

**A. I. Nº** - 269194.0021/20-2  
**AUTUADO** - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/01/2022

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº0219-02/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO.** A empresa autuada reconhece não ter procedido a escrituração em conformidade com a determinação da legislação do ICMS então vigente. Não foram trazidos aos autos prova do correto procedimento adotado pela empresa. Retificação de EFD realizada em desconformidade com a determinação do Ajuste SINIEF 02/2009, e, portanto, sem validade jurídica. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 01 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$109.742,37, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.42.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito. Informa o autuante ser a autuação decorrente de “*crédito lançado no livro registro de apuração do ICMS – EFD – com a descrição ‘ESTORNO DE CRÉDITO – OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS’ sem a devida explicação sobre o uso do crédito*”. Ocorrência lançada para agosto de 2016.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 14 a 22, onde após sintetizar os fatos, justifica que não houve o creditamento indevido do imposto, pois o crédito apropriado, registrado em sua apuração como “estorno de débito”, nada mais é do que a metodologia adotada para cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS-DIFAL) devido no período.

Explica que ao invés de registrar em seu livro de Apuração, apenas o valor correspondente ao ICMS-DIFAL, registrou como débito o valor do imposto resultante da aplicação da alíquota interna prevista neste estado sobre o valor da operação interestadual, e como crédito o valor do ICMS relativo à alíquota interestadual aplicável.

Ou seja, o cálculo do ICMS-DIFAL foi realizado diretamente na escrita fiscal, mediante encontro de contas entre o “débito” do ICMS calculado de acordo com a alíquota interna deste estado, e o crédito calculado de acordo com a alíquota interestadual praticada nas operações interestaduais autuadas, explicita.

Argumenta estar tal metodologia amparada nas regras estabelecidas nos artigos 308 e 309, inciso IX do RICMS, uma vez que admite o registro de crédito fiscal na apuração do contribuinte para estorno de débitos, em razão de erro de fato na escrituração de livros fiscais, e assim sendo, a própria legislação estadual autoriza que o contribuinte se valha do procedimento de estorno de débitos mediante o registro do crédito correspondente ao valor a ser retificado para viabilizar os devidos ajustes em sua apuração do ICMS.

Frisa que, ainda que se rechace a sistemática adotada, quando muito, é certo que somente incorreu em erro quanto à forma em que apurou o ICMS correspondente a diferença entre a alíquota interna deste estado e a interestadual (ICMS-DIFAL), mas jamais na acusação de creditamento indevido, fazendo remissão aos documentos 03 e 04.

Sustenta que a forma pela qual apurou o ICMS-DIFAL não esteja em conformidade com as regras previstas pela legislação do estado da Bahia, uma vez comprovado o equívoco incorrido e o regular lançamento a débito do imposto, não há que se falar em creditamento indevido com o restabelecimento do ICMS aproveitado, dado que o procedimento adotado não gerou qualquer prejuízo ao Erário e o ICMS foi regularmente recolhido no período autuado.

Nesta senda, além da improcedência do ICMS lançado no presente Auto de Infração, não poderá se resignar à penalidade prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, aplicável aos casos de “*utilização indevida de crédito fiscal*”, o que evidentemente não corresponde ao cenário em tela.

Dessa forma, é que se considerando os pontos expostos, bem como os demais a serem colocados, não tem como anuir com a exigência descrita no Auto em referência, razão pela qual articula a presente defesa.

Passa, a seguir, a apresentar os argumentos de direito que entende darem supedâneo para o acolhimento de sua tese, considerando que a impugnação administrativa constitui elemento hábil para a revisão do lançamento, nos termos do artigo 145, inciso I do CTN.

Invocando o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal (reproduzidos), na hipótese de operações interestaduais de venda de ativo imobilizado ou, ainda, materiais de uso e consumo dirigida a pessoa jurídica ou física contribuinte do ICMS, o adquirente, na qualidade de consumidor final, estará obrigado a recolher o ICMS-DIFAL.

Colaciona doutrina de Adolpho Bergamini acerca da sistemática do diferencial de alíquota prevista em tal dispositivo, além da previsão contida na Lei 7.014/96, artigo 2º, inciso IV, impondo-se o seu recolhimento na hipótese ali prevista.

Destaca, ainda, o artigo 305, § 4º, inciso III do RICMS/BA que estabeleceu que aos contribuintes sujeitos ao regime de conta corrente fiscal, o ICMS-DIFAL será considerado débito para efeito de cálculo do imposto a recolher no mês de apuração, na forma de cópia apresentada.

Na hipótese de o estado da Bahia se revestir como sujeito ativo do ICMS-DIFAL em razão da aquisição de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado por estabelecimento aqui localizado, o contribuinte deverá este valor estrito como débito para apurar o imposto devido no período, arremata.

Baseado em tais premissas ao caso concreto, diz que ao contrário do quanto dispõe o artigo 305, § 4º, inciso III do RICMS/BA, ao adquirir diversos bens a título de uso, consumo e ativo imobilizado de fornecedores instalados em outros estados, para cumprir com o comando normativo em questão, registrou o débito com base na alíquota interna integral e, ao mesmo tempo, o crédito calculado pela alíquota interestadual aplicável, de modo que ao final do encontro de contas apenas o débito relativo ao valor do ICMS-DIFAL produzisse efeitos em sua apuração correspondente ao mês de “*agosto de 2018*” (Docs. 03 e 04).

Fala ter registrado como débito o valor correspondente ao ICMS resultante da aplicação da alíquota interna prevista neste estado aos respectivos bens adquiridos, e, cumulativamente, como crédito correspondente ao ICMS resultante da aplicação da alíquota interestadual previsto nas operações autuadas.

Traz como exemplo a nota fiscal 4.964, cujo crédito de R\$17.837,50 é questionado, e pelo qual adquiriu “*plataforma interna de montagem mecânica*”, no valor de R\$254.821,39, para a qual, no cálculo do ICMS-DIFAL adotou a seguinte sistemática:

1. Aplicou a alíquota de 18% sobre o valor da operação, tendo em vista que esta é a alíquota interna prevista neste estado para comercialização de mercadorias, resultando no valor de R\$45.867,85;
2. Adicionalmente, aplicou a alíquota de 7% também sobre o valor da operação, tendo em vista ser esta a alíquota interestadual aplicável, resultando no valor de R\$17.837,50;

3. O valor de R\$45.867,85, resultado da aplicação da alíquota interna de 18% foi computado como débito na sua escrita fiscal;

4. O valor de R\$17.837,50, resultado da aplicação da alíquota interestadual de 7% foi computado como crédito na sua escrita fiscal, tendo sua apropriação questionada no Auto de Infração.

O encontro de contas entre o débito e o crédito nos valores indicados resulta em débito no valor de R\$ 28.030,35, que é o ICMS DIFAL devido ao estado, atendendo, assim, ao quanto dispõe o artigo 305, § 4º, inciso III do RICMS/BA, argumenta.

Sustenta a hipótese de se aventar ser melhor que apurasse o ICMS DIFAL e o lançasse diretamente em sua escrita fiscal, sem registrar as etapas de sua apuração, todavia aponta que o resultado prático seria exatamente o mesmo, e ainda que assim se entendesse, não haveria fundamento para a glosa dos créditos em questão.

Isso diante do fato da diferença de alíquota interna (18%) e a interestadual (7%) corresponde a 11% quando aplicada sobre o valor do item de R\$254.821,39, alcança o mesmo débito de R\$28.030,35, arremata.

Garante que ao longo do período autuado de “agosto de 2018”, registrou o débito de ICMS no montante final de R\$ 299.621,13, o que corresponde exatamente ao resultado da aplicação da alíquota interna deste estado sobre o valor de todas as operações fiscalizadas, na forma de recorte apresentado.

Assevera, ainda, ter registrado, cumulativamente, o crédito de R\$ 109.742,37, o qual constitui o objeto da glosa no Auto de Infração, correspondente exatamente ao resultado da aplicação da alíquota interestadual incidente sobre o valor de todas as operações fiscalizadas, de acordo também com recorte apresentado.

Explicita que o cálculo em questão pode ser confirmado mediante a análise da planilha que acompanha a presente defesa, (Doc. 04), e que se encontra disponível no endereço eletrônico indicado.

Ressalva que se apresenta restrição ao seu procedimento, é certo que este alcançou o mesmo resultado prático, e os créditos registrados não podem ser glosados, pois ao registrar o imposto resultante da aplicação da alíquota interna como débito, e, cumulativamente, o imposto resultante da aplicação da alíquota interestadual como crédito, entende ter cumprido, na prática, mandamento estabelecido no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal, devidamente refletido na legislação estadual.

Sustenta que tal procedimento adotado, que permitiu o correto cálculo do ICMS DIFAL devido no período, encontra guarida nos artigos 308, *caput* e 309, inciso IX do RICMS reproduzidos.

Vê que a própria legislação estadual admite que se registre como crédito fiscal especificamente para sanear eventual erro de fato, na escrituração para o cálculo do imposto devido no mês, ou seja, o crédito questionado assume a função de estornar a parcela a maior do débito do ICMS DIFAL indevidamente registrada na apuração do ICMS do período.

Nota, igualmente, que os artigos 308, *caput*, e 309, inciso IX, do RICMS, admitem o registro de crédito fiscal na apuração do imposto pelo contribuinte mesmo que dissociada a uma correspondente nota fiscal de entrada, justamente para viabilizar a correção de ofício pelo contribuinte no cálculo do imposto.

Garante que nada mais fez do que escriturar como crédito o valor correspondente ao ICMS interestadual, para permitir o correto cálculo do ICMS DIFAL sobre as operações autuadas, estornando a parcela indevida do débito apurado mediante a aplicação da alíquota interna prevista para os itens adquiridos.

Ainda que reconheça, mais uma vez, que houve erro quanto a forma pela qual apurou o ICMS no período de agosto de 2016, tem como certo que tal erro não culminou em qualquer prejuízo ao Erário e não corresponde à infração de creditamento indevido e, portanto, legítimo.

Argumenta que a manutenção do ICMS lançado, em razão do suposto creditamento indevido resultaria no enriquecimento sem causa à Administração Pública, pois o mero fato da apuração do ICMS ter se dado de forma, em tese, inadequada, não admite a presunção da ocorrência do fato gerador do imposto, especialmente quando comprovado que o crédito objeto da glosa não culminou em nenhum prejuízo para o Fisco, reforça.

Considerando que não houve aproveitamento indevido do crédito, mas, no máximo, mero descumprimento na obrigação acessória, de rigor o cancelamento da exigência lançada, pontua.

A seguir, aborda ter sido, em razão do suposto aproveitamento indevido, a severa penalidade prevista na Lei 7.014/96, devidamente copiada no pertinente artigo e inciso.

Verifica que o artigo 42, inciso VII, alínea “a” do diploma legal se aplica à situação em que o contribuinte aproveita crédito fiscal de forma indevida, tal como consignado no descritivo da infração.

Ocorre que, entendendo ter comprovado anteriormente que os valores registrados como crédito relativamente ao ICMS interestadual sobre as operações que desencadearam o dever de recolhimento do ICMS DIFAL, prestou-se apenas para realizar o devido cálculo do imposto sobre as operações autuadas, prova disso é que além de registrar como crédito o ICMS interestadual, igualmente, registrou, como débito o ICMS calculado de acordo com a alíquota interna prevista neste estado para as mercadorias que adquiriu de outros estados.

Ressalta, mais uma vez que, ainda que tal metodologia não guarde respaldo na legislação estadual, o que sequer é o caso, tal como exposto em tópico antecedente, diz ser certo que não houve aproveitamento indevido do crédito, mas, quando muito, erro na forma como viabilizou o devido cálculo do ICMS DIFAL em sua escrita fiscal.

Expõe posição de que, não obstante a multa atinente ao aproveitamento indevido do crédito, *data máxima vênia*, não guarda concretamente relação ao presente cenário fático, justamente porque não houve aproveitamento indevido, mas, em tese, equívoco no cumprimento da obrigação acessória para o cálculo do ICMS DIFAL.

Diz que a penalidade de creditamento indevido visa punir aqueles contribuintes que agem com má-fé, que se aproveitam de créditos que não apresentam fundamento em operações efetivas, cuja conduta é claramente diversa daquela seguida pela empresa autuada.

Repisa que o procedimento adotado tão somente permitiu o encontro de contas do ICMS DIFAL devido sobre as operações autuadas, mas jamais pretendeu aproveitar de forma indevida créditos que não encontram previsão na legislação do estado.

Portanto, a única e suposta mácula identificada pelo autuante se refere ao modo como formalizado o cálculo do ICMS DIFAL sobre as operações que compõem o Auto de Infração, se tratando de fato que não pode ser desprezado sob o único pretexto de atrair a penalidade mais gravosa.

Neste trilhar, lhe parece que o autuante incorreu em erro de capitulação da penalidade aplicável à infração debatida que, considerando todos os pontos até aqui aduzidos, quando muito, se poderia cogitar um mero descumprimento de obrigação acessória, reforça.

Indica que neste caso, a legislação estadual prevê penalidade específica quando se verifica o descumprimento de requisitos/exigências menores na emissão nos documentos fiscais, assim como, por exemplo, as multas previstas no artigo 42, inciso XVIII, alínea “b” e XXII da Lei 7.014/96, devidamente reproduzidas.

Nota a abismal discrepância entre a penalidade imposta de 60% sobre o imposto, à penalidade que, de fato, se enquadra à suposta infração em que poderia ter incorrido, de R\$140,00 ou de R\$460,00.

Invocando o artigo 112 do CTN, que estabelece a hipótese de, havendo dúvida quanto a capitulação legal ou às circunstâncias materiais do fato, bem como a natureza da penalidade

aplicável, a lei tributária que impõe infrações ou penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte.

Considerando que não se trata de caso de creditamento indevido, mas tão somente erro no cumprimento da obrigação acessória, especificamente quanto à metodologia para o cálculo do ICMS DIFAL, requer seja recapitulada a penalidade imposta, tendo em vista que não se enquadra no cenário fático em análise.

A seguir, fala acerca de que, não obstante as demonstrações tecidas nos tópicos antecedentes, pede vênua para que se afaste a exigência, ou pelo menos, a reduza em respeito a todas as circunstâncias que permeiam o caso concreto.

Em relação à instituição de deveres acessórios ou instrumentais, destaca que tal possibilidade encontra fundamento de validade no artigo 113, § 2º do CTN, cuja norma deve ser interpretada conforme decidido no REsp 539.084, relatado pelo ministro Francisco Falcão, do STJ, em 19/12/2005, em trecho destacado.

Fala que a instituição de deveres instrumentais somente será legítima quando guardar razoabilidade com o fim que se pretende atingir, que, no caso, é a própria arrecadação de tributos, estando em sintonia com os princípios insculpidos na Constituição Federal que o estado deve observar, como da finalidade, motivação, proporcionalidade e eficiência.

Partindo de tal premissa, sedimentou-se na jurisprudência o entendimento de que a imposição da penalidade por conta da inobservância a deveres instrumentais deverá ser harmonizada com o próprio princípio da finalidade da sanção, razão pela qual, não havendo prejuízo ao Fisco, inexistente sanção a ser aplicada, conclui.

Neste contexto, tem como necessário haver harmonização entre a instituição de deveres instrumentais aos contribuintes e a atividade arrecadatória exercida pelo estado, se houve eventual descumprimento no atendimento ao dever acessório pelo contribuinte, a sua conduta deverá ser considerada em face de tal desídia ter prejudicado ou não, a arrecadação de tributos.

Registra a existência de disposições no ordenamento positivo que consideram justamente essas premissas para fins de aplicação de penalidades decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais por parte do contribuinte, tanto que a própria Lei 7.014/96, em seu artigo 42, § 7º, devidamente copiado, previa a possibilidade de que a infração imputada ao contribuinte, desde que não praticada com dolo/fraude/simulação, e que decorrido de conduta irrelevante para fins de arrecadação de tributo, fosse relevada.

Lembra de ter sido a disposição supra revogada pela Lei 14.183/2019, cujos efeitos se iniciaram a partir de 13/12/2019, e não obstante o presente Auto de Infração se reporte a infração supostamente praticada em agosto de 2016, sendo, portanto, anterior à revogação do mencionado dispositivo legal.

Neste contexto, assevera não se poder olvidar que o artigo 144 do CTN determina que “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”, isto é, o § 7º do artigo 42, ainda que tenha sido supervenientemente revogado, à época da infração consignada no Auto de Infração, permanecia vigente, razão pela qual entende plenamente aplicável ao caso concreto.

Levando em consideração o fato de atender a todos os requisitos exigidos pela legislação, caso se entenda pela manutenção da penalidade, o que suscita apenas por hipótese, que esta seja afastada ou reduzida pelo órgão julgador.

Sublinha, mais uma vez, que não houve qualquer espécie de dolo, fraude ou simulação por sua parte, notadamente diante de todas as circunstâncias ressaltadas nos tópicos antecedentes, ademais não há que falar que a infração em tela tenha ocasionado falta de recolhimento do ICMS, uma vez que o crédito glosado deve ser contextualizado dentro da sistemática adotada para o cálculo do ICMS DIFAL.

Reafirma não ter usufruído de qualquer vantagem em razão da escrituração dos créditos glosados, pois, repisa, tão somente se prestaram para o cômputo do ICMS DIFAL sobre as operações questionadas. E mesmo que se admita o descumprimento do dever instrumental de escrituração, tem como evidente que não houve qualquer supressão do tributo devido.

Diante da sua boa-fé, do fato que a infração não implicou falta de recolhimento de tributo, entende-se enquadrar nos permissivos acima que possibilitam o afastamento ou, ao menos, a redução da penalidade aplicada.

Finalizando, requer o seguinte:

a) seja julgada integralmente procedente a presente impugnação, para determinar a anulação definitiva dos créditos tributários de ICMS, multa e encargos que são objeto do Auto de Infração, consoante já exposto;

b) subsidiariamente, caso não se entenda pela procedência do pedido anterior, sejam afastadas as penalidades exigidas, tendo em vista que não se enquadram à infração elencada no lançamento ou, quando menos, a sua recapitulação pela penalidade prevista no artigo 42, inciso XVIII, da Lei 7.014/96, conforme já aventado;

c) ainda subsidiariamente, caso não sejam afastadas ou recapituladas a penalidade exigida, requer a relevação ou minoração, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, tampouco prejuízo ao Erário.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 52 a 56, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, registra, inicialmente, que de fato, conforme já admitido, a empresa autuada adotou procedimento não previsto na legislação para cálculo da DIFAL devida, uma vez que a previsão legal como forma de cálculo para a DIFAL devida por aquisição interestadual de materiais de uso e consumo e/ou ativo fixo, está inserida, dentre outros, no artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, combinado com o § 6º do mesmo artigo, que reproduz.

Diz ter ficado claro que pelo método regular obtém-se o valor o valor devido da DIFAL de uma só vez com o resultado devendo ser lançado a débito no livro Registro de Apuração como “outros débitos”.

Aponta ter a autuada alegado que o fato de ter calculado um valor a débito e outro a crédito com mútua compensação não geraria qualquer prejuízo ao estado, pois o valor líquido obtido e lançado no livro próprio equivaleria ao que seria calculado conforme dispositivo acima mencionado.

Parte, a seguir, a analisar diferentes aspectos que vão de encontro a alegação defensiva, iniciando pelo fato de ter a empresa adotado esta forma não prevista de cálculo de janeiro a outubro de 2016.

Indica que a partir daí passou a fazê-lo de acordo com o previsto na legislação, como pode ser visto na mídia eletrônica anexa, com denominação “EFD\_AjApurTodos GE 2016-2018” que retrata os lançamentos no livro de Apuração de ICMS atinentes ao tema em discussão, dados estes presentes na EFD do estabelecimento.

Constata que de janeiro a setembro de 2016 existiram lançamentos a débito (rubrica “outros débitos”) com a seguinte descrição: “*Entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a uso, consumo ou integração ao ativo imobilizado ou utilização de serviço fora do território bahiano – Diferencial de Alíquota*”. (redação e grafia originais).

Aponta que tal descrição permaneceu até o final do período fiscalizado, como deveria mesmo ser.

Quanto aos lançamentos a crédito (rubrica “outros créditos”), utilizou o mesmo padrão de textos de janeiro a setembro de 2016, exceto para o mês de agosto.

A descrição padrão foi: “*Entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a uso, consumo ou integração ao ativo imobilizado ou utilização de serviço iniciado noutro Estado - Diferencial de Alíquota*”.

Afirma que a descrição adotada para o mês de agosto, entretanto, foi: “*Estorno de débitos – Ocorrências não especificadas anteriormente - ICMS*”.

Entende não haver relação entre o lançamento a crédito objeto da autuação e o cálculo da DIFAL devida para o mesmo período, argumento que será fortalecido pelos que se seguem.

Registra ter o contribuinte acostado demonstrativo (Doc. 04) com aparente lista de entradas sujeitas ao pagamento da DIFAL para o mês de agosto de 2016.

Da mesma, percebe que os valores não guardam relação com aqueles ditos lançados na escrita fiscal (débito de R\$299.621,13 e crédito de R\$109.742,37), já que os valores apontados no demonstrativo aparentemente indicam R\$258.959,37 e R\$100.706,42.

Ressalta ter havido autuação no Auto de Infração 269194.0010/20-0 contra o mesmo estabelecimento, com exigência de pagamento relativo a DIFAL destacada a menor, no mês de agosto de 2016, que não é alvo dessa cobrança, justamente por que a fiscalização não lançou como “outros créditos” o valor de R\$109.742,37, que, se fosse o caso, seria subtraído do valor do débito resultando em diferença a recolher de DIFAL.

Quanto aos tópicos atinentes a exigência de penalidade, aduz no sentido de não lhe caber comentar.

Conclui no sentido de que não mais havendo razões ou infrações a tratar, ratifica a ação fiscal em toda a sua integralidade, pugnando, conforme explanações descritas, pela procedência total do Auto de Infração.

Foram os autos remetidos pelo órgão preparador para instrução e julgamento em 09/03/2021 (fl. 60), recebidos no CONSEF em 13/04/2021, e distribuídos a este relator em 17/06/2021 (fl. 60-v).

Presente na sessão de julgamento a advogada da empresa Dra. Beatriz Machado, OAB/SP 400.393, a qual, em sustentação oral expôs os pontos centrais já trazidos em sua impugnação, reforçando e reproduzindo os mesmos, procurando demonstrar que o creditamento só foi reflexo dentro da metodologia usada no mês, para cálculo da DIFAL.

Afirma que adotou metodologia que serviu para sanear lançamento feito inicialmente, lançando como débito o resultado da aplicação da alíquota interna sobre as entradas, e como crédito, aplicou a alíquota interestadual sobre as mesmas, o que produz o mesmo resultado, sendo que o Auto de Infração se refere a aplicação da alíquota interestadual, para fazer o recolhimento adequado da DIFAL.

Reitera ser o resultado prático o mesmo, seja pela forma adotada pela empresa, seja a prevista na legislação, e quando muito houve erro de como fazer o lançamento da DIFAL, sendo incabível a penalidade aplicada, à luz dos artigos 305 e 309 do RICMS/12.

Invoca a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, que não seria aquela indicada no lançamento, bem como a relevação ou minoração da penalidade aplicada, ao princípio da isonomia, ainda que tenha sido revogado o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96.

Tem como demonstrado não ter havido prejuízo ao Erário, reiterando a procedência de sua impugnação.

Questionada pelo relator a razão de não ter trazido a EFD do período autuado, como meio de prova, e sim, escrituração não oficial, afirmou que não lhes chegou às mãos tal material.

Indagada sobre a existência de ação fiscal em curso, ou no mês de maio passado, respondeu não ter certeza acerca de tais procedimentos.

Também desconhece o fato de a empresa ter apresentado retificação de EFD para o ano de 2016, inclusive o mês de agosto autuado, e em discussão administrativa, no mês de maio de 2021.

Tendo sido constatada a existência de transmissão de arquivos retificadores da Escrituração Fiscal Digital relativos ao período autuado, em 22/07/2021 o feito foi convertido em diligência direcionada à Diretoria de Produção da Informação, através da sua Gerência de Cadastro e

Informações Econômico-Fiscais (DPI/GECIF), a fim de que (fls. 63 e 64), fossem adotadas as seguintes providências:

- Fosse confirmado o recebimento, carregamento e validação das EFD em 26/05/2021, da empresa GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA., inscrição estadual 114.663.900;
- No caso da EFD recebida e validada, relativa ao mês de agosto de 2016, esclarecesse a razão e o motivo, diante da existência para tal período do presente Auto de Infração em discussão administrativa no Conselho de Fazenda Estadual;
- Informasse acerca da possibilidade ou não de identificar-se quais os registros foram retificados nos arquivos apresentados, especialmente o do mês de agosto de 2016 para o qual se identificou possível infração à legislação tributária.
- Considerando o lapso temporal (2016), indicasse a existência de registro no sistema acerca de autorização prévia para tais retificações efetuadas.

Tendo em vista o encaminhamento para a INFAZ INDÚSTRIA de forma equivocada (fl. 67), e a devolução dos autos em 11/08/2021 (fl. 68), a diligência foi reiterada em sua realização por esta Junta de Julgamento Fiscal em 24/09/2021 (fls. 69 e 70).

Atendendo ao quanto requerido, a DPI/GECIF informou que o arquivo retificador do mês de agosto de 2016 foi entregue pelo contribuinte no dia 26/05/2021, às 10:52:28 horas, conforme relatórios extraídos do ambiente nacional do SPED (fl. 72) e Sistema de Gestão da EFD (fl. 74).

Indica que os arquivos retificadores, quando da solicitação de autorização para retificação é feita por iniciativa do contribuinte, através do sistema EFDW disponível no site da SEFAZ, são recebidos e armazenados, sendo que no momento do pedido de autorização, o sistema informa que os arquivos retificadores só terão validade jurídica se cumprirem o que estabelece o Ajuste SINIEF 02/2009, informando, inclusive, ao lado de cada mês solicitado, se para aquele período o estabelecimento está sob ação fiscal ou se tem débitos lançados.

Por fim, esclarece que a verificação das informações contidas nos arquivos original e retificador pode ser feita a qualquer momento, bastando para tanto baixar os arquivos utilizando o sistema EFDG (Sistema de Gestão da EFD) disponível na página da intranet da SEFAZ.

Foram os autos recebidos no CONSEF em 01/10/2021 e encaminhados a este relator em 04/10/2021 (fl. 75-v).

Presente no ambiente virtual da sessão, a advogada da empresa, Dra. Letícia Braga Lopes OAB/SP 455.695, a qual em sede de sustentação oral, basicamente reiterou os argumentos já postos, reforçando ter a empresa simplesmente feito na escrituração fiscal um encontro de contas para apuração do ICMS DIFAL, tendo respaldo na legislação estadual, repetindo os argumentos já expostos na impugnação apresentada, não tendo tal procedimento trazido qualquer prejuízo ao estado da Bahia.

Requer, ainda, a recapitulação da penalidade, bem como, a sua relevação ou redução, invocando o artigo 112 do CTN.

Finaliza, pugnando pela procedência da impugnação.

Perguntada pelo relator acerca do fato de a empresa ter retificado a EFD do período autuado após o Auto de Infração, afirmou não ter sido passada pela empresa as razões determinantes, tendo apenas se pautado na elaboração da defesa daqueles elementos que lhe foram disponibilizados, igualmente desconhecendo também o motivo de não terem vindo aos autos a Escrituração Fiscal Digital como elemento de prova, e sim, escrituração não oficial e sem valor jurídico.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.



Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos em 01/10/2020, tendo sido a empresa cientificada de forma pessoal em 03/11/2020 (fl. 04).

O Termo de Início de Fiscalização foi lavrado no livro RUDFTO da empresa (fl. 05).

Já a ciência da autuação se deu mediante transmissão de mensagem pelo DTE em 02/12/2020, de acordo com o documento de fls. 07, 09 e 10.

A memória de cálculo da autuação se encontra em formato digital na mídia de fl. 06.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Registro, por pertinência, o fato de ter o autuante juntado à fl. 59, quando da informação fiscal, mídia contendo arquivo incluindo o Auto de Infração, cópia da EFD, relativa a apuração de ICMS 2016 a 2018, além de arquivo “DifalAtivoConsumo Lista de notas 2016 a 2018”, todavia, lamentavelmente, não acostou o teor da informação prestada, o que prejudica substancialmente a instrução do feito.

De igual modo, a impugnação apresentada não atendeu ao disposto no artigo 8º, § 3º, do RPAF/99:

*“§ 3º As peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”.*

Tal descumprimento gera trabalho manual e demorado para aqueles que intervêm no feito, dificultando, inclusive, a instrução processual.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Fabricação de motores e turbinas, peças e acessórios”, estabelecido no município de Camaçari.

Não existindo questões preliminares a serem enfrentadas, adentro no mérito, para o qual, em linhas gerais, a acusação é a de utilização indevida de crédito fiscal, diante de lançamento efetuado pelo contribuinte em seu Livro Fiscal de Apuração de ICMS relativo a “estorno de débito”, sem apresentação de qualquer documento, informação ou elemento que suportasse o mesmo, no que o contesta, afirmando que apesar de apurar o imposto de forma diferente daquela explicitada na legislação, tal procedimento não traz qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, enquanto o autuante mantém a autuação, diante do argumento de que os valores trazidos pela empresa divergem daqueles lançados no livro fiscal no mesmo período correspondente.

A discussão gira, pois, quanto ao fato da empresa autuada ter agido ou não com respaldo na norma legal, sendo que a resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar e cerne do processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para

*tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio *“autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.*

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar aos litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca esta descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão

garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Diante do fato de não terem sido apresentados em sede defensiva quaisquer elementos jurídicos e fáticos consistentes e válidos capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tal infração como caracterizada, sendo, pois, tida como procedente.

Isso diante do fato de ter a empresa não ter trazido a efetiva comprovação quanto ao seu regular procedimento, agravada pelo fato de ter apresentado arquivos retificadores da EFD, base para a autuação, após a mesma, os quais não podem ser considerados em seu proveito, inclusive quanto a discrepância dos valores indicados na sua peça defensiva.

A justificativa para tal, reside no fato de que a autuação tomou por base a Escrituração Fiscal Digital (EFD) originalmente apresentada pela empresa, nos termos do Ajuste SINIEF 02/2009, que, entretanto, em sua Cláusula 13ª, ao abordar a retificação da EFD já transmitida, assim determina:

*“Cláusula décima terceira o contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.*

*§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.*

*§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.*

*§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.*

*§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.*

*§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.*

*§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.*

*§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:*

*I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;*

*II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;*

*III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.*

§ 8º No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos". (Grifo do relator).

Tal regra é reforçada no RICMS/12, em seu artigo 251:

"Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco".

O fato de o contribuinte ter retificado a sua EFD sem atentar para as determinações da norma contida no dispositivo acima enunciado, faz com que a mesma se torne ineficaz e incapaz de produzir qualquer efeito em relação à autuação, diante da incapacidade de elidir a acusação posta, não se revelando nem a melhor nem a mais ética prática por parte do contribuinte.

Quanto ao argumento defensivo no sentido de que deveria ser relevada ou reenquadrada a multa aplicada, afirmo que diante do princípio da legalidade, não cabe ao julgador tal atribuição por impedimento legal.

Tal princípio tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "*jus imperium*".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de

obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

A legislação posta, especialmente o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, que tratava de tal dispensa ou redução (“§ 8º Poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento”), foi devidamente revogado em 15/12/2012, ou seja, antes da ocorrência dos fatos geradores, diante da edição da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, não mais tendo este órgão tal competência.

Por outro lado, o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96 não pode ser invocado pelo contribuinte, tendo em vista se referir a descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso, a se denotar pela sua redação à época dos fatos geradores, ainda em vigência: “§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.

Logo, por tais razões, a multa não pode ser reduzida, minimizada ou afastada, senão nas hipóteses legais, como a que prevê a redução de seus percentuais quando de recolhimento relativo a infração nos prazos por ela determinados.

Como visto, exposto e sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material. Em sua impugnação, o sujeito passivo argumenta em contrário ao lançamento, todavia, não consegue carrear aos autos qualquer prova juridicamente válida no sentido de desconstituir a acusação fiscal posta, além de, contrariamente a determinação normativa, ter retificado os arquivos da EFD de forma irregular, após a autuação, o que me inclina a manter o lançamento, tal como inicialmente apontado.

Concluída a leitura do voto, a advogada da empresa registrou que ter sido feita a retificação da EFD do período autuado, em atenção a solicitação da Fiscalização, não tendo neste momento, a comprovação de tal fato, por não ter sido disponibilizada pela empresa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0021/20-2**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$109.742,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 19 de novembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR