das Autuantes terem excluído do crédito exigido o valor correspondente aos CFOP's 5929, 6929 e 5411, mantendo o lançamento para as operações realizadas nos CFOP's 6404, 6409 e 6411, reitera a Autuada que os argumentos contidos na Informação Fiscal, de que “apesar de emitir regularmente as notas fiscais com ICMS destacado, omitiu esta informação (valor do ICMS) na escrituração fiscal, consequentemente, recolheu imposto a menor que o devido mês a mês”, e de que a Impugnante não pode “se apropriar do crédito de ICMS em duplicidade, posto que se creditou do ICMS NO e ICMS ST da entrada da mercadoria (através do ressarcimento lançado no livro Registro de Apuração do ICMS), e não se debitou do ICMS destacado nas respectivas notas fiscais quando da saída interestadual destas mesmas mercadorias,...”, não procedem, vez que não houve recolhimento a menor do imposto.

Para justificar a assertiva de que não houve recolhimento a menor do imposto, explica que, com relação ao CFOP 6404 (venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente), promoveu o estorno do débito escriturado, não tendo a Fiscalização verificado que a Impugnante realizou o mencionado estorno, conforme notas fiscais de saída, do SPED (Sistema Público de Escrituração Fiscal) e do relatório de saídas (docs. 02/fls. 144 e 145). Que, nas operações com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, a escrituração deve ocorrer sem o lançamento de débitos ou créditos. Que, na saída, o ICMS destacado na nota fiscal foi escriturado. E que, assim, caberia à Impugnante realizar o estorno desse débito, pois do contrário estaria tributando a saída de produto que já fora tributado anteriormente.

Esclarece que o mesmo fato ocorreu com as operações de CFOP 6409 (transferência de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária), cujo ICMS destacado na nota fiscal foi escriturado e devidamente estornado pela Impugnante (estorno do débito) (doc. 02/fls. 144/145).

No que tange às operações com o CFOP 6411 (devolução de compra para comercialização quando a mercadoria estiver sujeita ao regime de substituição tributária), explica que há duas situações: (i) A primeira consiste na mesma situação que fora objeto de exclusão referente ao CFOP 5411, ou seja, não se beneficiou de estorno de crédito, uma vez que não houve crédito nem débito (doc. 03/fls. 146/163); e (ii) a segunda diz respeito à devolução de compra, cujos produtos são originados de Estados não signatários com o Estado da Bahia. Nesta hipótese, quando adquire produto de fornecedor localizado em outro Estado da Federação, não signatário do convênio ou protocolo que estabelece a substituição tributária, este emite a nota fiscal com a tributação integral, e a Impugnante não se apropria do crédito e recolhe o ICMS-ST. Quando da devolução, escritura o débito do valor correspondente e o estorna em sua apuração (doc. 04/fls. 164/167), conforme previsão contida no art. 302 do RICMS/2012, o qual reproduz.

Diz que, ao contrário do afirmado pelas Autuantes, não se creditou do imposto em duplicidade, ICMS normal e ICMS ST, mas, sim, promoveu o estorno do débito da saída em devolução, devidamente escriturado.

Quanto às demais questões relacionadas à: (i) suposta presunção de ocorrência de recolhimento a menor do ICMS; (ii) exorbitância da multa aplicada; e (iii) aplicação do Art. 112 do CTN (*in dubio pro Contribuinte*); a Defendente apresenta os mesmos argumentos já consignados na primeira Peça Impugnatória de fls. 32/90.

Em segunda Informação Fiscal prestada às fls. 169-A/174-A, as Autuantes esclarecem que o crédito tributário lançado no presente PAF refere-se às operações de saída interestadual de mercadorias sujeitas à tributação normal, mas cuja operação anterior havia ocorrido com substituição tributária. Que, portanto, tais mercadorias foram adquiridas sob a presunção de que seriam comercializadas internamente na Bahia, mas que, entretanto, tal fato não se concretizou e essas mercadorias acabaram sendo objeto de uma operação interestadual. E que, não se concretizando a operação interna subsequente alcançada pela substituição tributária, o Contribuinte teria direito ao crédito do imposto anteriormente pago, tanto do ICMS Normal como do ICMS ST. O primeiro, para que pudesse compensar o crédito com o débito gerado na operação subsequente, que passa a ser normal, e o segundo, a título de ressarcimento do valor antecipado ao Fisco e cujo fato gerador não se realizou.

Reafirmam que esse direito foi usufruído pelo Contribuinte quando efetuou os lançamentos dos referidos valores no LRA, de acordo com os artigos 299 a 301, do RICMS/BA, através dos seguintes lançamentos mês a mês, a título de: (i) Outros Créditos–Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6404/6409; e (ii) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6411.

Reiteram que, como já dito na primeira Informação Fiscal (fls. 93 a 103), quando o imposto é pago por antecipação e/ou substituição tributária alcança as mercadorias somente nas operações internas. Se tais mercadorias forem objeto de operação interestadual, seja por venda, transferência ou devolução, tais operações devem ocorrer com tributação normal (imposto destacado na respectiva nota fiscal e conseqüentemente levado a débito do livro Registro de Saídas de Mercadorias). Assim, para que não haja bitributação, o Contribuinte é ressarcido das duas parcelas do imposto da operação interna anterior – ICMS Normal e ICMS ST - uma vez que o fato gerador presumido não se realizou.

Sobre os CDs acostados ao PAF, às fls. 131 e 145, intitulados de Doc. 02 e Doc. 03, respectivamente, contendo cópias de DANFES das saídas com CFOP 6404 e 6409, resumo de saídas por CFOP do LRS, mês Jan/13, cópias de DANFES das saídas com CFOP 6411 e entradas de mercadorias CFOP 6404, aduzem que tais documentos não servem para elidir a infração, vez que o Fisco está a exigir o imposto devido sobre a operação interestadual onde houve destaque de ICMS nos documentos fiscais e omissão dos respectivos lançamentos no livro Registro de Saída de Mercadorias, conforme se pode observar no confronto entre a Escrituração Fiscal Digital x Nota Fiscal Eletrônica, restando ao Contribuinte recolher o imposto devido sobre a operação interestadual, vez que a operação anterior foi desfeita através do ressarcimento, e a nova operação se deu com tributação normal.

No tocante a alegação do Contribuinte de que “... nas operações com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, a escrituração deve ocorrer sem o lançamento de débitos ou créditos. Ocorre que na saída o ICMS destacado na nota fiscal foi escriturado. Assim, caberia à Impugnante realizar o estorno desse débito, caso contrário estaria tributando a saída de produto que já fora tributado anteriormente.” (fl. 131), dizem que tais afirmações estão eivadas de impropriedades, na medida em que: (i) somente as operações internas com mercadorias já alcançadas pela antecipação ou substituição tributária é que devem ser escrituradas sem o lançamento de débitos ou créditos de ICMS; (ii) as notas fiscais de saídas não devem conter destaque de imposto (Art. 292 do RICMS/BA); e (iii) as operações interestaduais devem obedecer ao princípio da não cumulatividade, não podendo o ente tributante suprimir o direito ao crédito do ICMS sobre a operação interestadual, pois contrariamente dispõe a LC 87/96 (Art. 19).

Esclarecem mais uma vez que o imposto destacado nas notas fiscais não foi escriturado no LRS, razão pela qual foi lavrado o presente Auto de Infração. Que a Impugnante já se creditou do imposto da operação anterior de substituição tributária, através do ressarcimento, quando efetuou

os lançamentos no LRA sob as rubricas: (i) Outros Créditos - ICMS Estorno CFOP 6404/6409; e (ii) Outros Créditos ICMS Estorno CFOP 6411.

Quanto ao alegado em relação ao CFOP 6929 (fl129), reconhecem que ainda restou uma nota fiscal com ICMS no valor de R\$100,13 que deveria ser excluído, passando o lançamento efetuado em 31/05/2013 a ser de R\$9.807,09. Anexam um novo Demonstrativo de Débito, às fls. 174-A, já consignando tal abatimento e reduzindo o valor histórico da exigência fiscal total para R\$214.279,35 (duzentos e catorze mil, duzentos e setenta e nove reais e trinta e cinco centavos).

A Defendente, mais uma vez tempestivamente, apresenta, em 18/06/2018, uma segunda Manifestação contra a segunda Informação Fiscal produzida pelas Autuantes, peça processual que se encontra anexada às fls. 177/186.

Nesta segunda Manifestação, reafirma que o argumento fiscal de que a Manifestante apesar de emitir a nota fiscal com o destaque do ICMS, veio a omitir o respectivo lançamento na escrita fiscal, referente às operações realizadas nos CFOP's 6404, 6409 e 6411, não procede, vez que não houve recolhimento a menor do imposto, conforme insistem as Autuantes. Repete toda a argumentação já abordada nas peças defensivas anteriores. Anexa mídia de CD, às fls. 186, contendo novos elementos que denominou de DOCs. 02 a 04, desta peça.

Insistem ademais que as Autuantes não observaram que dentre as mercadorias descritas nas notas fiscais indicadas há aquelas que estão sujeitas a substituição tributária, as quais estão indicadas por outro CFOP e/ou pelo Código de Situação Tributária (CST) no campo "Dados dos Produtos", conforme documentos fiscais que já foram anexadas pela Manifestante nos autos (doc. 04 da Impugnação). Que se limitaram a analisar o CFOP "principal" (aquele indicado como natureza da operação), sem se ater ao fato da possibilidade da existência de mercadorias sujeita a regime tributário próprio (como a substituição tributária). E que não houve a escrituração do débito no LRS porque o destaque do ICMS na Nota Fiscal é meramente informativo, tendo sido recolhido antecipadamente por substituição tributária todo ICMS devido pela cadeia produtiva. Reitera, mais uma vez, os termos da defesa inicial, o pedido de improcedência da autuação e a homologação dos valores recolhidos.

Em terceira Informação Fiscal prestada às fls. 188-A/264, as Autuantes, se referindo à mídia eletrônica apresentada pela Autuada às fls. 186, onde constam três pastas denominadas de Doc. 02, Doc. 03 e Doc. 04, dizem que: (i) na pasta Doc. 02, constam cópias dos DANFES das notas fiscais cujas operações se deram principalmente através de CFOP 6404, cópias do somatório de saídas por CFOPs do LRS e cópias do somatório dos ajustes efetuados a débito e/ou a crédito do ICMS no LRA; (ii) na pasta Doc. 03, constam cópias dos DANFES das notas fiscais cujas operações se deram principalmente através de CFOP 6409; e (iii) na pasta Doc. 04, constam cópias dos DANFES das notas fiscais cujas operações se deram principalmente através de CFOP 6411.

Mencionam que, a grande maioria dos mencionados DANFES não faz parte do lançamento fiscal efetuado neste processo, tratando-se de outras operações nas quais os respectivos lançamentos foram efetuados com regularidade, ou seja, todo o imposto destacado na nota fiscal foi escriturado no LRS. E que uma pequena parte dos DANFES, ora apresentados, se referem à infração em lide, demonstrando que houve efetivamente divergência entre o ICMS destacado na nota fiscal e o ICMS lançado LRS, e que, tal divergência espelha os valores lançados nas planilhas que suportam o Auto de Infração, denominadas "Demonstrativo do Débito Escriturado a Menor que o Destacado na Nota Fiscal – Exercícios 2013 e 2014". Anexam comparativos de Nota Fiscal x Registro de Saídas x Planilha do Fisco, com amostra de documentos, às fls. 192/256.

Aduzem que, no tocante ao questionamento acerca da forma correta de se escriturar o Ressarcimento de ICMS ST incidente sobre as mercadorias cujo fato gerador (comercialização interna na Bahia) não se realizou, entendem que as considerações efetuadas na primeira e segunda Informações Fiscais são suficientes para o esclarecimento da questão. Anexam também, às fls. 257/263, cópia do LRA, onde consta a apropriação dos créditos de ICMS das operações

sujeitas ao ressarcimento que foram lançadas sob as rubricas: (a) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6404/6409; e (b) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6411.

A Autuada, novamente cientificada desta terceira Informação Fiscal, apresenta tempestivamente sua quarta Manifestação, às fls. 267/274, sem, contudo, acrescentar novos argumentos ou novos elementos que já não tivessem sido abordados nas Peças Impugnatórias anteriores.

Nesta Peça, repisa que não houve a escrituração do débito no livro de saída porque o destaque do ICMS na Nota Fiscal é meramente informativo, tendo sido recolhido antecipadamente por substituição tributária todo ICMS devido pela cadeia produtiva. Que não há diferença alguma entre a não escrituração do débito no livro de saída ou a escrituração com o estorno deste lançamento no mesmo valor. Que conclusão diferente desta implica formalismo absolutamente exagerado, pois o Tesouro Estadual em nada foi prejudicado. Que, além de ser uma solução agressiva à lógica e ao bom senso, caracteriza, ainda, a banida figura do “*solve et repete*”, instituto repudiado na doutrina e jurisprudência, que não pode ser admitida em nenhuma instância jurisdicional. E que, o fato da operação de saída ser interna ou interestadual é irrelevante para o caso em lide, pois, a questão em discussão é se deve ou não tributar a saída de produtos já tributados pela sistemática da substituição tributária (imposto retido e recolhido por antecipação).

Por fim, reitera os termos da defesa inicial, notadamente o pedido de improcedência da autuação e a homologação dos valores recolhidos.

Instadas a produzir nova Informação Fiscal, em face desta derradeira Manifestação da Autuada, as Autuantes declararam nada ter a acrescentar às Informações anteriores.

VOTO

O Auto de Infração em lide, totalizou o valor histórico principal de R\$259.046,91 (duzentos e cinquenta e nove mil, quarenta e seis reais e noventa e um centavos), e é composto de apenas uma Infração, detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente, a Autuada suscitou a nulidade do Lançamento, alegando preterição do direito de defesa, descumprimento de dispositivo expresso em lei e ausência de comprovação dos fatos imputados no Auto de Infração, fundamentando tal pedido nas disposições do art. 18, inciso II e inciso IV, “alínea “a”, do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99.

Não acolho as preliminares de nulidade apresentadas na Impugnação, pois entendo que: (i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; (ii) foram determinados, com segurança, a infração e o infrator; (iii) foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Os demonstrativos que embasaram o lançamento foram detalhados no Anexo I do Auto de Infração, apensado às fls. 18 a 27 do PAF, e na mídia de CD inserida às fls. 30, documentos que foram entregues ao Contribuinte por ocasião da ciência da autuação (fls. 03; 28 e 29). Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do Art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Nestes Demonstrativos, restou evidenciado que a autuação se deu em razão do Contribuinte ter escriturado no livro Registro de Saídas de Mercadorias, valor de ICMS menor que o destacado nas respectivas NFe, emitidas para acobertar tais operações de saída, e por via de consequência, recolhido imposto a menor.

Ademais, saliento que eventuais omissões ou incorreções e a não observância de exigências formais da legislação não acarretam nulidade, desde que seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, conforme dispõe o § 1º, do art. 18 e o “caput” do art. 19 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ressalto que o Sujeito Passivo produziu as várias Peças Defensivas acostadas ao processo, nas quais abordou questões de mérito, sem esbarrar em obstáculos que pudessem impedi-lo de desenvolver sua tese defensiva, tendo inclusive apontado situações, tais como aquela contida na Manifestação apresentada contra a primeira Informação Fiscal (fls. 129), que em boa medida, foram consideradas pelas Autuantes, implicando em redução do valor originalmente lançado.

Ressalto também, que ainda na fase de Impugnação, procedeu o Contribuinte ao reconhecimento de parte da acusação fiscal que entendeu procedente e efetuou o pagamento parcial da exigência fiscal a ela referente, no valor principal de R\$9.659,19, com as reduções legais pertinentes, remanescendo em discussão o valor residual da mencionada imputação. Não há, portanto, que se falar em nulidades neste processo, considerando ainda que o reconhecimento de valores devidos e o seu pagamento pelo Sujeito Passivo, tornam esta postulação desenganadamente preclusa e incompatível com os atos por ele praticados.

Quanto ao pedido da Defendente para a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, entendo não haver necessidade de remessa do PAF para realização de diligências saneadoras, por entender que estão presentes nos autos elementos de prova suficientes para que este Relator possa proferir a sua decisão. Neste ponto especificamente, destaco as disposições da alínea “a”, do art. 147, inciso I do RPAF/BA/BA (Decreto nº 7.629/99), que orienta o indeferimento do pedido de diligência, quando o Julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos. Com essas considerações, indefiro o pedido de diligência formulado na inicial.

“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

(...)”

No tocante à alegação apresentada pela Autuada de que o Lançamento de Ofício se baseou em presunção, entendo que no presente caso não se verificou a cobrança de imposto por presunção, mas a partir dos elementos da escrita fiscal do Contribuinte (notas fiscais eletrônicas e EFD). E que no caso concreto, foi detectada a divergência entre o ICMS destacado nas NFe de Saída e o escriturado no Livro Registro de Saída (LRS), de itens específicos, caindo por terra a alegação defensiva de ocorrência de cobrança do imposto por presunção. Não acolho, portanto, tal alegação defensiva.

Passo então ao exame do mérito da imputação fiscal relativamente ao valor residual da presente autuação, mediante as considerações abaixo consignadas.

Inicialmente saliento que o Art. 290 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), define que o encerramento da fase de tributação na hipótese de pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, com a consequente vedação à utilização do crédito fiscal pelo adquirente, salvo exceções expressas na legislação, somente ocorre em relação às operações internas subsequentes com a mesma mercadoria. Não procede, portanto, a alegação da Autuada de que “... nas operações com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, a escrituração

deve ocorrer sem o lançamento de débitos ou créditos....”, na medida em que as operações alcançadas por este Lançamento de Ofício são interestaduais, sujeitas a regramento específico consubstanciado nos Arts. 301 e 302 do mesmo Regulamento.

“RICMS/BA - DECRETO Nº 13.780/2012

(...)

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

(...)”

Por sua vez, os Arts. 301 e 302 acima referenciados, estabelecem as opções de procedimentos por intermédio dos quais o Contribuinte pode recuperar o ICMS objeto de retenção ou antecipação, nas hipóteses de operações interestaduais para Estados signatários e não signatários, de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo, visto que estas operações devem ser novamente gravadas pela tributação.

“RICMS/BA - DECRETO Nº 13.780/2012

(...)

Art. 301. Nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo:

(...)

§ 1º Em substituição ao procedimento recomendado no caput, poderá o Contribuinte:

I - utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, a serem lançados no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS; ou

II - estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS.

§ 2º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 3º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento, proporcional à quantidade saída.

(...)

Art. 302. Na saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria, o Contribuinte poderá:

I - utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, desde que comprove que a mercadoria foi entregue ao destinatário; ou;

II - estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos do Registro de Apuração do ICMS.

(...)”

Observo que dentre as opções oferecidas pelos dispositivos em comento, para o caso de operações interestaduais para Estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, o Contribuinte poderá: (i) utilizar como

créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, a serem lançados no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS; ou (ii) estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”, do Registro de Apuração do ICMS.

Por outro lado, para a hipótese de operações interestaduais para Estado não signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, o Contribuinte poderá: (a) utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, desde que comprove que a mercadoria foi entregue ao destinatário; ou (b) estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos do Registro de Apuração do ICMS.

No caso em lide, constato que o Sujeito Passivo se ressarcia de ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, sob as rubricas: (a) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6404/6409; e (b) Outros Créditos – Ocorrências Não Especificadas Anteriormente - ICMS Estorno CFOP 6411, conforme pode ser verificado nas cópias do Livro Registro de Apuração do ICMS (LRA), acostadas aos autos às fls. 257/263, nas quais estão registradas as apropriações dos créditos de ICMS, referentes às operações sujeitas ao ressarcimento, levadas a efeito pela Autuada.

Destarte, considerando que a Impugnante não comprovou nos autos ter lançado a débito em sua Escrita Fiscal e consequentemente oferecido à tributação, as operações objeto do presente Auto de Infração, e que ao contrário, confessa não tê-lo feito, conforme se depreende de afirmativas contidas em suas Peças Defensivas, tais como: (i) “... *que não houve a escrituração do débito no livro de saída porque o destaque do ICMS na Nota Fiscal é meramente informativo, tendo sido recolhido antecipadamente por substituição tributária todo ICMS devido pela cadeia produtiva...*”; e (ii) “... *Que a não há diferença alguma entre a não escrituração do débito no livro de saída ou a escrituração com o estorno deste lançamento no mesmo valor...*”. Concluo pela subsistência da acusação fiscal, acolhendo a revisão efetuada pelas Autuantes nos valores da exigência fiscal, conforme apresentados no demonstrativo de débito inserido às fls. 174-A, no montante histórico principal de R\$214.279,35 (duzentos e catorze mil, duzentos e setenta e nove reais e trinta e cinco centavos), para os exercícios de 2013 e 2014.

No que se refere à alegação de que a multa aplicada no Auto de Infração é irrazoável, desproporcional e confiscatória, não acolho a postulação defensiva. Não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99). Ressalto, todavia, que essa matéria poderá ser submetida ao Poder Judiciário através do manejo de ações próprias.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

(...)”

Destaco ainda que a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 42, inc. II, alínea “a”, no percentual de 60% do valor do imposto não recolhido, está sujeita às reduções de valor estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o Contribuinte efetue o recolhimento ou pague o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.

No que tange à invocação pela Autuada do art. 112 do CTN, para consignar que, se alguma dúvida restar, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, também não acolho tal pretensão defensiva, visto que não identifiquei nos autos elementos que comprovem a alegação de existência de flagrante dúvida fiscal, quanto ao ilícito perpetrado pela Defendente, que justifique a aplicação do comando contido no mencionado dispositivo legal.

Ressalto, por último, que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os entendimentos acima expostos, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações que resultaram nos Acórdãos mencionados pela Impugnante.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0006/17-3**, lavrado contra **FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$214.279,35**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR