

**A. I. N°** - 206958.0005/18-4  
**AUTUADO** - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUCAS XAVIER PESSOA  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 26/04/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0045-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTOS A MENOS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. DIVERGÊNCIA ENTRE DOCUMENTOS E ESCRITA FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais. Restou evidenciado nos autos, inclusive através de diligências, que o autuado informou no registro C490, valores de base de cálculo inferiores aos efetivos valores das operações, o que, consequentemente, resultou em recolhimento de ICMS a menor. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/09/2018, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$693.151,72, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, e janeiro a setembro de 2017:

Infração 01 – 03.01.04: o contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

Consta na Descrição dos Fatos: “Recolheu a menor o ICMS no valor de R\$ 693.151,72, relativo às saídas de mercadorias tributadas em todos os meses do período fiscalizado, por CF, cuja totalização mensal dos itens cfe arquivos EFD destoa totalmente, no tocante ao ICMS, dos valores lançados no LAICMS da empresa, presentes nas mesmas EFDs recebidas. Esclarecemos que, enquanto o LAICMS escritura as vendas por ECF diariamente, na EFD, elas são computadas integralmente em cada último dia do mês, razão pela qual a comparação é feita apenas pelos totais mensais, o que em nada prejudica a assimilação da infração pois cada período de apuração do ICMS resta íntegro. Vide o Anexo da Infração, também gravado na mídia cd que integra este auto”.

Enquadramento Legal: artigos 24 a 26, 32 e 34, III, da Lei nº 7.014/96 C/C artigos 215, 248, 255, 257 a 259, 263, 304 e 332, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa aplicada: art. 42, II, “b”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 21/09/18 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 19/11/18, peça processual que se encontra anexada às fls. 27 a 42. 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. 23.

Em sua peça defensiva, a Impugnante preliminarmente aponta para a necessidade da lavratura do auto de infração, ordinariamente, ser realizada no local onde está estabelecida a empresa, e, em não sendo possível, por razões fundamentadas e excepcionais, admite-se que também, sejam lavrados na repartição fazendária ou no local onde se apurar a infração.

Assevera que a lavratura dos autos de infração deve, necessariamente, ocorrer no local da inspeção, e não tendo sido observado esse requisito, considera que o auto de infração é nulo.

Entende que a infração lavrada, fora do ambiente comercial da Recorrente, não contém elementos fundamentais ao bom exercício do direito de defesa e do contraditório.

Reclama, em seguida, da falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado. Diz que tal fato por si só eiva de nulidade os autos de infração lavrados, pois desobedecem ao Art. 142 do CTN, cujo teor transcreve.

Alega cerceamento de seu direito de defesa, aduzindo que a liquidez e certeza devem e precisam restar provados.

Visando respaldar sua argumentação, cita o posicionamento de jurisprudência neste sentido (Ac. n.º 101-79.775/90 - Revista de Estudos Tributários 2º Semestre de 1999).

No mérito, inicialmente tece considerações sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Pontua que o contribuinte tem direito ao crédito do imposto em relação às mercadorias adquiridas com o imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes, cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento.

Enfatiza que os créditos utilizados pela Recorrente foram os que estão previstos em lei e devidamente comprovados com a documentação fiscal correspondente, todos devidamente comprovado nos autos.

Acrescenta que estando suspensa a exigibilidade do tributo, e em face da interposição da presente defesa, as multas aplicadas pelos autos de infração também devem necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa.

Em seguida faz considerações sobre "as agruras sofridas pelas empresas nacionais devido à pesada carga tributária a elas imposta".

Acrescenta que o valor alocado pelas notificações e as multas impostas, são reveladores da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando a prática, vedada pela Constituição Federal, de ofensa aos direitos dos contribuintes e ainda, de defesa do consumidor, transcrevendo o art. 150, da CF.

Considera que as multas somente poderiam ser de 2% (dois por cento), e que prevalecendo o crédito tributário exigido pelo Fisco Estadual, caracterizado estará o confisco, pois, o imposto e seus acréscimos são superiores à capacidade econômica do contribuinte.

Dizendo que como o procedimento fiscal ora impugnado trata de operações referentes à circulação de mercadorias, entende que o procedimento natural esperado dos fiscais para detectar se houve a omissão de saídas seria o levantamento analítico de estoques.

Reclama que o fiscal não efetuou o levantamento analítico do estoque, procedimento que considera indispensável para comprovar a infração imputada à empresa, e afirma que seus livros fiscais e contábeis comprovam que não houve qualquer infração, estando todas as suas operações registradas.

Grifa que o fiscal desprezou a base de cálculo constante no SPED que estava diferente do valor dos produtos e cobrou o ICMS sobre a diferença apurada.

Assinala que os produtos tinham tributação "cheia" sem direito a qualquer redução de base de cálculo, por falha do sistema.

Argumenta que cabe ao Fisco o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário, e que a constituição do referido crédito está vinculada à sua existência de fato, e deverá ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

Considera a exigência eivada de arbitrariedades, alegando que os fiscais presumiram que houve venda de mercadoria sem nota fiscal, não fazendo qualquer prova a respeito.

Cita que os documentos juntados ao auto de infração carecem de qualquer força probante, posto que, além de se referirem a extratos bancários de terceiro alheio às atividades da reclamante, não

comprovam a realização de circulação de mercadorias que pudessem ensejar o pagamento de ICMS.

Diz que esse entendimento vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais de Justiça Estaduais, transcrevendo parte da (RE 80.695-4) e (TJES - REO 024930075270 - Rei. Des. Arnaldo Santos Souza - J. 25.09.2001).

Considera que não há validade jurídica para o presente lançamento, alegando que: a) decorre de violação a determinação constitucional, se fundamentando assim sobre prova ilícita; b) os documentos apresentados não dizem respeito à atividade da empresa, sendo a ela estranhos; c) não há envolvimento de fato gerador de ICMS.

Conclui o mérito, ratificando sua posição de que as operações mercantis não estão provadas, e que a exigência fiscal se baseou em mera presunção.

Volta a tecer considerações sobre a vedação constitucional ao confisco, mencionando os artigos 145 e 150, da CF, abordando princípios como: da garantia à propriedade privada de bens corpóreos e incorpóreos; da capacidade contributiva; do mínimo vital; da pessoalidade; da proporcionalidade; da progressividade; da seletividade; da legalidade; etc; além de ensinamentos de Alcides Jorge Costa e Roque Antonio Carrazza, com o intuito de amparar sua tese de que a autuação está maculada pelo vício da inconstitucionalidade.

Ao final, requer o acolhimento das preliminares suscitadas e suas consequências, ou em sendo outro o entendimento, que seja o auto, no mérito, julgado improcedente.

O autuante presta informação fiscal à fl. 47/49, inicialmente esclarecendo que a infração aponta o recolhimento a menor - operações escrituradas nos livros próprios - divergências entre os documentos fiscais e o Laicms.

Aduz que há dois demonstrativos anexos, a saber:

- Demonstrativo das Saídas com Erro na Apuração dos Valores do Icms - CF - 2016/2017 - Este documento elenca, sinteticamente, os totais diários das vendas registradas no Livro Registro de Saídas (valor contábil, base de cálculo e ICMS) em comparação com os reais totais diários dos itens (valor contábil, base de cálculo e ICMS) identificados nas notas fiscais gravadas nos arquivos EFD recebidos para fiscalização. Documento em 11 (onze) folhas.
- Livro de Registro de Saídas 2016/2017 - Organizado por data/documento, incluindo as NF, NFE, CF e NFC-e, compreendendo todo o período, totalizado por dia. Documento em 2702 (duas mil, setecentos e duas) folhas. Como anexo, apenas a primeira e a última. Já na mídia cd, todo o documento está gravado.

Considera que no mérito, o contribuinte não explicitou especificamente qualquer valor, nota fiscal, data, etc., preferindo abordar todas as questões de forma teórica, com exposição de princípios constitucionais, como se apenas em sede de Juízo oficial se tratasse a matéria.

Acrescenta que não houve qualquer documento novo, demonstrativo, cópia, etc., acostado ao processo junto à defesa.

Em seguida, passa a comentar os argumentos na mesma ordem em que foram postos na defesa, a saber:

1. *Local de lavratura - A previsão desta informação está presente na alínea "a" do Inc. II do Art. 15 do RPAF-Ba - Dec. 7629/99, que obriga-se a está citada nos atos e termos processuais de abrangência do dito Regulamento. Ora, o Termo de Encerramento de Fiscalização, documento que integra o auto de infração e é lavrado intrinsecamente em conjunto com o mesmo, informa cristalinamente a repartição fazendária como o local de lavratura. Ignora-se, pois, o real motivo deste apontamento da empresa, que nos parece absurdo, carente de objetivo.*
2. *Falta de discriminação de notas fiscais e valores - Apenas não nos parece que o Nobre Defendente e nós estejamos tratando do mesmo documento, pois as fls. 07 a 19 do PAF constituem os demonstrativos de suporte de todas as infrações, e nelas se percebe claramente a presença dos dados*

reclamados. Além de anexos em papel, todos eles foram também gravados na mídia cd entregue em mãos à empresa, por ocasião da ciência do auto de infração. Vide fl. 46 do PAF.

3. *Clareza da acusação* - Além de todos os demonstrativos estarem claríssimos, durante a ciência do auto de infração ao preposto da empresa, foi-lhe explicado, caso a caso, em que se constituíam cada uma das infrações. Deu-nos a entender sua perfeita compreensão de cada um dos casos.

4. *Princípio da não-cumulatividade* - Nenhuma das infrações e nenhum dos valores de imposto cobrados fere o princípio. Como não houve qualquer apontamento específico, nos pouparamos de fazer maiores elucidações.

5. *Direito ao crédito e sua escrituração* - Corroboramos com todas as palavras da Defesa que se apresentam em consonância à legalidade da escrituração fiscal atual.

6. *Percentual de multas superior a 2%* - Receio que não poderemos ir contra o Art. 42 da lei 7014/96. Receamos ainda que qualquer exigência neste caminho, em sede administrativa ou judicial, não produzirá o efeito desejado.

7. *Falhas de Sistema* - Nesta citação, a empresa admite erros internos no seu sistema. Mas não indica com clareza a extensão deles ou a vinculação deles às infrações apontadas.

8. *Presunção da venda de mercadorias sem nota fiscal* - Não sustentamos esta ocorrência entre as acusações. Nenhuma das infrações aponta para o fato combatido.

9. *Provas Suficientes* - Não podemos ajudar a empresa neste particular sem haver o apontamento das infrações sobre as quais sustenta a aludida "falta de provas". Garantimos que todas as infrações têm seus demonstrativos de suporte anexos no auto de infração.

10. *Confisco das multas* - Como se trata de item teórico, talvez do campo constitucional, ou no mínimo no âmbito do Código Tributário Nacional, nos eximimos de comentar por fugir à nossa alçada.

11. *Princípio da Progressividade* - Discordamos veementemente que uma empresa só tenha que pagar imposto até o limite do seu lucro. Isso seria uma catástrofe para qualquer atividade de administração tributária num país como o nosso, onde o sistema nacional nem conhece os que têm em relação àquilo que tem, e os que ganham em relação a quanto ganham. Aliás, da economia feita com o imposto não recolhido, conforme as infrações apresentadas se pode depreender que houve geração de riqueza suficiente para a contemplação das cobranças havidas. Os demonstrativos anuais da empresa garantem isso.

12. *Nulidade X improcedência* - Incabíveis, a nosso ver. A empresa mal contestou de fato as acusações, não citou qualquer valor indevido, não apontou qualquer elemento gritante no trabalho fiscal, enfim, quase concordou tacitamente com tudo.

Ratifica que não houve qualquer argumentação diretamente oposta à infração, que buscasse elidir, ou contestar os valores dos itens, ou os valores registrados no livro de saídas, ou qualquer diferença aritmética; que não houve qualquer crítica às datas, aos fatos apontados, ao conceito do fato gerador utilizado, à descrição e pertinência da infração acusadora.

Diz se surpreender de como todos os valores dos itens estão originariamente íntegros nos arquivos EFD, mês após mês, cada um deles perfeitamente coerente com as notas fiscais a que pertencem e, no entanto, os valores que vão para o livro de registro de saídas, montados automaticamente pelo programa SIAF, que foi utilizado para carga dos arquivos e desdobramento dos dados, surge diferentes daqueles, todos em percentual menor, quase linear.

Sugere uma posição intencionalmente projetada e obtida pela empresa na manipulação dos dados.

Ao final, pede o reconhecimento da Procedência Total do feito.

Considerando que o autuado alegou falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que deram origem a autuação; considerando a ausência do referido demonstrativo nos autos; considerando que na planilha "Livro de Registro de Saídas" os valores não estão totalizados mensalmente e; visando o saneamento do PAF de possível vício por cerceamento ao direito de defesa; o colegiado da 3<sup>a</sup> JJF, resolveu devolvê-lo ao autor do feito (fl. 53) para que adotasse os seguintes procedimentos:

1 – Elaborasse e anexasse aos autos um Demonstrativo das Saídas por Cupom Fiscal do contribuinte, discriminando itens, valores, número, datas, enfim todos os dados necessários relativos aos documentos fiscais que foram objeto da autuação, fazendo a totalização mensal;

2 – Verificasse os valores constantes da planilha “Livro de Registro de Saídas”, efetuando as totalizações mensais, de forma que seja possível associar às informações contidas no “Demonstrativo das Saídas com Erro na Apuração dos Valores do ICMS”.

Após o atendimento do que acima se pediu, que a INFRAZ Itabuna desse ciência ao autuado da informação produzida pelo autuante, fornecendo-lhe cópia das planilhas e documentos juntados pela referida informação, reabrindo-se o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias para que, querendo, sobre eles pudesse se manifestar.

O autuante prestou informação às fls. 57/59, ratificando os termos de sua primeira informação fiscal.

A 3<sup>a</sup> JJF, em pauta suplementar, converteu mais uma vez o processo em diligência à INFRAZ ITABUNA (fl. 61), para que o autuante produzisse nova informação, desta feita atendendo ao que foi solicitado nos itens 1 e 2 da diligência formulada à fl. 53.

O autuante, às fls. 65/66, diante da solicitação supra, informou o que se segue:

Item 1:

1) *Segue em anexo o documento intitulado Demonstrativo das Vendas por Cupom Fiscal — Itens Analíticos, relativo aos exercícios fiscalizados, cujos totais mensais coincidem com os lançados no documento de suporte da infração 03.01.04 deste AI. Esclareço ainda que a acumulação das quantidades de itens vendidos por mês é prevista no lay-out do Reg. C425 do Guia Prático da EFD, manual oficial do sistema SPED.*

2) *Pelo motivo acima, o documento de suporte da infração apresenta por dia os valores do Livro Registro de Saídas, pois estão disponíveis assim. Já os valores dos itens vendidos, expostos nos arquivos EFD são lançados em cada último dia de cada mês. Ora, isto não impede absolutamente a construção das evidências da infração, em razão de que a apuração do imposto é mensal, daí o comparativo ter sido feito neste parâmetro.*

3) *Este novo documento acha-se impresso apenas em suas 1<sup>a</sup> e última fls., as quais anexamos a esta resposta de diligência, vez que todo o documento exigiria 1.077 fls. Impressas. Porém, o gravamos na íntegra na mídia cd que integra o auto de infração, à fl. 20 do PAF.*

4) *Por estes mencionados totais mensais, principalmente de ICMS destacado, denota-se cristalinamente que a empresa decidiu registrar a menor, no seu Livro de Registro de Saídas, os valores de suas obrigações principais, cuidando não serem perceptíveis ao Fisco.*

Item 2:

1) *Aproveitamos o mesmo arquivo original, em ambiente de planilha, que contém o Livro de Registro de Saídas da empresa, relativo aos anos de 2016 e 2017;*

2) *Acrescentamos duas colunas: a primeira, TOTAIS VENDAS CF, que contem as totalizações mensais das vendas por Cupom fiscal; e a segunda, TOTAIS VENDAS NF, idem idem, relativamente às vendas por Notas Fiscais.*

3) *Apresentamos cópia impressa apenas das 1<sup>a</sup> e última fls., em virtude de a totalidade do documento exigir 2.605 fls. No entanto, encontra-se gravada na íntegra, na mídia cd que integra o auto de infração, presente à fl. 20 do PAF.*

4) *Esclarecemos ainda, aproveitando o ensejo, que as vendas dos dias 02.01.2016 e 04.01.2016 não restaram separadas, como deveria, mas que a soma destes dias persiste correta na totalização do dia 04.01.2016. Como a apuração é mensal, não produz qualquer diferença na exigência.*

Por fim, considerando cumpridas com exatidão as solicitações da Diligência, informa retornar o processo à Repartição para a devida apresentação à Autuada, bem como de cópia de nova mídia CD (fl. 20), onde estão gravados todos os documentos acima mencionados.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, apresentou nova impugnação, às fls. 75/87, inicialmente ratificando os termos de sua primeira defesa quanto à arguição de nulidade da autuação.

Persiste na argumentação de que houve Cerceamento ao Direito de Defesa e falta de elementos para se determinar, com segurança, a infração.

Transcreve o art. 18, do RPAF/BA, aborda a Teoria das Nulidades, traz a colação ensinamentos do Professor Hely Lopes Meirelles, Alberto Xavier, e afirma que não recebeu nenhuma informação de que estava sendo fiscalizado, alegando falta do Termo de Início de Fiscalização, como dos documentos elencados no Art. 26, do RPAF/BA.

Em relação ao mérito, reitera os termos e argumentos trazidos em sede de Defesa Inicial, e aduz que acrescentará outros em seguida.

Grifa que estudando com detalhes as planilhas apresentadas nos autos, verificou que o autuante alega que a empresa recolheu ICMS a menor, fruto de divergência entre os livros fiscais e os documentos, baseado nas informações dos arquivos da EFD apresentados pela empresa.

Dessa forma, passa a explicar de que forma é constituído o leiaute do arquivo da EFD.

Aduz que a discriminação dos itens comercializados através do ECF – Equipamento Emissor de Cupom Fiscal é apresentado em 2 (dois) Registros do arquivo, quais sejam, o C425 e C490, e que a conjugação dos dois é que proporciona visualização dos itens comercializados pela empresa.

Destaca que não existe mais o chamado “LIVRO Registro de Saídas”, mas a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que aboliu a geração de LIVROS Fiscais. Pontua que, em relação às saídas da empresa obrigada a entregar a EFD, os dados dos cupons fiscais são lançados no Registro C425 e C490, como já dito, e conforme orientação contida no GUIA PRÁTICO DA EFD, instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 44 de 07 de agosto de 2018 e alterações.

Relata que o registro C425 discrimina o movimento diário dos ITENS comercializados no ECF e o C490 é o registro ANALÍTICO dos mesmos itens, onde consta o ICMS lançado. Ressalta que é referente a este campo de ICMS do registro C490 que serve de base para qualquer cobrança de diferença, que é o que está se cobrando na presente autuação.

Pontua que os registro C425 e C490 são complementares, ou seja, um registra os detalhes de itens, com seus respectivos valores e o outro, com os totais por CST, CFOP, alíquota e ICMS.

Enfatiza que suas totalizações vão direto para o Registro de Apuração do ICMS dentro da própria EFD, sob validação oficial, através do PROGRAMA VALIDADOR DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, mencionando que não há como transportar valores diferentes dos registrados e totalizados nos documentos fiscais para a Apuração do Imposto, ou seja, não há possibilidade técnica de se transmitir valores divergentes.

Alega que a infração impõe de divergência entre o REGISTRO C425 e o REGISTRO C490, não tem como ocorrer, por força da validação a que passa o arquivo da EFD no momento de sua transmissão.

Em seguida apresenta parte do GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, que trata dos citados registros.

Cita como amostragem o mês de MAIO DE 2016, dizendo que a planilha da Fiscalização aponta o valor de ICMS ITENS EFD totalizado nesse mês em R\$ 146.187,48, enquanto a empresa totalizou na coluna VL\_ICMS do registro C490 na EFD transmitida o montante de R\$ 111.353,22.

Afirma que anexou mídia eletrônica (fl. 115) com o detalhamento das totalizações de todos os meses base do presente auto de infração, para comprovar que não há diferença nenhuma encontrada.

Presume que as diferenças apontadas pelo Auditor Fazendário podem ter surgido de erro técnico no sistema automatizado da fiscalização, ou ainda, que os demonstrativos apresentados possam ser de outra loja da defendant, ou até de outra empresa, haja vista que neles não se identifica nenhuma informação relativa a número de Inscrição Estadual ou número de CNPJ.

Assevera corroborar com o entendimento de que há erros materiais na formulação dos números da Fiscalização quando se observa demonstrativo apensado pelo próprio Auditor em recente Diligencia, demonstrativo este denominado “AUDITORIA DE DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS - LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS 2016\_2017 – EFD - DOC REQUERIDO POR DILIGÊNCIA DO CONSEF”, inserido em CD à fl. 20. Alega que na página 13 deste demonstrativo em forma de arquivo verifica-se a totalização para o mês de JAN/2016, do ICMS das saídas em Cupom Fiscal no valor de R\$73.429,31, diferentemente do apresentado no demonstrativo original do auto de infração, para este mesmo mês, que foi no valor de R\$114.520,91.

Dizendo que nos meses seguintes, de forma sucessiva, os erros acontecem, e que não há divergências em relação ao que foi apresentado pela empresa no registro C490, elabora planilha às fls. 83/84, visando demonstrar a diferença dos valores encontrados pelo autuante e os constantes no mencionado registro.

Menciona o outro demonstrativo elaborado pelo autuante denominado “AUDITORIA DE DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS - DEMONSTRATIVO DAS VENDAS POR CUPOM FISCAL - ITENS ANALÍTICOS - DOC REQUERIDO PELA DILIGÊNCIA 3 JJF”, alegando que os valores são diferentes, e considera que a Fiscalização se utilizou de um relatório inconsistente na lavratura do auto de infração. Afirma que há divergências entre as totalizações, comparando-se os dois arquivos elaborados pelo autuante, e apresenta demonstrativo às fls. 85/86.

Ao final, reitera os pedidos formulados em sede de Impugnação e Manifestação e requer seja reconhecida a NULIDADE do lançamento, ou que no mínimo, seja determinada nova diligência fiscal, para que, nesta oportunidade, sejam efetivamente analisados todos os documentos acostados pela Peticionária, bem como suas novas alegações e elementos trazidos, com a consequente declaração de IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O autuante prestou informação, às fls. 118/120, discorrendo semelhantemente, conforme a ordem das alegações:

1. *Na entrega de cópia deste posicionamento – já não podemos nominá-lo a essa altura – também passaremos às mãos da empresa uma cópia do termo de início desejado. Normalmente fazemos intimação apenas do antigo livro RUDFTO para apensação por colagem do devido termo. Porém, considerando que neste caso específico houve visita prévia ao estabelecimento, conforme comprova o documento à fl. 06 do PAF, é de admirar que não denotassem o que estava acontecendo.*
2. *a) As EFDs são carregadas por exercício distinto no sistema SIAF;*
- b) Este gera, entre outros, o relatório EFD\_ItensSaidaIcms, cujo teor é uma perfeita tabela dos dados de vendas da empresa, contendo nela a coluna VL\_ICMS, que informa, linha a linha, o IMPOSTO DEBITADO pela empresa em relação a cada um dos itens vendidos.*
- c) Este relatório foi totalizado por mês, no trabalho fiscal. Vide fls. 07 a 17, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, seguidamente.*
- d) Estes totais mensais de IMPOSTOS DEBITADOS pela empresa, repetimos, item a item, deveriam estar trasladados para o Reg. E110 de cada EFD, que compõe a APURAÇÃO DO ICMS.*
- e) Não estavam, na sua integralidade. Eis que em cada mês havia uma “subtração” curiosa.*
- f) O sistema SIAF também monta, a partir do Reg. E110 a “conta corrente” do ICMS de cada exercício, expondo os débitos e os créditos e seus ajustes.*
- g) O sistema SIAF igualmente monta, a partir de vários registros da EFD, o equivalente ao Livro Registro de Saídas.*
- h) Os montantes mensais do ICMS DEBITADO, informados neste Livro de Registro de Saídas foram citados, mês a mês, neste mesmo Demonstrativo das fls. 07 a 17, nas colunas que intitulamos VC LRS, BC LRS e ICMS LRS.*

*i) Afírmara que o demonstrativo de suporte da acusação está errado é quase afirmar que o sistema SIAF montou tais relatórios erradamente. Terminantemente, não o creio.*

3. *Vide item 2, acima.*

4. *Vide item 2, acima.*

5. *Vide item 2, acima.*

6. *Vide item 2, acima.*

7. *Vide item 2, acima.*

8. *Sobre a Tabela da Fl. 83 do PAF:*

*a) O Auto de Infração é a peça principal. Seu documento de suporte é também o principal.*

*b) Todos os dados nele constantes são obtidos das EFDs, cujo preenchimento original é exclusivamente pela empresa.*

*c) A tabela apresentada é meramente um desvio de objetivo para que o julgador se abstraia da acusação principal e se perca em firulas. Não tem método nem comprovação alguma na sua inteireza. É jogada ao vento sem dados analíticos de suporte.*

*d) O que a empresa lançou “na mesa” foi uma comparação de valores, como de um original para uma cópia! E percebam que encontrou diferenças...! Ora, se o Reg. C490, em termos de valor, é o que gera o “Livro Registro de Saídas”, É claro que devem ser iguais. Não há dúvida disso.*

*e) O auto de infração não repousa nessa comparação, e disso a empresa quer fugir.*

*f) A empresa não apontou uma só linha de item-documento-data-valor irregular no Livro de Saídas apresentado pela autuação.*

*g) A empresa não apontou uma só linha de item-documento-data-valor irregular na Tabela de Itens apresentada pela autuação.*

*h) Doutra forma, se do julgamento advier dúvida plausível que conteste a tabela EFD\_ItensSaídaIcms, ou mesmo o arquivo EFD\_LivroSaída, ambos produzidos pelo louvado sistema SIAF que se remeta o processo a fiscal estranho ao feito para elucidá-la.*

9. *Sem chance, a nulidade ou improcedência pedidas. Não há qualquer amparo legal aos pleitos.*

*10 a 12. Sem comentários.*

Ao final, mantém na íntegra toda a exigência original.

O autuado em nova manifestação, às fls. 127/129, apresenta as alegações adicionais a seguir.

Considera que o parecer emitido pela Fiscalização apenas trata de forma superficial toda a questão das divergências apontadas. Entende que a empresa detalhou de forma pormenorizada, em Manifestação anterior, toda a composição dos dados provenientes do ECF na Escrituração Fiscal Digital — EFD, mostrando que não há possibilidade de divergências entre os registros próprios das vendas em ECF, pois há Validação específica na transmissão dos arquivos.

Menciona que o próprio autuante chega a propor que seja designado Auditor estranho ao feito para dirimir as presentes dúvidas, o que corrobora com esta possibilidade.

Enfatiza que falta até o momento robustez das provas apresentadas, argumentando que as mesmas não são possuidoras de elementos que sejam claros para se determinar qual efetiva infração foi cometida pela empresa.

Ao final, reitera os pedidos formulados em sede de Impugnação e Manifestação e requer que seja reconhecida a NULIDADE do lançamento, ou seja determinada nova diligência fiscal, com a consequente declaração de IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Considerando que o autuado em sua defesa faz alusão aos registros C425 e C490 da EFD, alegando que suas totalizações vão direto para o Registro de Apuração do ICMS dentro da própria EFD, sob validação oficial, através do PROGRAMA VALIDADOR DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, argumentando que não há como transportar valores diferentes dos registrados e totalizados nos

documentos fiscais para a Apuração do Imposto, ou seja, alega que não há possibilidade técnica de se transmitir valores divergentes.

Considerando que o autuante informou ter constatado que *todos os valores dos itens estão originariamente íntegros nos arquivos EFD, mês após mês, cada um deles perfeitamente coerente com as notas fiscais a que pertencem e, no entanto, os valores que vão para o livro de registro de saídas, montados automaticamente pelo programa SIAF, que foi utilizado para carga dos arquivos e desdobramento dos dados, surge diferentes daqueles, todos em percentual menor, quase linear.*

Considerando que o autuante sugere uma posição intencionalmente projetada e obtida pela empresa na manipulação dos dados, aduzindo que a empresa decidiu registrar a menor, no seu Livro de Registro de Saídas, os valores de suas obrigações principais, cuidando não serem perceptíveis ao Fisco.

O colegiado da 1ª JJF, na assentada do julgamento, resolveu converter o processo à SAT/DPI/GECIF (fl. 160) para que a referida gerência esclarecesse: i) se efetivamente os arquivos EFD de 2016 e 2017 do autuado apresentam as divergências mencionadas pelo autuante; ii) se é possível efetuar deliberadamente registro a menor no LRS, ou seja, se a totalização das saídas de mercadorias tributadas por CF, pode divergir dos valores lançados no LAICMS, sendo gerados pelas mesmas EFDs.

Auditor Fiscal lotado na Gerencia de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais - GECIF prestou informação à fl. 167, transcrevendo o art. 13, VIII, item 8, do Regimento da Secretaria da Fazenda – Decreto nº 18.874/2019, apresentando entendimento de que os esclarecimentos solicitados deveriam ser prestados pela INFRAZ de origem do contribuinte.

Considerando que a informação prestada por preposto da GECIF à fl. 167, não atendeu ao que efetivamente era desejado à fl. 160; considerando que as informações solicitadas são eminentemente técnicas, relativas a informações digitais que são tratadas na Gerência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais, não envolvendo fiscalização ou apuração de fraude; o colegiado da 1ª JJF, em Sessão Suplementar, converteu o processo em nova diligência à SAT/DPI/GECIF (fl. 168) para que o Gerente Paulo Medrado pudesse prestar os seguintes esclarecimentos:

1 – se é possível o contribuinte efetuar deliberadamente registro a menor no LRS, ou seja, se a totalização das saídas de mercadorias tributadas por CF, pode divergir dos valores lançados no LAICMS, sendo gerados pelas mesmas EFDs;

2 - caso a indagação do item 1 possa ocorrer, que seja informado se os arquivos EFD de 2016 e 2017, do autuado, apresentam tais divergências.

Atendendo à solicitação supra, a Gerência da GECIF prestou os seguintes esclarecimentos às fls. 171/172:

*Em relação ao item 1 : considerando o conjunto de regras de validação previstas em documentação técnica (Guia Prático EFD) e aplicadas pelo Programa Validador Assinador (PVA) à EFD na etapa obrigatória de validação, que antecede o envio do arquivo para o ambiente nacional, entendemos ser esse um fator impeditivo à prestação de informações divergentes entre os lançamentos feitos no bloco de documentos fiscais (blocos C e D) com aqueles lançamentos feitos no bloco de apuração de ICMS (bloco E) para campos de mesmo conteúdo, a exemplo do Valor do ICMS, lançado em campo próprio do registro de documentos fiscais de saída, com o Valor total dos débitos por "Saída e prestações com débito do imposto", do registro de apuração do ICMS, registro tipo E110.*

*Importante esclarecer que o citado LRS (livro de registro de Saídas) se traduz, na EFD em análise, por um conjunto de registros do bloco C, detalhando as operações acobertadas por cupom fiscal em registros analíticos, por Redução Z, além de registros que identificam os itens de mercadoria comercializados no período de referência da declaração, agrupados por dia.*

*Nesse conjunto de registros, destacamos:*

- a) C420: tem por objetivo informar o valor acumulado no totalizador (venda líquida) por situação tributária/alíquota;
- b) C425: tem por objetivo identificar a quantidade acumulada do item comercializado na data da movimentação indicada na Redução Z;
- c) C490: registro analítico, que representa a escrituração dos documentos fiscais emitidos por ECF e totalizados pela combinação CST, CFOP e Alíquota, com lançamentos a título de Valor do ICMS, Valor da Operação, Base de Cálculo e Alíquota.

Com base na análise da documentação do processo para os meses um e dois de 2016, em conjunto com a análise do arquivo EFD\_ItensSaidaIcms, gerado pelo SIAF, verificou-se que o valor do ICMS devido foi calculado pelo SIAF considerando-se que a base de cálculo é igual ao Valor Acumulado do Item, informado explicitamente no Registro C425, e que a alíquota é aquela proveniente do Registro C420.

O valor obtido com esse cálculo foi comparado com aquele informado no registro C490. No caso analisado, o contribuinte informou, nesse registro, valores de base de cálculo inferiores aos valores da operação, o que, consequentemente, resultou em um ICMS menor do que o calculado pelo método do SIAF, provocando a divergência apontada pelo auditor.

O procedimento de cálculo adotado no SIAF é coerente com o fato de que a alíquota informada pelo contribuinte no registro C420 deveria refletir a carga tributária efetiva da operação, permitindo, assim, que o valor da operação seja diretamente considerado como base de cálculo. Assim, para que houvesse consistência entre os valores comparados, o contribuinte deveria ter ajustado a alíquota informada, ao invés de informar base de cálculo reduzida no registro C490.

Ressalta-se que essa inconsistência é possível, porque o registro C490 não faz qualquer validação relativa à base de cálculo que pode ser informada pelo contribuinte, muito embora seu valor devesse sempre corresponder ao valor da operação informado, premissa que é adotada pelo SIAF.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pela advogada, Dra. Rebeca Brandão de Jesus – OAB/BA nº 58.327.

## VOTO

Preliminarmente, foi arguida a nulidade do lançamento porque o Auto de Infração não foi lavrado no estabelecimento do infrator. O autuado alegou, também, a falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que deram origem à autuação, entendendo que não houve clareza, e que tudo isso cerceou seu direito de defesa. Aduziu ainda, que não foi cientificado da fiscalização, alegando falta do Termo de Início de Fiscalização, como dos documentos elencados no Art. 26 do RPAF/BA.

Inicialmente, devo observar que o § 1º do art. 39 do RPAF-BA/99, prevê que “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”. No caso em análise, o Auto de Infração foi lavrado na repartição fazendária, portanto, em conformidade com a legislação.

Em relação às demais preliminares suscitadas, também, melhor sorte não cabe ao impugnante, pois da análise do Auto de Infração, depreende-se que o ilícito fiscal imputado ao autuado foi descrito de forma clara e precisa. O autuante elaborou demonstrativos às fls. 07 a 19, e de forma completa em mídia anexa à fl. 20, que detalham a apuração do imposto lançado. Nesses demonstrativos e na mídia, que o autuado recebeu cópia (fl. 21), constam, dentre outras informações, a data da ocorrência das infrações, os valores das operações, a base de cálculo do imposto lançado, a alíquota e o imposto exigido.

Descabe ainda, a alegação de que não foi cientificado da autuação, uma vez que o documento à fl. 06 (Intimação Para Apresentação de Informações em Meio Magnético), devidamente assinado por preposto do contribuinte, deu início ao procedimento fiscal, conforme disposto no art. 26, III do RPAF/BA.

Dessa forma, ficam afastadas as preliminares suscitadas, pois o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, não sendo constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o

seu direito com plenitude, motivo pelo qual, a lide está apta ao seu deslinde, não havendo do que se falar em nulidade do ato, nem ofensa às determinações do art. 142, do CTN.

Em relação ao pedido de diligência formulado na segunda peça defensiva, fica indeferido, tendo em vista que a primeira diligência que foi cumprida (fls. 65 a 70 e mídia à fl. 20), possibilitou o perfeito entendimento da matéria, e os dados que foram acrescidos tornaram os elementos do processo suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99.

Ademais, o referido artigo, também dispõe que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando 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 mérito, a infração cuida de recolhimento a menos de ICMS em decorrência de desencontro entre os documentos fiscais e o que foi oferecido a tributação em sua EFD (Livro Registro de Saídas e RAICMS).

Em sua defesa, o autuado alegou inicialmente, que a infração não procede, afirmando que os créditos utilizados foram os que estão previstos em lei e devidamente comprovados com a documentação fiscal correspondente.

Disse que o autuante desprezou a base de cálculo constante no SPED, que estava diferente do valor dos produtos, e cobrou o ICMS sobre a diferença apurada. Argumentou que houve falha no sistema.

Entende ainda, que o procedimento natural esperado dos fiscais para detectar se houve a omissão de saídas, seria o levantamento analítico de estoques.

Na segunda impugnação, faz alusão aos registros C425 e C490 da EFD, alegando que suas totalizações vão direto para o Registro de Apuração do ICMS dentro da própria EFD, sob validação oficial, através do PROGRAMA VALIDADOR DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, argumentando que não há como transportar valores diferentes dos registrados e totalizados nos documentos fiscais para a Apuração do Imposto, ou seja, alega que não há possibilidade técnica de se transmitir valores divergentes.

Considerando as alegações defensivas, e tendo em vista que o autuante sugere uma posição intencionalmente projetada e obtida pela empresa na manipulação dos dados, aduzindo que a empresa decidiu registrar a menor, no seu Livro de Registro de Saídas/EFD, os valores de suas obrigações principais, cuidando não serem perceptíveis ao Fisco, esta JJF converteu o processo em nova diligência, desta feita à Gerência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais – GECIF, para que fosse informado se é possível o contribuinte efetuar deliberadamente registro a menor no LRS/EFD, ou seja, se a totalização das saídas de mercadorias tributadas por CF e/ou NF, pode divergir dos valores lançados no LAICMS/EFD, sendo gerados pelas mesmas EFDs; e caso positivo que fosse informado se os arquivos EFD de 2016 e 2017, do autuado, apresentam tais divergências.

Em atendimento à diligência requerida, a Gerência da GECIF, informou que o valor do ICMS devido foi calculado pelo SIAF-Sistema de Auditoria Fiscal, considerando-se que a base de cálculo é igual ao Valor Acumulado do Item, informado explicitamente no Registro C425, e que a alíquota é aquela proveniente do Registro C420.

Acrescentou, que o valor obtido com esse cálculo foi comparado com aquele informado no registro C490, e que no caso analisado, o contribuinte informou, nesse registro, valores de base de cálculo inferiores aos valores da operação, o que, consequentemente, resultou em um ICMS menor do que o calculado pelo método do SIAF, provocando a divergência apontada pelo auditor.

Ratificou, que o procedimento de cálculo adotado no SIAF é coerente com o fato de que a alíquota informada pelo contribuinte no registro C420, deveria refletir a carga tributária efetiva da operação, permitindo, assim, que o valor da operação fosse diretamente considerado como base de cálculo. Dessa forma, concluiu que para que houvesse consistência entre os valores

comparados, o contribuinte deveria ter ajustado a alíquota informada, ao invés de informar base de cálculo reduzida no registro C490.

Ressaltou que essa inconsistência é possível, porque o registro C490 não faz qualquer validação relativa à base de cálculo que pode ser informada pelo contribuinte, muito embora seu valor devesse sempre corresponder ao valor da operação informado, premissa que é adotada pelo SIAF.

Portanto, não resta dúvida de que não assiste razão ao contribuinte em suas alegações.

Registro ainda, que os demonstrativos que compõem o processo comprovam o cometimento da infração.

O “Demonstrativo das Saídas com Erro na Apuração dos Valores do ICMS” (mídia à fl. 20), elenca, sinteticamente, os totais diários das vendas registradas no Livro Registro de Saídas/EFD (valor contábil, base de cálculo e ICMS), que em comparação com os reais totais diários dos itens (valor contábil, base de cálculo e ICMS) identificados nas notas fiscais gravadas nos arquivos EFD recebidos para fiscalização, demonstram as diferenças apontadas na autuação.

Consta ainda na mídia, à fl. 20, o arquivo completo do Livro de Registro de Saídas/EFD - organizado por data/documento, incluindo as NF, NFE, CF e NFC-e, compreendendo todo o período, totalizado por dia, que serviu de base para elaboração do demonstrativo logo acima mencionado.

Por ocasião da primeira diligência, foram apresentados pelo autuante o Demonstrativo das Vendas por Cupom Fiscal — Itens Analíticos, relativo aos exercícios fiscalizados, cujos totais mensais coincidem com os lançados no documento de suporte da infração em lide. A acumulação das quantidades de itens vendidos por mês é prevista no “lay-out” do Reg. C425 do Guia Prático da EFD, manual oficial do sistema SPED.

Foi apresentado, ainda, arquivo que contém o Livro de Registro de Saídas/EFD da empresa, relativo aos anos de 2016 e 2017, onde o autuante acrescentou duas colunas: a primeira, TOTAIS VENDAS CF, que contem as totalizações mensais das vendas por Cupom fiscal; e a segunda, TOTAIS VENDAS NF, relativamente às vendas por Notas Fiscais.

Os referidos totais mensais, principalmente de ICMS destacado, evidenciam que a empresa registrou valores de base de cálculo inferiores aos valores das operações, o que resultou em pagamento do imposto a menor, cujo montante está sendo exigido no presente lançamento fiscal.

A alegação defensiva de que há divergências entre as totalizações, comparando-se os dois arquivos elaborados pelo autuante, citando como exemplo o mês de janeiro/2016, não elide o cometimento da infração, porque a divergência justamente é a diferença entre a totalização dos documentos fiscais emitidos pelo autuado e o que foi oferecido a tributação.

Portanto, resta claramente evidenciado, que a empresa vendeu mercadorias tributadas (relação total de itens da EFD com ICMS debitado), oferecendo à tributação totais mensais menores, conforme valores lançados em seu Livro Registro de Saídas/EFD.

Na assentada de julgamento, a impugnante invocou a aplicação da sumula 08 do CONSEF, aduzindo que há operações de transferência interna com CFOP 5152 no levantamento fiscal, solicitando que o processo seja convertido em diligência para serem efetuadas as exclusões.

Contudo, não foi apresentada qualquer comprovação de que a empresa não se creditou do imposto debitado no estabelecimento destinatário, no que diz respeito às notas fiscais em questão.

Vale ressaltar, que a arguição acima foi suscitada apenas na ocasião do julgamento, sem ter sido apresentada qualquer comprovação ou elementos que possam sustentar esse pleito defensivo.

A referida súmula trata da não obrigação do destaque, porém, havendo o destaque do imposto, é necessário ser observada a repercussão.

Destaco ainda, que para contestar a infração ora imputada, o autuado não apresenta documentos ou demonstrativos que evidenciem erros no levantamento realizado pelo preposto fiscal.

O entendimento defensivo de que o procedimento para detectar se houve a omissão de saídas seria o levantamento estoques, não tem pertinência para situação em exame.

Cabe frisar, que o próprio sujeito passivo admite em sua peça defensiva inicial, que houve falha no seu sistema. Tal argumento chega a constituir uma confissão do cometimento do ilícito fiscal.

Nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, foi garantido ao autuado o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que possuísse, inclusive, levantamentos e documentos referentes às suas alegações. No entanto, em sua defesa o autuado nega a acusação que lhe foi imputada, mas não traz aos autos nenhum documento ou levantamento que aponte erro na apuração efetuada pelo autuante, de forma consistente.

Assim, a infração subsiste integralmente, ressaltando que esta Junta de Julgamento não tem competência para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto (art. 167 do RPAF/99), sendo que a multa aplicada se encontra estabelecida em lei, não havendo que se falar em confisco.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206958.0005/18-4**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$693.151,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR