

PROCESSO - A. I. Nº 298963.0004/15-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDOS - GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0206-03/18
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/11/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-12/21-VD

EMENTA: ICMS 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Mantida a redução dos débitos refeitos. Mantida a decisão deste item. 2. LIVROS FISCAIS. a) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS E O ESCRITURADO NO REGISTRO DE APURAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Constata-se equívoco do próprio autuante em relação ao período de apuração de jul/2014, que deve ser mantido nos demonstrativos e foi excluído aparentemente em erro material do mesmo. Em síntese, a desoneração se deu de acordo com a linguagem das provas, e em conformidade com os preceitos da legislação de regência. Apenas incluir o valor de R\$23.571,47, atinente ao período de apuração de julho/2014. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. b) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NOS LIVROS, DOCUMENTOS E DECLARAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS E O IMPOSTO RECOLHIDO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Mantida a decisão deste item. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Mantida a revisão dos cálculos para menos, ao se excluírem documentos fiscais comprovadamente consistentes. Mantida a decisão deste item. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Os elementos presentes e a declaração retificadora foram emitidas, pois a infração não trata de lançar penalidade, mas sim tributo, sendo que a perda da espontaneidade (art. 138 do CTN), implica a manutenção das penalidades, mas não se pode cobrar tributo que à toda evidência, não subsiste. Considerando a emissão da declaração retificadora, deve ser convertida em infração formal (por descumprimento de obrigação tributária acessória), nos termos do art. 157 do RPAF. Aplicação da multa nos termos do art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. Modificada a decisão deste item. 5. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO.

TRIBUTOS RECOLHIDOS A MENOS. Mantida a decretação de nulidade, ante à incerteza quanto ao débito lançado e ausência de elementos para se determinar, com segurança o imposto efetivamente devido. Mantida a decisão deste item. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recursos de Ofício (fl. 445) e Voluntário (fls. 455 a 460-v), interpostos em face do acórdão em epígrafe, da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), deste CONSEF, que concluiu pela Procedência Parcial da autuação, desonerando o Sujeito Passivo em R\$ 811.260,72, ao tempo de sua prolação (fl. 447).

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2016, e notificado ao Sujeito Passivo no dia seguinte (fl. 03), no valor global originário de R\$339.842,37, descreve seis infrações, todas ainda em lide nesta fase recursal:

Infração 01 – 06.05.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de outubro e novembro de 2014. Valor do débito: R\$28.218,17. Multa de 60%.

Infração 02 – 03.01.03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores lançados no livro Registro de Saídas e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de março a maio, setembro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$72.263,06. Multa de 60%.

Infração 03 – 03.01.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre o imposto recolhido e o valor informado em livros, documentos e declarações econômico-fiscais, nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$4.610,40. Multa de 60%.

Infração 04 – 02.01.02: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Deixou de escriturar Notas Fiscais de sua emissão, nos meses de fevereiro a abril, junho, julho, setembro e novembro de 2014. Valor do débito: R\$31.927,66. Multa de 100%.

Infração 05 – 01.02.40: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$3.797,91. Multa de 60%.

Infração 06 – 02.01.02: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, março, abril, junho a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$259.025,17. Multa de 100%.

Como se observará mais adiante na transcrição do voto condutor do acórdão recorrido, o valor lançado foi reduzido no que concerne às infrações 01, 02, 03 e 04 (julgadas parcialmente procedentes); também foi objeto de redução em relação à infração 06, julgada nula; e foi integralmente mantido em relação à infração 05 (julgada procedente).

Também se observará mais adiante que o Sujeito Passivo se insurge com relação às infrações 02, 04 e 05.

A lide diz respeito, de modo geral, à correta escrituração de notas fiscais e transposição de valores para os blocos da EFD. O Sujeito Passivo reconhece o equívoco formal, mas se insurge parcialmente em relação ao lançamento. E o Fisco acolheu em parte as alegações do Sujeito Passivo em relação a equívocos do levantamento original, reconhecendo nulidade por insegurança do lançamento em relação à infração 06 (com anuência do Autuante, que declarou em informação fiscal visualizar indícios de equívocos na manipulação do aplicativo SIAF).

Após satisfatório contraditório, a 3ª JJF assim decidiu em 30/11/2018 (fls. 430 a 445), à unanimidade:

VOTO

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está

revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, exceto quanto à infração 06.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não constatada a necessidade de realização de novas diligências, por isso, indefiro o pedido formulado pelo autuado em sua manifestação.

No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de outubro e novembro de 2014. Demonstrativo à fl. 05.

É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo fixo, uso e consumo do estabelecimento.

O defendente alegou que o autuante anexou ao PAF um demonstrativo denominado “Débito de Diferencial de Alíquota – Ativo Imobilizado/ Material de uso e consumo – Listas de notas/itens”, apurando o valor total de R\$ 33.181,45. Ao transportar o valor apurado constante do demonstrativo por ele elaborado, apenas considerou no auto de infração, equivocadamente, o valor de R\$ 28.218,17, que representa apenas parte dos valores levantados no demonstrativo por ele apresentado.

Salientou que, dos valores apurados no levantamento fiscal, reconhece apenas o débito relativo aos produtos constantes da nota fiscal nº 13814, no valor de R\$ 981,72, onde se apurou uma diferença de alíquota de R\$ 98,17, a qual o defendente reconhece que é devedor.

Quanto aos demais valores afirmou ser indevido o pagamento da diferença de alíquota tendo em vista que adquiriu os mencionados bens destinados ao ativo fixo e material de consumo, e esclareceu que é habilitado no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia- DESENVOLVE, através da Resolução nº 176/2013,

Na informação fiscal, o autuante acatou a contestação do contribuinte, afirmando que resta somente o valor de R\$ 98,17 (noventa e oito reais e dezessete centavos) referentes a aquisição de material de consumo a ser pago.

Considerando as alegações constantes na impugnação e manifestações posteriores apresentadas pelo defendente, que foram acatadas pelo autuante, concluo que somente não restou comprovado o pagamento do débito relativo à NF 13814, sendo devido o imposto no valor de R\$98,17, correspondente ao mês de outubro de 2014, com data de vencimento em 09/11/2014. Infração subsistente em parte.

Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores lançados no livro Registro de Saídas e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de março a maio, setembro e dezembro de 2014. Demonstrativo às fls. 06/07.

O defendente alegou equívocos cometidos no SPED e disse que solicitou a autorização e realizou a retificação dos arquivos magnéticos do SPED apresentados, com o fim de possibilitar que a revisão fiscal apontasse ou não a existência de débito. Requereu a juntada aos presentes autos dos docs. 265 a 285 (fls. 359 a 379 do PAF).

O autuante informou que o defendente comprovou que as Notas Fiscais de números, 72, 73, 74 e 75 foram canceladas pelo emitente e as cópias referentes a estes cancelamentos encontram-se nas fls. 173, 174, 175 e 176. Os valores correspondentes aos mencionados documentos devem ser deduzidos do valor da infração questionada uma vez que assiste razão ao contribuinte, porque estas Notas Fiscais foram canceladas pelos remetentes. Reconhece que houve equívoco quanto à data de ocorrência correspondente ao débito no valor de R\$23.571,47, informando que deverá ser considerado como ocorrido em 31/07/2014.

Quanto às demais alegações defensivas não acatou e manteve a autuação referente ao débito remanescente, após serem deduzidos os valores referentes às NFe 72 a 75.

Observe que em relação ao levantamento fiscal originalmente realizado, o autuante deixou de efetuar lançamento no demonstrativo do Auto de Infração dos valores correspondentes aos meses de maio e junho de 2014 (R\$24.126,90 e R\$18.110,93, respectivamente). Dessa forma, considerando que no julgamento é vedado majorar ou acrescentar débitos àqueles originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, não devem ser mantidas as parcelas relativas aos valores que não constaram originariamente no demonstrativo de débito da autuação fiscal.

Analizando o levantamento fiscal em confronto com os documentos e alegações apresentadas pelo defendente, constato que em relação ao mês de março de 2014, o autuante reconheceu e está comprovado nos autos que as Notas Fiscais de números, 72, 73, 74 e 75 foram canceladas pelo emitente e as cópias referentes a estes cancelamentos encontram-se nas fls. 173, 174, 175 e 176. Os valores correspondentes aos mencionados documentos devem ser deduzidos do débito apurado na infração. No demonstrativo elaborado pelo autuante à

fl. 06, o imposto apurado relativo aos mencionados documentos fiscais cancelados totaliza R\$5.327,38, que deduzido do total lançado na autuação, remanesce o débito no valor de R\$11.539,43. Em relação aos demais documentos fiscais constantes no levantamento do autuante neste mês de março de 2014, as alegações defensivas não comprovam a improcedência da exigência fiscal.

Sobre o mês de abril de 2014, o defendente não apresentou qualquer elemento para comprovar as notas fiscais elencadas no levantamento fiscal, ficando mantido o débito no valor total de R\$20.366,21.

Quanto ao mês de maio, o autuante reconheceu que houve equívoco no lançamento, haja vista que não foi apurado débito no referido mês, tendo sido informado que o valor apurado (R\$23.571,47) que constou como ocorrido em 31/05/2014 deverá ser considerado como ocorrido em 31/07/2014.

Entretanto, como já mencionado neste voto, não há como acrescentar, no julgamento, ocorrências e valores não informados originalmente no Auto de Infração. Neste caso, é improcedente a exigência do imposto quanto à ocorrência de 31/05/2014, devendo ser apurado o débito efetivamente existente no mês de julho/2014, mediante novo procedimento fiscal.

Relativamente aos débitos apurados nos meses de setembro e dezembro de 2014, nas razões de defesa foram apresentadas alegações dando como exemplos notas fiscais que não fizeram parte do levantamento do autuante, e os documentos apresentados pelo defendente não comprovam a improcedência da autuação fiscal, ficando mantidos os valores exigidos.

Assim, concluo pela subsistência parcial deste item da autuação fiscal, no valor total de R\$43.364,21, conforme quadro abaixo:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR A RECOLHER
31/03/2014	09/04/2014	11.539,43
30/04/2014	09/05/2014	20.366,21
30/09/2014	09/10/2014	11.303,01
31/12/2014	09/01/2015	155,56
	T O T A L	43.364,21

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre o imposto recolhido e o valor informado em livros, documentos e declarações econômico-fiscais, nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2014.

O autuado alegou que o autuante se equivocou parcialmente, ao lavrar tal infração e que assiste razão ao autuante quanto ao documento fiscal nº 55, onde foi apurado um ICMS a recolher no montante de R\$510,00, conforme comprova o relatório elaborado pelo autuante - doc. 17, em anexo.

O defendente anexou os documentos nºs 18 a 22 para comprovar que as Notas Fiscais de nºs 33, 83, 425, 856 e 1465 foram canceladas no ambiente de autorização da SEFAZ.

O autuante acatou os documentos apresentados, informando que o impugnante comprovou que as NFe de números 33, 83, 425, 856 e 1465 foram canceladas, conforme cópias às fls. 61 a 65. Concordeu com a contestação, e disse que o débito remanescente é no valor de R\$ 510,00 referente à NFe de número 55.

Dessa forma, concluo que não restou comprovado parcialmente o imposto apurado neste item da autuação fiscal, sendo devido o imposto no valor de R\$510,00, correspondente à data de ocorrência 31/03/2014, com data de vencimento em 09/04/2014. Infração subsistente em parte.

Infração 04: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Deixou de escriturar Notas Fiscais de sua emissão, nos meses de fevereiro a abril, junho, julho, setembro e novembro de 2014. Demonstrativo à fl. 09.

O autuado alegou ser devedor apenas dos valores de ICMS constantes dos documentos fiscais de nºs 142 ICMS - R\$1.279,25, nº 944, com ICMS no valor de R\$ 31,09, nº 1275 no valor de R\$ 545,04, nº 1276 no valor de R\$ 265,02 e 1278 no valor de R\$ 105,00, totalizando o montante apurado de apenas de R\$ 2.225,40.

Quanto aos demais valores apontados, afirmou que os documentos anexados aos autos, nºs 25 a 45 (fls. 71 a 91), comprovam as alegações defensivas, e que foi exigido pagamento de ICMS de documentos fiscais que foram denegados ou cancelados no ambiente de autorização da SEFAZ.

Na informação fiscal, o autuante, quanto às notas fiscais de números 104, 110, 138, 142 e 428, no valor total de R\$11.553,55, manteve a exigência fiscal e disse que o autuado, na sua contestação, informa se tratar de mercadorias remetidas para vendas em veículo, como de fato são; que não foram comercializadas e que deveriam ter seus débitos estornados, uma vez que não foram vendidas. Mantém a autuação, afirmando que faltou o registro na escrita fiscal e pelo fato de a argumentação carecer até mesmo de plausibilidade.

O defendente confirma que todas as notas fiscais citadas pelo autuante se referem a remessas para venda fora do estabelecimento, que foram escrituradas na EFD sem destaque do ICMS, tendo alegado que não houve qualquer prejuízo para a arrecadação por conta desta ocorrência, afirmando que o Regulamento do ICMS deste

Estado prevê em seu art. 346, I que seja efetuado estorno do débito de ICMS no último dia do mês.

Para melhor compreensão da matéria em análise, vale reproduzir os arts. 344, 345 e 346 do RICMS-BA/2012:

Art. 344. *Nas operações realizadas fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias não sujeitas à substituição tributária, promovidas por contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal, será emitida nota fiscal para acompanhar as mercadorias no seu transporte:*

I - *com destaque do ICMS, quando devido, adotando-se como base de cálculo valor não inferior ao do custo das mercadorias, e como alíquota a vigente para as operações internas;*

II - *com CFOP específico para baixar o estoque;*

III - *com a indicação dos números e da série, quando for o caso, dos impressos de notas fiscais a serem emitidas por ocasião da venda das mercadorias, no campo “Informações Complementares”.*

§ 1º *A escrituração da nota fiscal de remessa será feita no Registro de Saídas, nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Débito do Imposto”;*

§ 2º *Ao efetuar vendas fora do estabelecimento, por ocasião da entrega ao adquirente, será emitida nota fiscal com CFOP específico para não baixar o estoque, sendo a base de cálculo o efetivo valor da operação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outra disposição regulamentar.*

Art. 345. *Por ocasião do retorno das mercadorias ou do veículo, o contribuinte deverá:*

I - *emitir nota fiscal (entrada) para reposição, no estoque, das mercadorias não vendidas, sem estaque do imposto, na qual serão mencionados, no campo “Informações Complementares”:*

a) *o número e a série, se for o caso, a data da emissão e o valor da nota fiscal correspondente à remessa;*

b) *os números e as séries, se for o caso, das notas fiscais emitidas por ocasião das entregas das mercadorias;*

c) *o valor total das operações realizadas fora do estabelecimento no estado da Bahia;*

d) *o valor total das operações realizadas fora do estabelecimento em outras unidades da Federação;*

II - *escriturar a nota fiscal de que cuida o inciso I deste artigo no Registro de Entradas, consignando o respectivo valor nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto - Outras”;*

III - *lançar no Registro de Saídas, nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Débito do Imposto”, as notas fiscais emitidas por ocasião das vendas efetuadas nesta ou em outra unidade da Federação, fazendo referência, na coluna “Observações”, à nota fiscal de remessa.*

Art. 346. *No último dia do mês, o contribuinte lançará no Registro de Apuração do ICMS:*

I - *no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”, com a expressão “Remessa para venda fora do estabelecimento”, o valor do imposto destacado na nota fiscal de remessa;*

II - *no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Recolhimento em outros estados - vendas fora do estabelecimento”, o valor do imposto recolhido em outras unidades da Federação.*

Conforme estabelece o art. 345, II do RICMS-BA/2012, acima reproduzido, o contribuinte deve lançar no Registro de Saídas, nas colunas com débito do imposto as notas fiscais emitidas por ocasião das vendas efetuadas nesta ou em outra unidade da Federação, fazendo referência, na coluna “Observações”, à nota fiscal de remessa. Neste caso, se não foi comprovado nos autos que o defendente se debitou do imposto relativo às notas fiscais emitidas quando foram efetuadas as vendas fora do estabelecimento, não há como afirmar que a falta de lançamento do débito em relação às notas fiscais de remessa, não houve prejuízo ao erário estadual como afirmou o defendente.

Vale salientar, que somente por meio da aplicação de roteiros específicos de auditoria fiscal, a exemplo de auditoria da conta caixa e do levantamento quantitativo de estoque é que se poderia avaliar se a falta ou irregularidade no registro das operações realizadas não teria causado qualquer prejuízo ao erário estadual. Pelo que consta nos autos, o procedimento fiscal realizado constatou que houve escrituração dos livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Dessa forma, não acato as alegações defensivas.

Entendo que não ficaram comprovadas as notas fiscais reconhecidas pelo defendente (de nºs 142 ICMS - R\$1.279,25, nº 944, com ICMS no valor de R\$ 31,09, nº 1275 no valor de R\$ 545,04, nº 1276 no valor de R\$ 265,02 e 1278 no valor de R\$ 105,00), além daquelas apuradas pelo autuante números 104, 110, 138, 142 e 428, como não registradas no livro fiscal próprio. Assim, concluo pela subsistência parcial deste item, no valor total de R\$10.893,20, conforme quadro abaixo, elaborado com base no levantamento fiscal à fl. 09.

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR A RECOLHER
31/03/2014	09/04/2014	9.864,25
30/06/2014	09/07/2014	82,80
30/09/2014	09/10/2014	31,09
30/11/2014	09/12/2014	915,06
	TOTAL	10.893,20

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de novembro e dezembro de 2014. Demonstrativo à fl. 10 do PAF.

O defendente afirmou que os valores lançados na escrituração do SPED foram inconsistentes e não correspondem à realidade dos fatos, e que, apreciando as provas apresentadas, os valores lançados na escrituração digital divergem dos documentos fiscais de aquisição, conforme comprovam os docs. 47 a 70, concluindo que de acordo com o documento 47, anexado aos autos, apenas existe uma diferença de R\$0,03, pelo que impugna a autuação neste particular.

O autuante esclareceu que se trata de glosa de créditos fiscais no valor de R\$ 3.797,91, e concorda com o contribuinte de que foi efetuado lançamento de crédito a mais ou indevido. Mantém a autuação na sua totalidade, afirmando que as notas fiscais trazem valores inferiores aos escriturados, tendo o autuado se beneficiado do erro alegado.

Em relação ao crédito fiscal, é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Por outro lado, sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o lançamento dos respectivos valores na escrita do contribuinte implica início da sua utilização, não havendo que se cogitar ocorrência ou não de repercussão econômica. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuante de que a correção das inconsistências alegadas pelo defendente somente ocorreu após o início do procedimento fiscal, o que exclui a espontaneidade do contribuinte. Assim, concluo pela subsistência desta infração.

Infração 06: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, março, abril, junho a dezembro de 2014.

O defendente afirmou que de acordo com o demonstrativo que elaborou, docs. 72 a 72-F, inexistem parte dos valores levantados pelo autuante, remanescendo apenas os valores que indicou no demonstrativo que elaborou, totalizando R\$1.573,90. Disse que foram incluídas no levantamento fiscal notas fiscais canceladas, conforme comprovam os documentos 73 a 78 (demonstrativo elaborado pelo autuado docs. 72 a 72 F). Também afirmou que o autuante relaciona em seu levantamento - doc. 71 a 71 E - inúmeros documentos fiscais que deixaram de ser lançadas no SPED, mas houve engano do autuante porque tais documentos foram devidamente escriturados no SPED. Reconhece o débito de R\$ 1.573,90 (mil, quinhentos e setenta e três reais e noventa centavos).

O autuante informou que a fiscalização foi realizada através do SIAF, e que deve ter cometido algum erro na manipulação do aplicativo, pois refazendo todos os roteiros, no que se refere a esta infração, concordou com as alegações do contribuinte. Disse que esta infração deve ser desconsiderada.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido apurado que houve omissão de receita mediante levantamento efetuado na escrituração de livros fiscais, cabe à Fiscalização comprovar a irregularidade apurada.

A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Dessa forma, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como, a fundamentação legal.

No caso em exame, não é possível atestar, de forma inequívoca, que os dados constantes nos autos são exatamente aqueles encontrados na escrita fiscal do contribuinte, o que traduz fragilidade no procedimento que apurou os valores autuados, em desacordo com os princípios da verdade material e ampla defesa.

Outro ponto que merece destaque é o fato de ter sido declarado pelo autuado nas razões de defesa que reconhece o débito no valor de R\$ 1.573,90. Entretanto, o autuante reconheceu que houve equívoco no levantamento fiscal, conforme alegado pelo defendente, e solicitou que fosse desconsiderado este item da autuação fiscal.

Observe que o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por incerteza quanto ao débito lançado e ausência de elementos para se determinar, com segurança o imposto efetivamente devido. Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua nulidade, com base no art. 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF-BA/99, devendo ser renovado o procedimento fiscal. Infração nula.

Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S ã O	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	98,17
02	PROCEDENTE EM PARTE	43.364,21
03	PROCEDENTE EM PARTE	510,00
04	PROCEDENTE EM PARTE	10.893,20
05	PROCEDENTE	3.797,91
06	N U L O	-
T O T A L	-	58.663,49

Foi interposto Recurso de Ofício.

Em seu Recurso Voluntário, sem arguir questões preliminares, o Sujeito Passivo sustenta:

- a) Em relação à infração 02 (recolhimento a menor de ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro de registro de saídas e aquele escriturado no livro de apuração do ICMS), o Sujeito Passivo aduz ter elaborado um novo demonstrativo (com arquivo em mídia anexa) indicando notas fiscais emitidas corretamente, mas exportadas de forma equivocada para o SPED, elaborado a partir dos levantamentos do autuante (cita exemplos, mencionando explicitamente as competências de mar/2014, abr/2014, set/2014 e dez/2014) - e declara ter solicitado a autorização e retificação dos arquivos magnéticos junto ao SPED.
- b) Em relação à infração 04 (omissão no recolhimento do ICMS no prazo regulamentar em relação a operações não escrituradas, evidenciada com a emissão de notas fiscais não escrituradas nos livros fiscais próprios), o Sujeito Passivo aduz que se equivocou no procedimento (arts. 344, 345 e 346 do RICMS-BA/12), já que lançou em certas operações, a título de “débito de ICMS” e “estorno de débito de ICMS” com valor “zero”, quando deveria ter lançado o valor da operação a débito e a estorno. Argumenta que faria jus ao estorno de débito, em remessas para venda fora do estabelecimento, e que não há tributo a lançar, a despeito de a Junta e o Autuante aduzirem que somente mediante outro roteiro de auditoria seria viável aferir a procedência de suas alegações.
- c) Em relação à infração 05 (utilização de créditos fiscais em valor superior aos destacados em notas fiscais), o Sujeito Passivo reconhece mais uma vez equívocos na escrituração, mas não concorda com a rejeição, por parte da Junta, dos demonstrativos apresentados posteriormente ao início da ação fiscal (perda da espontaneidade). Argumentou que “fazendo um levantamento para apurar se existia realmente crédito aproveitado a maior [...] constatou que os arquivos magnéticos gerados pelo sistema utilizado pela autuada gerou informações inconsistentes, as quais foram transmitidas para o SPED”, e invoca o princípio da verdade material (aponta analiticamente os erros).

Concluiu postulando “seja a decisão de 1º grau reformada para que o presente auto de infração seja julgado nulo ou totalmente improcedente e levado a arquivo”.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 17/06/2020, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a inclusão em pauta. Trago os autos, pois, a esta sessão de 16/09/2021, para julgamento.

VOTO

Para melhor clareza, cabe examinar os Recursos de Ofício e Voluntário, em momentos distintos. Adianto-me para destacar que ambos são cabíveis e adequados (arts. 169 e seguintes do Decreto nº 7.629, de 9.7.1999 em sua atual redação – RPAF), não havendo questões a apreciar sobre sua admissibilidade. Deles conheço, portanto.

Ademais, a despeito da conclusão da peça recursal com pedido alternativo de julgamento pela nulidade, não visualizamos na argumentação do Recurso Voluntário, nem do que se verifica dos autos (para além do decidido pelo órgão de primeiro grau), qualquer matéria de nulidade. Passamos, portanto, ao exame de cada recurso.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Cabe apreciar se as desonerações, por redução parcial do lançamento nas infrações 01 a 04, e por nulidade da infração 06, devem ser mantidas.

Observa-se que as retificações contaram com a anuência do Autuante, que reconheceu ter o Autuado, dentro da linguagem das provas, afastado parcialmente a autuação.

Na infração 01, a desoneração deveu-se ao fato de não ser devido o ICMS-DIFAL, em relação a produtos adquiridos para compor o ativo permanente, considerando ser beneficiária do Programa DESENVOLVE. Na infração 03, também foram demonstrados cancelamentos de notas fiscais. Na infração 04, parte da alegação de que o equívoco da escrituração redundou em tributação nula foi acolhida, a partir da demonstração pontual de que em algumas operações o Sujeito Passivo comprovou nos autos que se debitou do imposto relativo às notas fiscais emitidas quando foram efetuadas as vendas fora do estabelecimento, razão da parcial subsistência.

Todavia, em relação à Infração 02, constata-se o equívoco do próprio autuante em relação ao período de apuração de jul/2014, que deve ser mantido nos demonstrativos, e foi excluído aparentemente em erro.

O motivo da invalidação do lançamento em relação à infração 06, por sua vez, também com a anuência do Autuante, diz que tem relação com os equívocos formais na composição de seus demonstrativos.

O órgão de piso afirmou que o convencimento do julgador se forma a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido apurado que houve omissão de receita, mediante levantamento efetuado na escrituração de livros fiscais, caberia à Fiscalização comprovar a irregularidade apurada. Não sendo possível atestar, de forma inequívoca, que os dados constantes nos autos são exatamente aqueles encontrados na escrita fiscal do contribuinte, fragiliza-se o procedimento de lançamento, em desacordo com os princípios da verdade material e da ampla defesa.

Em síntese, à exceção da Infração 02 (em parte), a desoneração se deu de acordo com a linguagem das provas, e em conformidade com os preceitos da legislação de regência. Voto pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício, apenas para incluir o valor de R\$23.571,47, atinente ao período de apuração de julho/2014, assim, o débito da infração 2 fica conforme o demonstrativo abaixo:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR A RECOLHER
31/03/2014	09/04/2014	11.539,43
30/04/2014	09/05/2014	20.366,21
31/07/2014	09/08/2014	23.571,47
30/09/2014	09/10/2014	11.303,01
31/12/2014	09/01/2015	155,56
TOTAL		66.935,68

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O Sujeito Passivo insurgiu-se, repita, contraparte dos valores lançados em relação às Infrações 02, 04 e 05, nas quais sucumbiu parcialmente. Ou seja, dos valores remanescentes após o julgamento de primeiro grau (Infração 02, valor histórico reduzido para R\$43.364,21; Infração 04, valor histórico reduzido para 10.893,20; Infração 05, valor histórico mantido em R\$3.797,91), o Sujeito Passivo se insurgiu contra todo o valor da Infração 02 (sustenta que os valores remanescentes são duvidosos e incertos); contra parte do valor da Infração 04, reconhecendo como devido R\$2.225,40 (insiste que parte das operações, com as notas fiscais que indica, tiveram tributação nula, portanto ausente qualquer tributo a lançar); e contra o valor da Infração 05, por apelo ao princípio da verdade material.

a) **Infração 02 (recolhimento a menor de ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro de registro de saídas e aquele escriturado no livro de apuração do ICMS).**

A tese nuclear do Sujeito Passivo, é de que *“os documentos fiscais foram emitidos corretamente, e os valores foram transpostos erroneamente para o SPED Fiscal por um erro na geração do arquivo”*.

O arquivo em Excel que instruiu o Recurso Voluntário, (mídia à fl. 462), trata exclusivamente dessas exportações. Faz indicações sumárias, apontando número das Notas Fiscais, o valor do ICMS na NF-e, o valor do ICMS no SPED FISCAL. Os períodos de apuração indicados são os de mar/2014, abr/2014, set/2014 e dez/2014.

Com a devida licença, a argumentação coligida pelo Sujeito Passivo não infirma a premissa adotada pelo órgão julgador de primeiro grau. A escrituração fiscal (atribuição do Sujeito Passivo na sistemática do lançamento do ICMS), atrai para o mesmo a presunção de veracidade de suas declarações - e a demonstração em sentido contrário deve ser clara, convincente e precisa. Não o vejo dentre os elementos trazidos.

Ainda com a devida licença, não cabe a este Conselho questionar a sistemática de apuração do ICMS conforme urdida em legislação tributária, com todas as ressalvas pessoais que possam advir dos entendimentos doutrinários dos conselheiros da Casa. Confrontando o roteiro de auditoria seguido pelo Autuante com o que prescreve a legislação, nada nos parece na atividade da Fiscalização que esteja em dissonância. Não visualizo a incerteza aduzida. Sou pela manutenção do julgamento de primeiro grau.

b) Infração 04 (omissão no recolhimento do ICMS no prazo regulamentar em relação a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, por não escriturar notas fiscais de sua emissão).

A tese nuclear do Sujeito Passivo é a de que a exigência fiscal foi mantida com base em uma premissa mal interpretada, implicando uma premissa errônea: afirma que se o ICMS a débito não foi lançado (como ocorreu com as Notas Fiscais nºs 104, 110, 138, 142 e 428), e também não foi lançado o estorno de débito, não há ICMS a lançar. Se o resultado das operações é o mesmo, não há tributo a lançar.

Com a devida licença, a tese não infirma a conclusão da 3ª JJF. Exemplificando com a operação mencionada pelo Sujeito Passivo (saídas para venda ambulante), é verdade que o RICMS-BA/12 permite o estorno do débito (arts. 344, 345 e 346), obviamente para evitar uma dupla tributação. A mercadoria saída do estabelecimento para venda e efetivamente vendida deve gerar apenas um débito de ICMS. O estorno de débito existe para isso.

Quando a 3ª JJF e o Autuante afirmam que a alegação do Sujeito Passivo não é suficiente para demonstrar que o tributo devido na operação foi rigorosamente registrado e recolhido, afirma-se mais uma vez, que o erro (jamais negado, aliás a premissa maior da defesa), do Sujeito Passivo ao transpor dados de suas operações para o SPED, gerou para ele, Sujeito Passivo, o ônus de demonstrar cabalmente as suas alegações. Mais uma vez, não o vislumbro nos autos. Portanto, também para a Infração 04, sou pela manutenção do julgamento de primeiro grau.

c) Infração 05 (utilização de créditos fiscais em valor superior aos destacados em notas fiscais):

A tese nuclear do Sujeito Passivo é de que *“A autuada, [...] fazendo um levantamento para apurar se existia realmente o crédito aproveitado a maior do que o devido em sua escrituração fiscal [...] constatou que os arquivos magnéticos gerados pelo sistema utilizado pela autuada gerou informações inconsistentes, as quais foram transmitidas pelo SPED”*.

Assim, informou ter efetuado demonstrativo paralelo, já anexado aos autos, evidenciando as divergências entre os valores constantes dos documentos fiscais e os valores transpostos para o SPED. Afirma que os arquivos EFD ICMS/IPI foram retificados, *“restando comprovado que o crédito de ICMS aproveitado a maior nas competências de outubro, novembro e dezembro de 2014 foi de R\$0,03, razão pela qual esta infração deve ser julgada aplicando-se o princípio da verdade material”*.

A 3ª JJF concluíra juntamente com o Autuante pela subsistência da infração, já que a correção das inconsistências alegadas pelo defendente somente ocorreu após o início do procedimento fiscal, o que exclui a espontaneidade do contribuinte.

Todavia, o que se nota, é sim a busca pela verdade material. Os elementos aqui estão presentes, e a declaração retificadora foi emitida. A infração não trata de lançar penalidade, mas sim tributo. A perda da espontaneidade (art. 138 do CTN), implica a manutenção das penalidades, mas não se pode cobrar tributo que, à toda evidência, não subsiste.

Assim, considerando a emissão da declaração retificadora, sou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, no que diz respeito à Infração 05, que deve ser convertida em infração formal (por descumprimento de obrigação tributária acessória), nos termos do art. 157 do RPAF. Sou pela exclusão do lançamento da Infração 05, e pela aplicação da multa de R\$460,00, nos termos do art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96.

Liquidado o julgamento, tem-se o seguinte:

INFR. Nº	CONCLUSÃO 3ª JJF	IMPOSTO	CONCLUSÃO 2ª CJF	IMPOSTO	MULTA
01	PROC. EM PARTE	98,17	NÃO PROVIDOS	98,17	60%
02	PROC. EM PARTE	43.364,21	PARCIAL PROV. (RO)	66.935,68	60%
03	PROC. EM PARTE	510,00	NÃO PROVIDOS	510,00	60%
04	PROC. EM PARTE	10.893,20	NÃO PROVIDOS	10.893,20	100%
05	PROCEDENTE	3.797,91	PARCIAL PROV. (RV)	460,00	-----
06	N U L O	0,00	NÃO PROVIDOS	0,00	-----
T O T A L-		58.663,49	-	78.897,05	

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo-se o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, e o valor lançado na Infração 05 em multa, mantendo a nulidade pronunciada pelo órgão julgador *a quo*, no que concerne à Infração 06. Deixo de recomendar o refazimento da ação fiscal (art. 21 do RPAF), por vislumbrar vício não formal (vício nos motivos do ato administrativo de lançamento).

RESOLUÇÃO

ACÓRDÃO os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298963.0004/15-3**, lavrado contra **GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$78.437,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$67.543,85, e 100% sobre R\$10.893,20, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor **R\$460,00**, prevista no inciso XXII do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Recomenda-se o refazimento da ação fiscal (art. 21 do RPAF), na infração 6, por vislumbrar vício não formal (vício nos motivos do ato administrativo de lançamento).

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS