

A. I. Nº - 274068.0001/19-5
AUTUADO - SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28.09.2021

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0112-05/21-VD

EMENTA: ICMS. DÉBITOS FISCAIS. ESTORNO INDEVIDO. VALORES SUPERIORES AO PERMITIDO. Age acertadamente a auditoria quando rejeita estornos de débitos promovidos pela **empresa** em operações classificadas sob os CFOPs 6102, 6403 e 6411. Após conversão do processo em diligência, oportunizando-se ao contribuinte fornecer elementos para robustecer as suas alegações defensivas, montante inicial da dívida termina sendo reduzido pela auditoria, sem haver uma resistência consistente por parte do sujeito passivo. Preliminares afastadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Esclareça-se, de início, que o presente relatório atende aos parâmetros de elaboração desenhados no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos atores processuais.

Tem a presente cobrança o seguinte descritivo, em síntese:

Infração 01 – 01.06.01:

Estorno de débitos fiscais de ICMS superior ao que deveria ser feito, pois em desacordo com a legislação de regência, à luz de três situações:

1. CFOP 6.403 – Venda interestadual de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita a ST, na condição de contribuinte substituto. Procedeu-se o estorno do ICMS-ST devido a outras unidades da federação, pago através de GNRE. A diferença lançada está no Anexo 1, com a seguinte observação: “DIF É GNRE – PORTANTO IMPOSTO DE OUTRO ESTADO”. A autuada teve o ICMS-ST reclamado através do AI 2740680022/18-4 e 2740680024/18-7 (número retificado posteriormente na informação fiscal), ainda não julgados em definitivo na seara administrativa. O contribuinte não seguiu o art. 301 do RICMS-BA.

2. CFOP 6102 - Venda interestadual de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Estornou-se o ICMS proporcional ao custo de mercadorias tributadas e consideradas pela autuada na saída como mercadoria isenta, porém ORÉGANO RAVAX KG foi considerado tributado na entrada e se usou o crédito. Valores relacionados no Anexo 3 e no Anexo 1, com a seguinte observação: “NÃO É ISENTO”.

3. CFOP 6411 - Devolução de compra interestadual para comercialização em operação com mercadoria sujeita a ST. Estornou-se no campo com a descrição “estorno nas saídas CFOP 5411 e 6411” o imposto superior ao destacado nos registros de saídas. Valores estão no Anexo 1 com a seguinte observação: “LANÇOU O CFOP 6411 NO ESTORNO A MAIOR DO QUE LANÇADO NO DÉBITO”.

Montante histórico de imposto de R\$87.782,24 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2014.

Enquadrou-se a conduta nos arts. 24, 25 e 26 da Lei 7014/96, c/c os arts. 301, 307 e 308 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/12, e penalidade prevista no art. 42, II, “f”, da Lei retro citada.

Tem-se como documentos juntados pela fiscalização, entre outros: cientificação ao contribuinte, via DTE, do início da ação fiscal (fl. 05), 15ª intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 07), Anexo 1 da Intimação 15 – Relação dos Ajustes 2014 (fl. 08, frente e verso), e-mails trocados entre a auditoria e prepostos do contribuinte (fls. 11/16, frente e verso), Anexo 1 – Demonstrativo de Crédito Indevido – Estorno de Débito Indevido – SOST – 2014 (fl. 17), Anexo 2 – Demonstrativo do CFOP 6403 – SOST – 2014 (fls. 18/19), Anexo 3 – Demonstrativo de Estorno de

Mercadoria Tributada tratada como Não Tributada – SOST – 2014 (fls. 20/21), Anexo 4 – Demonstrativo do CFOP 6411 – SOST – 2014 (fl. 22), Registros de Apuração do ICMS – janeiro a dezembro de 2014 (fls. 23/46) e mídia digital (fl. 47) contendo as seguintes pastas eletrônicas, entre outras: EFD, ESCRITURAÇÃO, INTIMAÇÃO, NFE_ENTRADA, NF_SAÍDA, além de planilha inserindo os estornos de débitos fiscais do imposto.

Ciente da exigência em 09.01.2019, empresa oferta impugnação em 11.3.2019 (fls. 54/72), conforme sistema de protocolo (fl. 53), com fulcro nos fundamentos abaixo, a título de **preliminares**, depois de explicar a sua tempestividade e apresentar breve síntese fática:

Merecer o lançamento anulação porque a infração já foi devidamente justificada em diligências desenvolvidas durante a ação fiscal, de modo que, no lançamento, “a fiscalização não aplicou o mesmo entendimento, o que ofende o art. 146 do CTN” (sic; fl. 56).

Como questão prejudicial, merecer o lançamento anulação por ter inobservado o princípio da verdade material, visto que o autuante “deve verificar aquilo que é realmente verdadeiro” (sic; fl. 57), e deve instruir a cobrança com dados, informações e documentos acerca da matéria tratada, de sorte ter inexistido motivação na iniciativa.

Também como questão prejudicial, merecer o lançamento anulação em face do cerceamento do direito de defesa, haja vista a inadequação da capitulação do auto de infração e a violação à tipicidade, porquanto os tributos hão de ser correlacionados em modelos taxativamente postos, “que demonstrem com precisão a situação econômica que procuram alcançar, sem margem para utilização de critérios subjetivos” (sic; fl. 59).

Em acréscimo, a impugnante aduz que a exigência possui fundamentação e **capitulação genérica**, visto que os dispositivos que serviram de suporte para a postulação fiscal são demasiadamente genéricos, não remetendo ao cometimento de uma infração.

Logo, dada a falta de correlação entre o descritivo da irregularidade e o artigo tido por infringido, cerceia-se o direito de defesa.

E conclui que os fatos narrados na autuação não foram provados, mas apenas listados; os fatos narrados não espelham a realidade; e as normas apontadas como suporte para a cobrança são insuficientes para caracterização das irregularidades, sem qualquer aplicação sobre os fatos alegados ou sobre quaisquer fatos, incorrendo-se nas consequências previstas no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, visto o lançamento não conter elementos para se determinar com segurança a infração e o infrator, conforme entendimentos citados, oriundos do TIT/SP e do CARF (fl. 63).

Depois, a impugnante ataca o **mérito** pautado no raciocínio de que a menção ao art. 301 do RICMS-BA não se fez presente no campo dedicado ao enquadramento legal, de modo que a defendente expressa clara dificuldade em entender qual infração ela supostamente praticou, até porque a i. autuante indica duas fundamentações legais divergentes para a aplicação da mesma infração, isto é, violação ao art. 301 regulamentar e violação aos arts. 307 e 308 também regulamentares, mais os arts. 24 a 26 da Lei 7.014/96, na conformidade de decisão proferida pelo CONSEF.

Em seguida, sobre o fato de ter sido autuada em dois PAFs em razão do ICMS-ST, números indicados à fl. 68, rebate que um deles não aborda o tema ora discutido inclusive alcançando a impugnante apenas em face da responsabilidade solidária, sendo o contribuinte outra empresa, e no outro o estabelecimento autuado é outra empresa.

Por outro lado, sustenta ainda que a fiscalização “determina base de cálculo com valores não condizentes com a realidade fática das operações realizadas pela Impugnante”, além de dizer que a autuação “não poderia ocorrer sobre os valores que teriam sido estornados a maior por ela” (sic; fl. 70).

Em item separado da defesa, o sujeito passivo pede a realização de diligência, com o fito de ser apurada corretamente a infração tributária a ela imputada.

Entre outros documentos, junta o contribuinte o Ac. CJF 0397-12/05 (fls. 79/80), cópia da Notificação Fiscal 2740680022/18-4 (fls. 82/83), documentos de representação legal (fls. 85/86) e CD contendo a peça defensiva (fl. 87).

Em seu informativo fiscal (fls. 89/94), a i. autuante:

Esclarece que, durante a auditoria, a empresa foi intimada a apresentar memória de cálculo dos ajustes feitos como anulações dos débitos fiscais, oportunidade em que foram detectados os estornos indevidos.

Explicita improceder a alegação de falta de motivação da cobrança e de violação à verdade material, porquanto no auto de infração e anexos fez-se a descrição da infração e o devido enquadramento legal, além da correspectiva fundamentação no corpo do auto de infração, inclusive da multa proposta, sem se incorrer nas nulidades previstas no art. 18 do RPAF-BA.

Pondera que, quanto ao suposto cerceamento da defesa em face da inadequada capitulação da exigência tributária, afirma que os dispositivos ali citados espelham a infração cometida, os anexos 1 a 4 acusam ter havido análise da documentação fiscal, sendo inservíveis os precedentes administrativos citados na peça defensiva, de sorte que o procedimento fiscal e o lançamento de ofício seguiram os comandos do art. 129, § 1º, III do COTEB, art. 142 do CTN e art. 5º, LV da CF/88.

Destaca o quanto dispõe o art. 308 regulamentar, corrige o número do auto de infração citado para 2740680023180, em vez de 2740680024187, complementando que tal cobrança tem “relação com a infração do PAF em questão, porque a impugnante efetuou estorno baseado nas saídas com CFOP 6.403 e este estorno só pode ser admitido se a empresa pagou a antecipação do ICMS. Se a empresa foi autuada por falta de antecipação de uma mercadoria relacionada no estorno, só faz direito a este estorno se pagar a autuação da antecipação. A empresa não tem direito ao estorno sobre uma antecipação que não pagou” (sic; fl. 93), de modo que, o direito ao estorno do débito na operação interestadual subsequente só haverá se o contribuinte seguir a legislação, “para valorar o quantum do estorno” (sic; fl. 94), não cabendo à fiscalização efetuar compensações.

Por último, antes de reiterar o acerto da presente cobrança, entende desnecessária a diligência, visto já constarem nos PAFs todos os elementos necessários para conclusão do feito.

Em sessão de julgamento, na fase de debates, cabe historiar o seguinte, aliás como replicado em despacho de diligência:

A impugnante sinalizou ser o procedimento correto não a glosa dos débitos fiscais pelos valores constantes das GNRES, nas operações tituladas sob o CFOP 6.403, mas a glosa dos créditos fiscais apropriados quando da aquisição das mercadorias sujeitas à antecipação efetuada.

Inclusive naquela oportunidade já possuía a empresa um levantamento sintético apontando os estornos de créditos fiscais que poderiam ter cabimento, exibindo-o na oportunidade para os membros deste Colegiado.

Registre-se também que, não obstante contar a empresa com estes números e apresentá-los naquela assentada, consignou o nobre patrono da autuada que esta conduta não traduzia admissão da procedência do presente lançamento, até porque nulidades foram aventadas e estas seriam sustentadas para além da seara administrativa.

Por outro lado, também foi evidenciado pela i. autuante as dificuldades operacionais enfrentadas na ação fiscal, visto que o item de ordem da nota fiscal de entrada não correspondia à sequência registrada na escrita fiscal, situação que passou a ser superável após a conclusão dos debates nesta fase processual.

Diante de tais acontecimentos, passou a ser possível liquidar estes créditos fiscais sujeitos a anulação, em virtude de novas antecipações terem sido feitas nas vendas posteriores para outros Estados, submetidas à substituição tributária para frente.

Assim, guardando coerência com o **princípio da busca da verdade material**, inclusive para avaliar melhor o aspecto quantitativo do fato tributável, foi o processo convertido em diligência para a tomada das providências abaixo:

Pela autuante:

1. *Intimar a empresa para, em 10 (dez) dias:*
 - 1.1. *Manifestar-se sobre o teor da informação fiscal de fls. 89 a 94, especialmente no que respeita à retificação ali feita para corrigir que o Auto de Infração a servir de referência nesta exigência não é o de nº 2740680024/18-7, e sim o de nº 2740680023/18-0.*
 - 1.2. *Apensar ao processo a planilha sintética acusando os valores de créditos fiscais indevidos quantificados pela empresa, a servirem de referencial para um eventual estorno, mostrada na sessão de julgamento de 04.12.2019.*
 - 1.3. *Apresentar as correlações corretas entre o item de ordem das notas fiscais e a sequência a ser utilizada na escrita fiscal, para efeito de apuração dos valores de créditos apropriados em excesso, conforme a autuação.*
 - 1.4. *De posse destes montantes revisados, apresentar um demonstrativo explicativo de créditos a serem anulados, correspondentes ao estorno indevido de débitos fiscais objeto deste lançamento, com detalhamento da metodologia de cálculo empregada pela auditoria.*
2. *Tomadas estas medidas, deve a autuada pronunciar-se novamente no prazo de 10 (dez) dias, acerca dos novos levantamentos, se assim for o seu desejo.*

Em seguida, é a empresa intimada para apresentar informações e documentos relacionados em formulário próprio (fl. 107).

Percebe-se, em excertos, um demonstrativo de correlação entre item da EFD e XML, e demonstrativo de notas de entrada sem chave (fls. 108/118).

Diante destes elementos, a fiscalização, em síntese, consignou que “fez o que pode para aproveitar o máximo das informações” (sic; fl. 124), adotando uma metodologia específica e apresentando os resultados nos Anexos 5, 6, 7 e 8.

Detalhadamente, assim enunciou o fisco:

Os dados lançados na EFD referentes às entradas não são lançados exatamente como constam na NF-e de entrada, pois, por exemplo, muda o código do produto, descrição do produto, CFOP, ICMS, trazendo o exemplo da NF 4398.

Um dado para vincular o produto na EFD e o produto na NF-e de entrada poderia ser o número do item, já que o GUIA PRÁTICO DA EFD determina o leiaute do REGISTRO C170, campo 2 (número do item), e tem como descrição **o número sequencial do item no documento fiscal**; porém, a informação do número do item constante na NF-e não é o mesmo utilizado pelo contribuinte na EFD e com isto a utilização do número do item fica **prejudicada**.

É obrigação do contribuinte a confecção da EFD de acordo com a documentação e legislação, posto que as informações da EFD são essenciais para a realização das rotinas de fiscalização. Logo, a SEFAZ não pode assumir o ônus de levantar a informação devido ao erro do contribuinte na confecção da EFD.

Para calcular o ressarcimento é indispensável que a EFD esteja com todas as informações precisas, o que não é caso da EFD de 2014. Para contornar esta situação, a empresa poderia prestar informações. Porém, na sessão de julgamento de 01-12-2019, a impugnante manifestou a dificuldade de vincular as saídas à última entrada, informação imprescindível para o cálculo do ressarcimento. No intuito de colaborar com a defendente, a fiscalização apresentaria uma relação das últimas entradas e a recorrente apresentaria uma relação vinculando o item da XML ao item da EFD.

Da relação que vincula o item da XML ao item da EFD, algumas informações eram imprecisas, como por exemplo:

- a) A NF-e com chave 2914010511690700013455000000055901000055900, do ANEXO 1 da intimação 23, para os itens 3, 4 e 7 da EFD apresentou o mesmo item na XML.
- b) Informação de relação errada (relação no campo DESCRIÇÃO DO ITEM ERRADO).
- c) Informação de item da XML que não existe.

Tais inconsistências, portanto, acabaram dificultando o trabalho.

Algumas notas foram lançadas na EFD sem a informação da chave, providência de natureza obrigatória; na tentativa de solucionar esta inconsistência, a empresa foi intimada a colocar a informação da chave na planilha, mas apenas informou que as notas eram modelo 1 e anexou os DANFES. Enfim, na realidade a grande maioria das notas eram modelo 55 e a **empresa não atendeu ao solicitado no seu total**.

À luz destas circunstâncias, a auditoria adotou a seguinte metodologia:

- 1 – Identificou a última entrada correspondente a cada operação de saída.
- 2 – Vinculou os dados da nota fiscal de entrada correspondente, tais como data, CNPJ, UF, código do fornecedor, descrição do fornecedor, NCM, medida, quantidade, preço unitário, valor total do item, alíquota, ICMS, ICMS ST.
- 3 – Estabeleceu o fator de conversão entre a entrada e a saída, pois nem sempre as medidas são as mesmas na entrada e saída. Por exemplo, na nota fiscal de entrada consta a medida caixa para o item CAMPARI e na nota fiscal de saída consta a medida garrafa.
- 4 – Calculou o valor ICMS normal médio e ICMS ST destacado médio ($\text{ICMS médio} = \text{ICMS} / \text{quantidade}$).
- 5 – Identificou no campo GRUPO, se a mercadoria é sujeita a ST; caso fosse, informou qual o grupo da ST.
- 6 – Identificou no campo CONV/PROT, qual convênio ou protocolo o estado do destinatário é signatário.
- 7 – Parametrizou os itens de entrada com alíquota, MVA, pauta, peso em gramas, fator e redução da base de cálculo.
- 8 – Calculou o ICMS antecipado a recolher.
- 9 – Verificou quais notas tiveram o ICMS antecipado recolhido (diga-se de passagem que o processo 274068.0023/18-0 [antecipação própria] não foi pago e já foi julgado parcialmente procedente).
- 10 – Calculou o valor do ressarcimento proporcional. São 4 itens a serem calculados:
 - I - Estorno do ICMS normal da nota de saída;
 - II - ICMS normal da entrada;
 - III - ICMS ST destacado na entrada;
 - IV - ICMS ST recolhido na entrada.

E continua:

Para a situação em que a mercadoria não está sujeita a ST não cabe o lançamento no campo estorno de débito da EFD.

Para a situação em que a mercadoria é sujeita a ST na entrada, porém o estado do destinatário não é signatário de convênio ou protocolo, só cabe o estorno de débito, não havendo ressarcimento a ser realizado.

Para a situação em que a mercadoria é sujeita a ST na entrada e o estado do destinatário é signatário de convênio ou protocolo, cabe o ressarcimento, mas devido a não cumulatividade não cabe o estorno do débito destacado na nota fiscal de saída. Se a empresa se credita do ICMS referente a entrada, deve ter o débito referente a saída.

Como complemento à apreciação do CONSEF, apresenta o seguinte quadro explicativo:

SITUAÇÃO	ESTORNO ICMS NORMAL SAIDA	RESSARCIMENTO DO ICMS NORMAL DA ENTRADA	RESSARCIMENTO DO ICMS ST DESTACADO NA ENTRADA	RESSARCIMENTO DO ICMS ST RECOLHIDO NA ENTRADA
NÃO É ST	X	X	X	X
É ST, MAS O ESTADO DO DESTINATÁRIO NÃO É SIGNATÁRIO DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO	V	X	X	X
É ST E O ESTADO DO DESTINATÁRIO É SIGNATÁRIO DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO	X	V	V	V

Presentes nos autos: Anexo 5, Anexo 6, Anexo 7, Anexo 8 e CD contendo arquivos eletrônicos, além de recibo respectivo e notas fiscais (fls. 127/220).

Conclui, após a revisão e adoção de metodologia, pela procedência parcial da autuação, haja vista ter diminuído a cobrança inicial de R\$86.715,53 para R\$76.092,38.

A autuada, por sua vez (fls. 226/229, frente e verso):

Afirma a tempestividade da sua manifestação.

Alega não ter estrutura no departamento fiscal para levantar dados de maneira eficaz.

Assegura que, mesmo assim, cumpriu integralmente a diligência, fazendo uso de diversos e-mails para passar os documentos.

Assevera as razões construídas inicialmente em sua impugnação.

Aduz caber à autoridade fiscal fazer cobranças com base na verdade material.

Aponta dificuldades em vincular as saídas à última entrada, embora nenhuma informação tivesse sido omitida.

Alerta que o fato da informação EFD não possuir a qualidade requerida pela autoridade fiscal não desnatura ou afasta o direito do contribuinte em ter o crédito tributário constituído de forma correta.

Acusa que o AI 2740680023180 ainda está pendente de constituição definitiva.

Argui que a metodologia agora adotada pelo fisco está diferente daquela inicialmente seguida. Assinala ter havido, nesta última circunstância, erro de direito.

Na sua réplica, a autuante confirma a revisão fiscal, reduzindo a exigência inicial de R\$86.715,53 para R\$76.092,38.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação do meu convencimento os elementos probatórios carreados aos autos.

Eis o relatório.

VOTO

Cabe inicialmente pontuar, que a impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui anomalias com extemporaneidade.

Igualmente, inexistem problemas com a representatividade legal para se efetivar a impugnação ao lançamento.

Cabe, de começo, apreciar as questões preliminares levantadas pelo sujeito passivo.

Inexiste ofensa ao art. 142 do CTN, só pelo fato da autuada ser intimada para justificar os estornos de débito praticados e, no decorrer da ação fiscal, inconsistências terem sido detectadas. O que aconteceu não foi mudança de critério jurídico, alegação defensiva que considero descabida. Aconteceu na auditoria o que se costuma ver nas praxes de julgamento: o contribuinte foi instado a apresentar justificativas sobre certos procedimentos adotados na sua escrita e, diante da falta de fundamentação, acabou tendo contra si um lançamento de ofício. **Isto posto, rejeito a nulidade.**

Como questão prejudicial, assegura-se ter havido violação à verdade material e ausência de motivação na construção da cobrança. Não ocorreu nem uma coisa, nem outra. A autuação teve lastro em dispositivos previstos na legislação de regência, e contou no seu corpo com descritivo longo acerca dos motivos pelos quais se deu supostamente a evasão fiscal. Ademais, os anexos entregues ao sujeito passivo refletiram os dados extraídos da EFD, presentes na mídia digital de fl. 47, não contestada objetivamente pelo estabelecimento autuado. **Ex positis, afasto a nulidade.**

Como segunda questão prejudicial, ainda em sede preliminar, arguiu-se cerceamento à ampla defesa, em face da inadequada capitulação do lançamento em tela. Em verdade, a irregularidade foi muito bem compreendida pela impugnante: trata-se de cobrança de imposto em virtude de ter havido estornos indevidos de débitos fiscais, pelos motivos desenvolvidos no corpo do auto de infração, nascidos de operações praticadas sob o signo das CFOPs 6.403, 6.102 e 6.411. Os dispositivos arrolados como raiz legal para a autuação guardam nexos com a exigência oriunda dos estornos de débitos equivocados. O art. 24 da Lei 7.014/96, determina que o ICMS será apurado por período, **conforme dispuser o regulamento**; o art. 25 do mesmo diploma fala do encontro de contas que deve ser feito, à luz do mecanismo de compensação existente na não cumulatividade; o art. 26, por sua vez, traça vários procedimentos a serem adotados na utilização dos débitos e créditos fiscais. Do ponto de vista do RICMS-BA, o art. 307 estabelece que o débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado, quando não se referir a valor constante em documento fiscal, ao passo que o art. 308 aponta que a escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”.

Ganha especial destaque, o comando contido no art. 301 regulamentar, **outrossim referenciado no corpo do auto de infração**, cuja reprodução se faz compulsória:

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:

I - o remetente **utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias**, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso;

II - para efeito de ressarcimento do imposto anteriormente retido, o remetente emitirá outra nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do respectivo fornecedor que tenha retido originariamente o imposto, contendo as seguintes indicações, nos campos próprios, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

- a) o nome, o endereço, o CNPJ e a inscrição estadual do fornecedor;
- b) como natureza da operação: “Ressarcimento de ICMS”;
- c) a identificação da nota fiscal de saída para estado signatário, que tiver motivado o ressarcimento;
- d) o número, a série, se houver, e a data do documento fiscal de aquisição da mercadoria;
- e) o valor do ressarcimento, que corresponderá ao valor do imposto retido, constante na nota fiscal de aquisição correspondente à última entrada das mercadorias total ou proporcionalmente, conforme o caso;

III - serão enviadas ao fornecedor:

- a) cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) referente ao recolhimento do ICMS-fonte na saída interestadual;
- b) cópias reprográficas da nota fiscal de aquisição da mercadoria e da nota fiscal de saída;

IV - o estabelecimento fornecedor que, na condição de responsável por substituição, houver efetuado a retenção do imposto, ao receber a 1ª via da nota fiscal emitida para fins de ressarcimento, visada na forma do § 4º, poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento;

V - a nota fiscal de ressarcimento será escriturada:

- a) pelo emitente, no Registro de Saídas, utilizando-se apenas as colunas “Documentos Fiscais” e “Observações”, fazendo constar nesta a expressão “Ressarcimento de imposto retido”;
- b) pelo destinatário do documento, sendo estabelecido neste Estado, no Registro de Apuração do ICMS, em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento de imposto retido”.

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

Nota: A redação atual do § 1º do art. 301 foi dada pela Alteração nº 28, Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

Redação originária, efeitos até 31/12/14:

“§ 1º Em substituição ao procedimento recomendado no caput, poderá o contribuinte 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.”.

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.

§ 4º O ressarcimento deverá ser autorizado pelo órgão fazendário em cuja circunscrição se localize o contribuinte, discriminando as operações interestaduais envolvidas, salvo as operações com combustíveis e lubrificantes, que serão autorizadas pela COPEC...”

Vê-se que as capitulações legais e regulamentares guardam consonância com a irregularidade supostamente cometida pelo sujeito passivo, qual seja, a de ter efetuado estornos indevidos de débitos fiscais, nas operações interestaduais sujeitas à ST por ele posteriormente realizadas, apesar dele não ter recolhido o imposto por antecipação total na oportunidade em que adquiriu as mercadorias, única maneira, segundo a auditoria, de permitir-se o estorno do débito fiscal, até porque, a falta de pagamento desta citada antecipação total também foi objeto de autuação. **Logo, por este veio, recuso o pedido de nulidade.**

Assim, superadas tais questões preliminares, não se percebe neste PAF violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Cabe agora, por seu turno, analisar o **mérito** da reclamação fiscal.

Cobra-se ICMS em função de ter havido estornos indevidos de débitos, causados por apropriações de créditos em desacordo com a legislação. Isto ocorreu em face de mercadorias já tributadas antecipadamente no momento da aquisição, posteriormente enviadas pela autuada para outros Estados, sendo ela obrigada a fazer novos recolhimentos, desta feita em favor de outras Unidades Federativas, fazendo a compensação na forma de créditos daquilo que antes tinha recolhido para a Bahia.

Tais operações foram gravadas pelos CFOPs 6403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), e 6411 (Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Além destes casos, a cobrança recaiu sobre o produto “*orégano ravax kg*”, tido como isento, mas em verdade, tributado normalmente (CFOP 6102), inclusive com aproveitamento do crédito respectivo na entrada.

Entendeu a auditoria, que tais compensações foram quantificadas em prejuízo para o erário baiano.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que o estorno de débito fiscal – procedimento adotado pela impugnante – equivale a uso de crédito fiscal, de sorte, que de uma forma ou de outra, o resultado quantitativo será o mesmo, apesar de, à época da ocorrência dos fatos geradores afetados pelo lançamento, vigorava apenas a possibilidade do contribuinte usar, como compensação aos débitos originados de vendas interestaduais sujeitas novamente à ST, as duas “parcelas” do imposto, o “normal” e o antecipado anteriormente, conforme dispunha o art. 301, §1º do RICMS-BA.

Pautado o processo para julgamento, decidiu esta 5ª JF convertê-lo em diligência, para entre outras medidas, o autuado:

- Apensar ao processo a planilha sintética acusando os valores de créditos fiscais indevidos quantificados pela empresa, a servirem de referencial para um eventual estorno, mostrada na sessão de julgamento de 04.12.2019.
- Apresentar as correlações corretas entre o item de ordem das notas fiscais e a sequência a ser utilizada na escrita fiscal, para efeito de apuração dos valores de créditos apropriados em excesso, conforme a autuação.
- De posse destes montantes revisados, apresentar um demonstrativo explicativo de créditos a serem anulados, correspondentes ao estorno indevido de débitos fiscais, objeto deste lançamento, com detalhamento da metodologia de cálculo empregada pela auditoria.

Tais providências, concentrariam a tentativa de encontrar valores que pudessem favorecer ao contribuinte, na forma do inciso I do art. 301 do RICMS-BA, à luz da determinação de que o remetente **utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias**, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso.

Diga-se logo, que tal esforço não se traduziu em mudança do critério jurídico da autuação. A cobrança continua a mesma, vale dizer, estorno indevido de débitos fiscais (refletidos em aproveitamentos incorretos de créditos). Apenas a quantificação da dívida poderia resultar em outro montante.

Apesar da Escrita Fiscal Digital (EFD), não ter sido elaborada pela autuada de acordo com as normas estatuídas na legislação de regência, acusando inconsistências que colidiram com as instruções para preenchimento do Registro C170 – itens do documento (Código 01, 1B, 04 e 55), conforme Guia Prático da EFD, a auditoria adotou metodologia que traçou procedimentos consentâneos com a lógica da tributação do ICMS, passos consignados no informativo fiscal, fls. 124 a 126, parte integrante do relatório desta decisão, inclusive fazendo reduzir o montante inicialmente cobrado.

Os Anexos 05, 06, 07 e 08, elaborados pela fiscalização, refletem bem a revisão de valores. Todavia, considerando os argumentos expendidos na sustentação oral da empresa, feita em 13.8.2021, ponderando que nos citados Anexos acabaram sendo consolidados créditos apropriados, em face da tributação antecipada e da tributação normal, retira-se da exigência os créditos relacionados ao produto orégano ($R\$64,45 + R\$30,65 = R\$95,10$), de tributação normal, mantendo os valores revisados pela fiscalização no que dizem respeito à tributação antecipada.

A metodologia da qual a autuada fez uso, não está inteiramente escorada na legislação.

Assim, mesmo com as deficiências apontadas na escrituração da empresa, a autuante terminou recalculando a cobrança, trabalho que **resultou em valores favoráveis ao sujeito passivo**.

Por outro lado, não pode o contribuinte aproveitar créditos fiscais de valores que contaram com a cobrança – em outros autos de infração – do ICMS antecipado, mas que até o presente momento não foram por ele quitados, prosseguindo a discussão sobre a sua procedência ou não.

Por todo o exposto, e face o esforço da auditoria em revisar o lançamento inicial, é de se considerar o presente auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, na quantia histórica de R\$76.092,38, já abatidos os R\$95,10, afora consectários.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0001/19-5**, lavrado contra **SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$76.092,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR