

**PROCESSO** - A. I. Nº 269193.0003/21-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.  
**RECORRIDOS** - CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0087-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/01/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0348-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. 1. IMPOSTO NORMAL. 2. IMPOSTO FUNCEP. Após a análise das provas de estornos/transferências no período autuado, as mesmas foram minuciosamente analisadas pelo autuante, que acostou nova informação fiscal, onde acatou parte das alegações, sendo atestado também, que o julgador de piso acatou apenas a parte da infração 2 (FUNCEP). As mesmas apreciadas pelo autuante, cujo resultado reproduziu em parte com o julgador de piso, pois a ciência do autuado acerca do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração ocorreu em 10/05/2021, conforme documento à fl. 05, e as exigências fiscais de 30/11/2019, 31/12/2019 e 31/01/2020 somente tiveram seus lançamentos a débito efetuados pelo autuado em junho e julho de 2021, assim, para os meses de 11/2019, 12/2019 e 01/2020, as infrações deverão ser mantidas, mais precisamente pelo fato de os estornos terem sido efetivados nos meses de 07/2021 e 06/2021, respectivamente, ou seja, após o início da Ação Fiscal que se deu em 10/05/2021. Quanto a infração do mês 02/2020, restou comprovado que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 04/2021, portanto antes do início da Ação Fiscal (10/05/2021), tendo uma única ressalva, a improcedência dessa competência vale para tanto para a Infração 01 (ICMS Normal) quanto para infração 02 (FUNCEP), pois o mesmo apenas aplicou na Infração 02 (FUNCEP). Para aos demais meses: 03/2020, 10/2020 e 11/2020, o autuante acatou as provas totalmente, no entanto, o julgador de piso, por equívoco, somente acatou a desoneração para a infração 02 (FUNCEP), quando deveria ser aplicada também a infração 01 (ICMS). Infrações parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentados contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 23/09/2021, onde formalizou a exigência de ICMS no valor total de R\$ 23.578.636,25, em decorrência das seguintes infrações:

***Infração 01 (01.05.29)** - deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto*

*debitado, obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria, com repercussão, ocorrido nos meses de novembro de 2019 a abril de 2020 e de agosto a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R 17.409.813,59, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que esta infração se refere exclusivamente à parcela do ICMS Normal.*

**Infração 02 (01.05.29)** - *deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado, obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria, com repercussão, ocorrido nos meses de novembro de 2019 a março de 2020 e de outubro e novembro de 2020, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que esta infração se refere exclusivamente à parcela do FECEP Normal, em alusão ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FUNCEP, o qual entende que não pode ser utilizado pelo autuado.*

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 21 a 43. O autuante Geraldo Barros Rios apresentou informação fiscal das fls. 108 a 113.

Após as intervenções deliberadas pelas partes, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

### **VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração exige ICMS em razão da falta de estorno de crédito fiscal decorrente de aquisições junto a contribuinte industrial, beneficiário de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que excedeu ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.*

*Indefiro o pedido de perícia fiscal visando responder aos quesitos trazidos pelo autuado. Todos os questionamentos serão abordados no presente voto, sem necessidade de se recorrer a qualquer tipo de perícia.*

*Discordo da alegação de cerceamento de defesa, que poderia levar à decretação de nulidade do presente auto de infração, em razão de suposta ininteligibilidade das informações constantes nas planilhas com os demonstrativos de débito. Os autuantes trouxeram a demonstração do valor do crédito que extrapolou o valor do débito, calculado em relação a cada nota fiscal de saída, em comparação com a nota fiscal de aquisição mais recente da mesma mercadoria, conforme metodologia estabelecida no inciso II do § 5º do art. 312 do RICMS (CD à fl. 12).*

*A norma contida no inciso V do art. 312 do RICMS, indicada no enquadramento legal deste auto de infração, obriga o autuado a efetuar o estorno do crédito fiscal no valor que exceder ao débito na subsequente saída da mesma mercadoria. Este dispositivo buscou evitar que o contribuinte beneficiário de incentivo fiscal potencializasse o benefício concedido, efetuando uma triangulação das operações destinadas a outras Unidades da Federação.*

*O presente auto de infração é dividido em duas infrações com a mesma descrição. A separação decorreu da forma inusitada como o autuado calculou o valor do ICMS passível de estorno, que foi objeto de transferência para o fornecedor das mercadorias. O autuado separou o valor dos créditos fiscais nas aquisições das mercadorias, cujo valor do ICMS era destinado ao FUNCEP, correspondente a 2% do ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição. Assim, a infração 01 apurou o imposto estornável proporcional aos créditos fiscais calculados pela alíquota de 25%, e a infração 02, os créditos calculados pela alíquota de 2%.*

*Foram produzidos pelos autuantes, em relação aos períodos de apuração em cada ano, um demonstrativo analítico calculando o estorno devido em relação a cada saída interestadual realizada, um demonstrativo com o cálculo das devoluções ocorridas para efeito de ajuste do valor estornável, e um demonstrativo sintético com a apuração do imposto devido.*

*Importante destacar que a metodologia aplicada pelos autuantes tem respaldo no disposto no inciso II do § 5º do art. 312 do RICMS, que estabelece que na determinação do valor a ser estornado, quando houver mais de uma aquisição ou prestação e não for possível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou ao serviço, o crédito a ser estornado deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado.*

*Em relação à infração 01, o montante apurado corresponde à diferença entre o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, que poderia ser utilizado pelo autuado na compensação com os débitos decorrentes de suas operações normais, e o valor do ICMS que efetivamente foi compensado em cada período de apuração. Esta diferença, portanto, deveria ter sido objeto de transferência para o fornecedor, nos termos do inciso V do art. 312 do RICMS, e nunca compensado com seus débitos fiscais, implicando em descumprimento de obrigação*

principal.

O método adotado pelo autuado para apuração do valor que deveria ser estornado mediante transferência para o fornecedor, que consistiu em obter um percentual a partir da relação entre as quantidades de determinada mercadoria remetida para outros Estados e as quantidades totais adquiridas, para depois aplicar sobre o valor total do crédito fiscal das entradas, não encontra guarida na legislação, que disciplina a metodologia a ser aplicada no § 5º do art. 312 do RICMS.

Também não é possível acatar a alegação do autuado, de que firmou contrato verbal com preposto do fisco não identificado, para considerar que os períodos de apuração dos meses de maio, junho, julho e agosto de 2020 seriam em datas especiais. O cálculo do imposto devido partiu de apurações realizadas em cada período de apuração, conforme estabelece a legislação.

O presente auto de infração não questiona o direito do autuado em transferir os créditos estornáveis para o fornecedor, tal como previsto nos regimes especiais concedidos. As autorizações concedidas não possuem efeitos homologatórios, conforme destacado na própria autorização, e em nada afeta a presente exigência fiscal, pois o montante exigido na infração 01 deste auto de infração, representa uma parcela dos créditos fiscais que também deveria ter sido transferida, ou seja, o valor transferido pelo autuado estava a quem daquele que efetivamente deveria ter sido transferido ou estornado. Infração 01 subsistente.

Em relação à infração 02, a lide não consiste em divergência acerca do valor transferido, correspondente ao crédito fiscal nas aquisições de mercadorias, calculado pela alíquota de 2% e destinado ao FUNCEP, mas em relação ao fato de não existir destaque de ICMS nas respectivas notas fiscais, nem comprovação de lançamento a débito na apuração do imposto, configurando o não estorno do respectivo crédito fiscal.

Entretanto, o autuado trouxe na sessão de julgamento cópias do registro de apuração do ICMS, constantes na EFD, em que comprova que os valores exigidos foram efetivamente lançados a débito nos meses subsequentes, conforme documentos das fls. 125/155.

Da análise dos autos e dos documentos apresentados na sessão de julgamento, verifiquei que a ciência do autuado acerca do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração ocorreu em 10/05/2021, conforme documento à fl. 05, e as exigências fiscais de 30/11/2019, 31/12/2019 e 31/01/2020 somente tiveram seus lançamentos a débito efetuados pelo autuado em junho e julho de 2021, conforme atestado pelo autuante em informação trazida por escrito na sessão de julgamento, anexado às fls. 125/155, a seguir reproduzida em parte:

“1 – Referente ao mês 11/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 07/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Creio que este fato está pacificado neste Colendo CONSEF, e é na direção de que provas constituídas após o início da fiscalização não se prestam a elidir as imputações dela decorrentes. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0028281-33 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 44881, de 27/07/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.

2 – Referente ao mês 12/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0024642-63 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 43140, de 30/06/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.

3 – Referente ao mês 01/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento não foi localizado e a N.F. que lastreou o lançamento é a de nro. 41264, de 28/05/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.”.

Desta forma, a infração 02 fica subsistente em parte no valor de R\$ 2.979.099,72, devendo ser considerado para efeito de compensação da exigência fiscal remanescente, os lançamentos a débito efetuados pelo autuado, conforme a seguir:

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	MÊS EM QUE DEVE SER CONSIDERADO O LANÇAMENTO EFETUADO PELO AUTUADO PARA EFEITO DE COMPENSAÇÃO
30/11/2019	1.097.134,86	JULHO/2021
31/12/2019	1.025.327,86	JUNHO/2021
31/01/2020	856.626,00	JUNHO/2021
<b>TOTAL</b>	<b>2.979.099,72</b>	

Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 20.388.913,31.

Inconformado com a Decisão recorrida, os advogados (Drs. Gilberto Ayres Moreira - OAB/SP nº 289.437 e Fernando Westin M. Pereira – OAB/SP nº 212.546) do contribuinte, apresentam Recurso

Voluntário às fls. 134 a 163, sendo que inicialmente relata quanto à tempestividade do recurso, fez síntese fatos da autuação, reproduziu a ementa da decisão de piso e resumiu os argumentos não acolhidos na decisão de primeiro grau que deveria merecer a reforma.

Alega insubsistência da autuação diante da regularidade da apuração efetuada pela recorrente, sendo que o lançamento contém equívocos materiais da apuração realizada pelo FISCO, conforme o art. 142 do CTN, no qual estabelece como condição de validade do lançamento a aplicação da penalidade cabível após verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável da obrigação, tendo o dever de descrever pormenorizadamente a ocorrência da infração com a cabal comprovação, vinculando-o à escorreita fundamentação legal, sob pena de incorrer em ato jurídico nulo de pleno Direito que é observado a garantia e efetividade como meio da proteção e manutenção do postulado da segurança jurídica. Cita lição de Paulo de Barros Carvalho.

Mencionou que ao analisar a apuração efetuada no período de outubro de 2017 a dezembro de 2020, a Autoridade Fiscal se equivocou ao mensurar os valores dos créditos fiscais objeto do estorno de ICMS e FUNCEP, bem como a transferência para fornecedor original, no período de agosto de 2020. Destacou que a fiscalização disse que autuação se reportou em desacordo com o regramento dos artigos 301, 306 e 312 do RICMS/BA.

Assinala que ao analisar as planilhas anexas em cotejo à base das apurações efetuadas pela Recorrente, verifica-se que o trabalho fiscal desconsiderou determinados fatos e se equivoca ao analisar o período de 2019 e 2020 para apontar a suposta infração, situação chancelada no v. acórdão recorrido proferido pela 1ª JF do CONSEF, que perfilhou o entendimento de que a Recorrente teria efetuado os estornos dos créditos de ICMS (Infração 01) em valor abaixo daquele que efetivamente deveria ter sido estornado e transferido ao contribuinte fornecedor das mercadorias e beneficiário do Programa DESENVOLVE.

Em relação aos créditos de FUNCEP (Infração 02), no r. acórdão recorrido, pontuou ter consignado que de fato eles foram estornados e transferidos, contudo, em virtude de os créditos excedentes referentes aos meses de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020 terem sido estornados após o início da ação fiscal que deu azo à lavratura do Auto de Infração, a 1ª JF do CONSEF entendeu que seria o caso de considerar subsistente a Autuação em relação aos referidos períodos, devendo eles serem considerados para efeito de compensação da exigência fiscal remanescente. Contudo, em que pese o estorno desses períodos realmente tenha sido formalizado após o início da ação fiscal que originou o Auto de Infração em testilha, tal fato é irrelevante, visto que a legislação estadual não estabelece qualquer prazo para o estorno do crédito fiscal, de modo que a Autoridade Fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, deveria ter analisado as obrigações acessórias da Recorrente, a fim de verificar os estornos realizados e determinar a matéria tributável de acordo com a realidade dos fatos, conforme exigência do artigo 142 do CTN e em observância ao princípio da verdade material.

Sustenta que efetuou o estorno do crédito de ICMS, ora questionado, visto que em todo o período emitiu as Notas Fiscais de transferências do saldo credor de ICMS ao remetente, que, inclusive, foram expressamente autorizadas pelo Fiscal responsável, demonstrando a patente legitimidade das operações e a necessidade de reforma do r. acórdão recorrido, para que a Autuação Fiscal seja integralmente cancelada.

Reportou quanto ao Regime Especial de Transferência de Créditos de ICMS normal e ICMS/ST (Parecer nº1559/2020), tendo efetivo estorno dos créditos questionados. Esclarece que tem regime especial concedido à Recorrente e à Companhia HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. (CNPJ nº 50.221.019/0057-90), beneficiária do Programa DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001.

Disse que considerando as atividades exercidas pela Recorrente com a Companhia HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. (CNPJ nº 50.221.019/0057-90), cujo estabelecimento é beneficiário do DESENVOLVE lhe foi concedido o Regime Especial nº 29.166/2018, prorrogado pelo Parecer nº 1.559/2020, para autorizar a transferência de créditos fiscais de ICMS da Recorrente para aquele estabelecimento, nos moldes preconizados nos artigos 301 e 312 do Decreto nº 13.780/2012

(RICMS/BA).

Sintetizou que na qualidade de fabricante das bebidas da marca do Grupo Heineken, a Companhia HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. vende suas mercadorias para a Recorrente para que esta, por sua vez, revenda esses produtos no próprio Estado Baiano ou para clientes localizados em outras unidades da federação.

Menciona que ao efetuar as vendas das mercadorias à Recorrente, além de recolher o imposto inerente à operação de venda sob alíquota interna, está obrigada a reter e recolher o ICMS devido nas operações subsequente, sob o regime da substituição tributária, nos termos do artigo 8º da Lei nº 7.014/1996 e do artigo 289 do RICMS/BA. Considerando, no entanto, que a revenda destas mercadorias pode ocorrer dentro ou fora do Estado, momento o qual é definido o real montante e destinatário do imposto e, ainda, como em determinadas situações o valor do ICMS pode ser menor do que o anteriormente antecipado pelo fornecedor originário, a legislação baiana permite tanto o estorno do ICMS normal e transferência para o remetente, quanto o ressarcimento do ICMS/ST também para o remetente.

Disse que visando simplificar o estorno e transferência do ICMS normal e ressarcimento do ICMS/ST envolvendo as operações dessas duas empresas, foi concedido o Regime Especial por meio do Parecer nº 29.166/2018, posteriormente prorrogado pelo Parecer nº 1.559/2020, autorizando a respectiva transferência dos créditos fiscais de ICMS da Recorrente ao estabelecimento remetente beneficiário do DESENVOLVE (notadamente a HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.), nos termos do inciso V, do art. 312 do RICMS/BA.

Ressalta que somente após a venda das mercadorias é possível que a Recorrente (i) efetue o estorno de parte do crédito do ICMS antecipado na compra pelo fornecedor HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., e realize a Transferência (ICMS/Normal), bem como (ii) emita a Nota Fiscal de ressarcimento do ICMS/ST, nos exatos termos dos artigos 301, 306 e 312.

Chamou atenção pela desconsideração da Autoridade Fiscal, como pela Autoridade Julgadora, as questões seguintes:

- A partir da entrada das mercadorias adquiridas da Companhia fornecedora HNK Br Indústria de Bebidas Ltda., a Recorrente pode tomar o crédito fiscal de ICMS antecipado pela referida companhia, em atenção ao comando contido no artigo 301 do RICMS/BA;
- A partir da revenda destas mercadorias, que pode ocorrer dentro ou fora do Estado, é definido o real montante e destinatário do imposto e como em determinadas situações o valor do ICMS pode ser menor do que o anteriormente antecipado pelo fornecedor originário, bem como as vendas podem ocorrer para outro Estado, a legislação baiana permite tanto o estorno do ICMS normal e transferência para o remetente, quanto o ressarcimento do ICMS/ST pago indevidamente também pelo remetente;
- Desta forma, após as vendas das mercadorias, a Recorrente deve efetuar o estorno e transferência do ICMS normal e o ressarcimento do ICMS/ST, relacionados aos créditos excedentes à Companhia Fornecedora das mercadorias, em razão do citado Regime Especial e nos termos do inciso V, do artigo 312 e artigos 301 e 306 do RICMS/BA;
- Diante deste contexto e considerando o Regime Especial em questão, é realizado procedimento específico para:
  - I. efetuar o ressarcimento do ICMS/ST por meio da emissão de Nota Fiscal que é precedida de uma fiscalização prévia por parte da própria SEFAZ/BA, já que é necessária avaliar diversas informações e, em especial, a lista de todas as operações que compõe o ressarcimento e, portanto, definir o exato valor do crédito estornado, nos termos do § 4º, do artigo 301 do RICMS/BA; e
  - II. igualmente emitir a Nota Fiscal de estorno do ICMS normal sob a natureza de transferência de crédito fiscal, nos termos do artigo 306 do RICMS/BA, atendendo as diretrizes instituídas

no Regime Especial.

Apontou que no período autuado (novembro de 2019 a dezembro de 2020) foram emitidas as Notas Fiscais de Ressarcimento (ICMS/ST e FECOP/ST) e de Transferência (ICMS/NO e FECOP/NO), com o consequente estorno dos créditos fiscais de ICMS e FUNCEP, que, por sua vez, foram previamente validadas, autorizadas e chanceladas pela própria SEFAZ/BA, comprovando cabalmente a inexistência de quaisquer infrações relacionadas ao estorno em questão (doc. 05 da Impugnação).

Observou que a consideração da existência destes documentos é o suficiente para ilidir as premissas da Autuação visto que confronta o principal argumento do Fisco: a suposta ausência de estorno do crédito fiscal. Asseverou que demonstrou por meio de comprovação especificamente dos estornos de FUNCEP (Infração 02), que o procedimento realizado pela Recorrente é de sempre emitir a Nota Fiscal de transferência e proceder nesta mesma data com o estorno do crédito em seus livros fiscais, nos quais, tanto a autoridade fiscal como também os Ilustres Julgadores da 1ª JF reconhecerem que a Recorrente realiza os estornos dos créditos na medida que emite as Notas Fiscais de transferência. No entanto, apesar de a Recorrente ter comprovado que tanto os estornos de FUNCEP quanto os do ICMS são realizados na mesma data em que emitidas as Notas Fiscais de Transferência, a 1ª JF do CONSEF, julgou parcialmente procedente a impugnação para considerar a realização apenas dos estornos de FUNCEP, e ainda aqueles que foram realizados antes da data de intimação da Recorrente para início de fiscalização. Ou seja, além de não reconhecer os estornos de ICMS, também manteve a autuação fiscal com relação a parte do FUNCEP, por entender que parte dos estornos de FUNCEP, relativo aos meses de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020 foram realizados em junho e julho de 2021, data posterior ao início da ação fiscal que deu origem ao Auto de Infração.

Acrescenta que, a não consideração dos estornos de ICMS e parte do FUNCEP não se sustenta, tendo em vista que a legislação estadual não estabelece qualquer prazo para que a Recorrente emita a Nota Fiscal de Transferência e realize o estorno do crédito fiscal, de modo que a Autoridade Fiscal, antes de proceder com a lavratura do Auto de Infração, deveria ter analisado as obrigações acessórias transmitidas pela Recorrente, a fim de verificar se de fato a Recorrente ao emitir a Nota Fiscal de Transferência não teria realizado os estornos.

Destacou que ao analisar os dispositivos citados como infringidos no Auto de Infração, principalmente o artigo 312, inciso V do RICMS/BA, verifica-se que ele dispõe especificamente sobre a necessidade de estorno do crédito de ICMS, que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, quando as mercadorias tiverem sido adquiridas de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, contudo, tal artigo não traz qualquer previsão acerca de eventual prazo para realização da Transferência e estorno dos créditos fiscais.

Afirma que obedeceu às prescrições do parágrafo único do artigo 306 do RICMS/BA e que declarou no campo de *“DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL OS AJUSTES A DÉBITO”* da EFD o valor dos créditos que estavam sendo estornados e que foram transferidos à HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., procedimento esse que, repita-se, foi reconhecido pela Autoridade Fiscal na sessão de julgamento e pela Autoridade Julgadora em relação a apenas parte do FUNCEP (Infração 02).

Destaca que o mesmo procedimento foi adotado em relação aos créditos de ICMS (Infração 01) e, portanto, o único óbice para o cancelamento da glosa dos créditos de FUNCEP (Infração 02) de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020 é o fato de terem sido estornados em data posterior ao início da ação fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração em tela.

Indagou de que: *“qual a base jurídica que sustenta a glosa dos créditos de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020, estornados em data posterior ao início da ação fiscal? Em que artigo de lei o julgador de 1º grau encontrou a disposição que lhe permitiu manter a autuação nesse item?”*. E justificou que não há arrimo legal que justifique a decisão de não aceitar os estornos de ICMS, bem como os estornos de ICMS e FUNCEP feitos durante a fiscalização. É citado que “está

pacificado” no C. CONSEF que provas constituídas após o início da fiscalização não se prestam a elidir as imputações dela decorrentes, como se se tratasse de uma enviesada denúncia espontânea.

Percebeu na frase seguinte, da própria Autoridade Autuante, que “o *processo que estribou tal lançamento é o de nº 013.1369.2021.0028281-33 (SEI)*”, devidamente embasado em Nota Fiscal, documento hábil a comprovar a operação. Ou seja, a SEFAZ/BA autorizou o procedimento do contribuinte. Existiu um procedimento para que as transferências de ICMS e FUNCEP fossem realizadas, bem como que os estornos fossem feitos, o qual foi cancelado pelo Fisco baiano.

Acrescenta que se a Autoridade Fiscal usar dessa “denúncia espontânea enviesada” para manter a autuação quanto aos estornos feitos após o início da fiscalização, não basta tão somente que se observe a data em que se iniciaram os trabalhos fiscais, mas a extensão e os poderes fiscalizatórios contidos na Ordem de Serviço (OS) nº 501767/21, sendo possível alegar que houve uma modificação nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, pois tais dispositivo foi literalmente criado no ato da decisão administrativa uma nova baliza que invalidou o estorno pelo simples fato de este ter sido efetuado após o início da fiscalização.

Percebe-se clara e inegavelmente que a Recorrente foi acusada de não ter efetuado os estornos: “o *contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal*”. Esta é a acusação-matriz do Auto de Infração, onde se constatou que os estornos foram efetivados - o que não fora anteriormente verificado na fiscalização - e a mesma autuação foi mantida para a cobrança do ICMS e parte do FUNCEP no que diz respeito aos meses de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020, sob uma nova roupagem, de que estes estornos foram realizados após a fiscalização - o que, repita-se, foi feito ao arrepio de qualquer norma que o vede.

Salientou que o lançamento realizado por meio de Auto de Infração deve respeitar as balizas do artigo 142 do CTN, que estabelece os requisitos necessários para lavratura do Auto de Infração, dentre eles, a determinação da matéria tributável, pois devem, obrigatoriamente, serem observados pela Autoridade Fiscal, porque todo lançamento fiscal deve ser pautado pelos estritos termos da lei, em razão do princípio da legalidade ao qual a Administração Fazendária encontra-se inevitavelmente adstrita, conforme disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN e no artigo 37 da CF/1988.

Pontuou pelo o princípio constitucional da legalidade que rege os atos da administração não foi observado, na medida em que o Auto de Infração foi lavrado sem motivo fático e jurídico (princípio da motivação - corolário direito do princípio da legalidade). Frisa, que o princípio da motivação possui suas raízes no princípio constitucional da legalidade, previsto no artigo 37 da CF e tem como objetivo primordial proteger os cidadãos contra eventuais arbitrariedades que podem ser cometidas pela Administração Pública quando do exercício de suas funções.

Esclarece que reconhece na autuação apenas os estornos realizados pela Recorrente antes do início da Fiscalização também não sustenta pelo simples fato de que o início de fiscalização por parte da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia não impede que a Recorrente continue nos meses subsequentes a realizar sua operação constante no Regime Especial, ou seja, é permitido que a Recorrente continue a emitir Nota Fiscal de Ressarcimento do ICMS/ST, bem como a emitir a Nota Fiscal de Transferência de ICMS e FUNCEP com o respectivo estorno, para que seja autorizado pelo Secretaria da Fazenda. Ora, se assim não fosse, a Recorrente seria constantemente autuada pela fiscalização, pois em face de abertura de fiscalização teria que suspender suas emissões de Nota Fiscal de Ressarcimento de ICMS/ST e Nota Fiscal de transferência de ICMS e FUNCEP e quanto retornasse com as emissões seria novamente autuada por não ter realizado as emissões no mês subsequente da operação.

Sustenta que restou claro que a Recorrente, estornou o crédito fiscal de ICMS (Infração 01) e FUNCEP (Infração 02) observando os procedimentos previstos no parágrafo único do artigo 306 e no artigo 312, inciso V do RICMS/BA, sendo de rigor a reforma parcial do r. acórdão recorrido, a

fim de que a glosa dos créditos FUNCEP (Infração 02) relacionados ao período de novembro e dezembro de 2019 e janeiro de 2020 e a glosa de todos os créditos de ICMS (Infração 01) também sejam integralmente canceladas.

Apontou outros equívocos: **(i)** adoção de informações equivocadas para apurar o valor do estorno de crédito fiscal de ICMS e **(ii)** descon sideração da apuração dos créditos de maio, junho e julho de 2020 para apurar o real valor de agosto de 2020. Para a Infração 1 disse que não merece prosperar a posição do r. acórdão recorrido, de que o valor transferido pela Recorrente estaria aquém do que deveria ter sido transferido, pois determinadas premissas dos cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal para levantar o valor do estorno do ICMS acabaram por macular a integridade da autuação, visto que não refletem a realidade material dos fatos.

Ressalta que o Auto de Infração apresenta planilhas quase ininteligíveis para apontar as supostas informações relacionadas as operações de saída, sendo que não resta claro ou evidenciado a origem da obtenção das informações e como foi realizado o suposto cruzamento de dados e, que não está acostado ao Auto de Infração nenhum relatório fiscal que contemple em detalhes a referida metodologia, o que acaba por inviabilizar até a produção da defesa e recurso como um todo, sendo certo o cerceamento de defesa neste sentido.

Observou que o Fisco adota metodologia totalmente própria para definir o valor de entrada passível de utilização pela Recorrente para então calcular o valor do estorno e, explicou que a Autoridade Fiscal determinou o valor do crédito de entrada a partir das informações das operações de saída e, para tanto, arbitra um valor médio ponderado do crédito por produto.

Asseverou que a metodologia usada aparenta trazer dados divergentes e que sistematicamente diminui o valor utilizável do crédito da Recorrente, de modo a imputar a infração de que a Recorrente estaria, a todo momento, se apropriando indevidamente de créditos fiscais. Ao que se subentende das planilhas anexas da autuação, o Fisco determina o valor do crédito da entrada a partir das saídas por meio de arbitramento de um valor unitário. Entretanto, como já salientado pela Recorrente ao Fisco, mês a mês, a Recorrente confronta a quantidade de mercadorias que deram entrada e a confronta com a quantidade de produtos que deram a saída interestadual. Ao verificar a quantidade de produtos que deram saída interna e saída interestadual, a Recorrente obtém um percentual (proporção) que é aplicado sobre o valor do crédito da entrada e, neste sentido, é determinado exato montante passível de utilização e aquele que deve ser estornado, sendo que, a referida metodologia do cálculo do Fisco acaba por ocasionar efeito cascata relacionado aos valores supostamente passíveis de utilização pela Recorrente, no qual o Fisco descon siderou que a apuração de agosto de 2020 é um reflexo da apuração de maio, junho e julho de 2020.

Disse que a Recorrente havia acordado com a Autoridade Fiscal, responsável pelo acompanhamento da situação fiscal da Recorrente perante a SEFAZ/BA, sobre a alteração das datas de corte de apuração para o estorno do imposto no período de maio, junho, julho e agosto, passando para os dias: **(i)** 01/05/2020 a 25/05/2020; **(ii)** 26/05/2020 a 25/06/2020; **(iii)** 26/06/2020 a 20/07/2020; **(iv)** 21/07/2020 a 31/08/2020. Em razão da alteração das datas de apuração acordadas verbalmente com a D. Autoridade Fiscal, nos períodos de maio, junho, julho e agosto os créditos fiscais foram apurados de forma distinta dos outros períodos e, em vista disso, a autuação acabou por levantar uma suposta apropriação indevida do crédito fiscal de agosto 2020.

Esclarece que, em razão da alteração das datas de corte e apuração, o mês de agosto de 2020 acabou por contemplar parte do crédito oriundo das operações do final de julho 2020. Diz que o valor apropriado pela Recorrente de R\$21.015.568,00 contém créditos não aproveitados do mês de julho de 2020. Referida informação pode ser constatada ao analisar a Nota Fiscal de transferência nº 24.101 (e as demais dos períodos de maio, junho e julho, a saber nºs 18.044, 20.804 e 22.192). Assim, caso a Recorrente pudesse retificar suas obrigações acessórias para reverter referido acordo verbal para constar as operações ocorridas dentro de cada período para determinação do crédito apropriado verificaríamos que:



- (i) o crédito supostamente excedente de agosto teria sido transferido para maio, junho e julho. De igual modo resta evidente que a Recorrente deixou de apropriar parte dos créditos de maio, junho e julho para que fosse apropriado em agostos de 2020; e
- (ii) no mês de agosto de 2020 a Recorrente não teria apropriado o valor de R\$21.015.568,00, mas sim o valor de R\$16.445.005,65. Neste sentido, ao final, no período de agosto de 2020 a Recorrente teria estornado quase a integralidade do valor questionado.

Acosta memória de cálculo da EFD (apuração conforme datas de apuração diferenciadas x Informações Autuação). Obs.: maio, junho e julho não foram autuados e da EFD (alteração para conter a apuração fechada mês a mês) x Informações Autuação, no qual diz que pode ser observado que a Recorrente não se apropriou indevidamente de créditos fiscais no período de agosto, pois:

- A apuração da Recorrente está pautada nas datas acordadas com a Autoridade Fiscal e, por conta disso, ocasionaram distinções na apuração dos valores dos estornos do período de maio, junho, julho e agosto de 2020.
- Apesar de aparentemente o Fisco entender que o crédito que poderia ser utilizado no período de agosto é menor do que o efetivamente aproveitado (o que ocasionaria a falta do estorno do crédito); fato é que isso é apenas uma pretensa diferença ocasionada pelo reflexo dos valores relacionados à apuração dos períodos de maio, junho e julho de 2020.
- Tal fato pode ser constatado quando confrontado a apuração refletida na EFD com as premissas adotadas na autuação, pois constata-se que a Recorrente teria aproveitado menos créditos fiscais no período de maio, junho e julho, cujo valor é quase o mesmo do suposto crédito tomado a maior em agosto de 2020.
- Caso fosse possível retificar a EFD, o Fisco deveria readequar todos os valores apurados dos créditos fiscais de maio, junho, julho e agosto de 2020, cujo resultado inevitavelmente seria de comprovar a regularidade dos estornos dos créditos fiscais da Recorrente.
- Frise-se, novamente, que independentemente da forma de apuração dos créditos fiscais, ao final, os estornos foram realizados no exato valor questionado e que tais fatos foram devidamente chancelados pela SEFAZ/BA conforme demonstrado por meio das respectivas Notas Fiscais de transferência de imposto.

Reafirma ser inegável a impossibilidade de manutenção da cobrança do débito do imposto quando o próprio contexto fático apresentado pelo Fisco conduz ao entendimento de que a Recorrente, de fato, efetuou os estornos dos créditos corretamente, onde houve equívocos do Fisco ao apurar o valor do crédito utilizável e, que a presente autuação também deve ser analisada à luz dos períodos de maio, junho, julho e agosto para observar a regularidade dos estornos questionados. Embora a D. Autoridade Julgadora de 1ª instância tenha afirmado que a apuração do valor de créditos estornáveis deve ser feita em cada período de apuração e afastado a alegação da Recorrente, de que a data de corte para estorno dos créditos de ICMS de maio, junho, julho e agosto de 2020 teriam sido realizadas em datas especiais, em razão do acordo verbal firmado com a Autoridade Fiscal, fato é que esses argumentos e fundamentos levantados pela Recorrente devem ser analisados pela ótica do princípio da verdade material.

Ponderou que os fundamentos expostos à luz do princípio da verdade material, que sabidamente norteia o processo administrativo e estabelece que a efetiva realidade dos autos deve ser perseguida pela análise de todas as evidências e provas apresentadas pelas partes. Desse modo, a verificação do acervo probatório é atividade indispensável à verificação do lançamento, sendo certo que é dever dos órgãos julgadores atentar-se a todos os elementos de prova que se prestem à demonstração das questões objeto de fiscalização.

Frisou que a autoridade fiscal compete procurar e levantar os dados necessários que se coadunam com a realidade, a fim de proceder a correta identificação do sujeito passivo, do fato tributário

praticado e da quantificação desse fato (base de cálculo). Citou lições de Alberto Xavier e Mary Elbe Queiroz, onde disseram que a Administração Pública se encontra vinculada ao princípio da verdade material, o qual deve sempre prevalecer sobre a verdade formal.

Sustentou que cabe ao Fisco, portanto, buscar a aproximação entre a realidade fática e sua representação formal, não podendo ficar restrita às questões formais, devendo dar prevalência ao que é efetivamente verdadeiro e, enfatizou que se o pedido de perícia fiscal não tivesse sido indeferido, a Recorrente teria a oportunidade de demonstrar os inúmeros equívocos consubstanciados nas premissas adotadas pela Fiscalização e, assim, seria conferido maior peso ao que efetivamente ocorreu nos mundos dos fatos, o que consequentemente acabaria por prestigiar o princípio da verdade material.

Finaliza requerendo a procedência dos argumentos recursais nos seguintes fundamentos de que:

- I. comprovou que estornou todos os créditos fiscais de ICMS (Infração 01) e FUNCEP (Infração 02), observando os procedimentos previstos no parágrafo único do artigo 306 e no artigo 312, inciso V do RICMS/BA;
- II. a não consideração de parte dos estornos comprovados pela Recorrente pela r. decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, por terem sido realizados após a intimação do início de fiscalização, constitui mudança de critério jurídico da autuação, uma vez que esta foi realizada por não ter a Recorrente realizado o estorno e não por ter realizado o estorno a destempo;
- III. não há no RICMS/BA qualquer prazo estabelecido para que a Recorrente proceda com a emissão da Nota Fiscal de Transferência de ICMS e FUNCEP, bem como proceda o estorno;
- IV. os estornos dos créditos fiscais de todo o período autuado foram efetuados, nos moldes das Notas Fiscais de Transferência devidamente validadas, autorizadas e canceladas pela própria SEFAZ/BA;
- V. a fiscalização deveria ter verificado a existência dos estornos antes de ter lavrado o Auto de Infração, pois teria constatado a existência dos estornos realizados pela Recorrente;
- VI. o início de fiscalização não impede que a Recorrente proceda com a sua operação e dê seguimento ao seu Regime Especial emitindo Notas Fiscais de Ressarcimento de ICMS/ST e Notas Fiscais de Transferência de ICMS e FUNCEP, bem como realizando os estornos dos créditos transferidos;
- VII. a Fiscalização não apresentou nenhum racionável factível para sustentar a metodologia de apuração do “valor utilizável” do crédito de ICMS, e desconsiderou que os créditos fiscais do período de agosto de 2020 são reflexos da apuração de maio, junho e julho; motivos pelos quais demonstram a patente fragilidade e equívocos que maculam materialmente a existência da presente autuação, visto que comprovado a existência e regularidade dos estornos de créditos fiscais de ICMS; e
- VIII. protesta, a Recorrente, por (i) realização de perícia fiscal dos documentos fiscais apresentados, cuja análise tem o condão de ilidir a cobrança equivocada do imposto; bem como (ii) realização de sustentação oral durante a sessão de julgamento designada à análise do presente recurso.

## VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JF (Acórdão Nº 0087-01/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$23.578.636,25 para o montante de R\$20.388.913,31, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado decorreu da decretação da procedência parcial da Infração 02, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

A redução do valor lançado decorreu da revisão efetuada pelos autuantes, que, reconhecendo e acatando provas acostadas pelo autuado fls. 185/212, reduziu o valor lançado na infração 2 para R\$2.979.099,72. A 1ª JF acolheu o resultado da revisão fiscal e julgou a Infração 02 procedente em parte.

Examinando os autos, é possível notar que a Decisão recorrida se encontra, adequadamente amparada por informação fiscal minudente apresentada pelo autuante, às folhas 182/184, em que relata como e quando foram feitos os Estorno de Créditos nas respectivas EFD, informadas e comprovadas pelo contribuinte, sendo parte delas acolhidas pela fiscalização e parte pelo douto juízo, como demonstra-se em parte do voto, ora transcrito:

*“Da análise dos autos e dos documentos apresentados na sessão de julgamento, verifiquei que a ciência do autuado acerca do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração ocorreu em 10/05/2021, conforme documento à fl. 05, e as exigências fiscais de 30/11/2019, 31/12/2019 e 31/01/2020 somente tiveram seus lançamentos a débito efetuados pelo autuado em junho e julho de 2021, conforme atestado pelo autuante em informação trazida por escrito na sessão de julgamento, anexado às fls. 125/155, a seguir reproduzida em parte:*

*“1 – Referente ao mês 11/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 07/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Creio que este fato está pacificado neste Colendo CONSEF, e é na direção de que provas constituídas após o início da fiscalização não se prestam a elidir as imputações dela decorrentes. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0028281-33 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 44881, de 27/07/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.*

*2 – Referente ao mês 12/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0024642-63 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 43140, de 30/06/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.*

*3 – Referente ao mês 01/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento não foi localizado e a N.F. que lastreou o lançamento é a de nro. 41264, de 28/05/2021. Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.”.*

*Desta forma, a infração 02 fica subsistente em parte no valor de R\$ 2.979.099,72, devendo ser considerado para efeito de compensação da exigência fiscal remanescente, os lançamentos a débito efetuados pelo autuado, conforme a seguir:*

<b>DATA DE OCORRÊNCIA</b>	<b>VALOR HISTÓRICO</b>	<b>MÊS EM QUE DEVE SER CONSIDERADO O LANÇAMENTO EFETUADO PELO AUTUADO PARA EFEITO DE COMPENSAÇÃO</b>
30/11/2019	1.097.134,86	JULHO/2021
31/12/2019	1.025.327,86	JUNHO/2021
31/01/2020	856.626,00	JUNHO/2021
<b>TOTAL</b>	<b>2.979.099,72</b>	

Assim, vejo que a Decisão recorrida não merece reparo, pois escorou-se basicamente no exame dos autos perpetrado pelo autuante.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicio pelo exame da preliminar de nulidade suscitada, conforme segue.

Verifico que a memória de cálculo das infrações imputadas ao contribuinte constou da peça acusatória, fls. 01 a 03, com o descritivo correto. O detalhamento da auditoria, feito para cada mês, foi apresentado entre as fls. 08 a 11, além da mídia digital juntada à fl. 12. Todos esses elementos de prova foram entregues ao contribuinte, quando da intimação do lançamento fl. 06. Além disso, foi disponibilizada a Informação Fiscal fl. 108/113, esclarecendo, minuciosamente, toda metodologia de cálculo adotada conforme preconiza o inciso II, do § 5º, do art. 312 do RICMS, não restando quaisquer dúvidas quanto a apuração dos valores lançados de ofício.

Pelas razões acima expostas, não identificamos vícios do procedimento fiscal que possam ter contaminado o processo, acarretando prejuízo para o exercício do contraditório e da ampla defesa. Preliminar de nulidade rejeitada.

No mérito, o auto em lide imputa ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

**Infração 01 (01.05.29)** - deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado, obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria, com repercussão, ocorrido nos meses de novembro de 2019 a abril de 2020 e de agosto a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 17.409.813,59, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que esta infração se refere exclusivamente à parcela do ICMS Normal.

**Infração 02 (01.05.29)** - deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado, obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria, com repercussão, ocorrido nos meses de novembro de 2019 a março de 2020 e de outubro e novembro de 2020, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que esta infração se refere exclusivamente à parcela do FECEP Normal, em alusão ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FUNCEP, o qual entende que não pode ser utilizado pelo autuado.

O Sujeito Passivo ataca a decisão de piso em toda a extensão do lançamento, utilizando os mesmos argumentos já defendidos em sua peça inicial, os quais já foram, na sua grande maioria rechamados na decisão de piso.

A autuada adquire mercadoria de indústria incentivada com o Desenvolve, no entanto, por força do Art. 312, alínea V do RICMS/Ba, a mesma é obrigada a fazer o estorno do crédito sempre que esse valor exceder o valor do imposto de saída subsequente da mesma mercadoria, salvo se, quando autorizado por Regime Especial, puder fazer a transferência para o remetente originário, sendo este, destinado a uso exclusivo do saldo devedor do mesmo incentivo fiscal.

Quando da fiscalização, foram constatados valores não estornados/transferidos ou ainda feitos a menor, logo foram lavradas as duas infrações, a de nº 01, referente ao ICMS normal e a nº 02, relativos os FUNCEP – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Ressalte-se que a metodologia do cálculo a ser aplicado para a apuração do valor a ser estornado/transferido é embasado no § 5º, do art. 312 do RICMS, no entanto a revelia do que preconiza a referida norma legal o contribuinte optou por um formato que consistiu em obter um percentual a partir da relação entre as quantidades de determinada mercadoria remetida para outros Estados e as quantidades totais adquiridas, para depois aplicar sobre o valor total do crédito fiscal das entradas, infringindo assim a legislação vigente.

A recorrente alegou que emitiu todas as notas de transferências, e fez os devidos estornos, ainda que os registros fiscais desses períodos tenham sido feitos em meses subsequentes e mesmo após o início da ação fiscal, disse que tal procedimento seria irrelevante, visto que a legislação estadual não estabelece qualquer prazo para o estorno do crédito fiscal. Não assiste razão a mesma, vejamos que o Art. 305 do RICMS/BA é claro ao definir em que momento deve ser feito a apuração do imposto do contribuinte, ou seja, mensalmente, o que inclusive, ao mesmo tempo, possibilita a recorrente saber se haverá ou não valor a estornar naquele determinado período, fundamentação essa que destaco:

**“Art. 305.** No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. (grifos)

Ora, se a mesma apura o imposto mensalmente e observa que em determinado mês havia saldo a estornar/transferir e não o fez, presume-se que a mesma se utilizou desse valor até que o mesmo fosse retirado da sua apuração. Entendo que, não havendo repercussão financeira, e sendo os

devido estornos efetivados antes da ação fiscal, pode-se ser acatado. No entanto resta deixar claro que qualquer prova produzida após o início da ação fiscal, não terá o condão de eximir o infrator da infração cometida, pois conforme artigo 95 do RPAF/Ba, a denúncia espontânea só é possível antes do início de ação fiscal.

A recorrente também alegou que havia acordado com a Autoridade Fiscal, responsável pelo acompanhamento da situação fiscal da Recorrente perante a SEFAZ/BA, para considerar que os períodos de apuração dos meses de maio, junho, julho e agosto de 2020 seriam em datas especiais, como sendo: **(i)** 01/05/2020 a 25/05/2020; **(ii)** 26/05/2020 a 25/06/2020; **(iii)** 26/06/2020 a 20/07/2020; **(iv)** 21/07/2020 a 31/08/2020, respectivamente, o que não pode prosperar, pois o cálculo do imposto deve partir de apurações realizadas em cada período de apuração, conforme estabelece a legislação supra citada.

No mais, a recorrente trouxe aos autos provas para comprovar os estornos/transferências no período autuado, tais como: Livro de Apuração do ICMS e extrato da EFD transmitidas, fls. 185 a 212, as mesmas foram minuciosamente analisadas pelo autuante, que acostou nova informação fiscal, fls. 182 a 184, onde acatou parte das alegações. Atesta também, que o julgador de piso acatou apenas a parte da infração 2, FUNCEP.

Diante das alegações, reproduzo parte da Informação Fiscal:

*“1 – Referente ao mês 11/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 07/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Creio que este fato está pacificado neste Colendo CONSEF, e é na direção de que provas constituídas após o início da fiscalização não se prestam a elidir as imputações dela decorrentes. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0028281-33 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 44881, de 27/07/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*2 – Referente ao mês 12/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0024642-63 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 43140, de 30/06/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*3 – Referente ao mês 01/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento não foi localizado e a N.F. que lastreou o lançamento é a de nro. 41264, de 28/05/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*4 – Referente ao mês 02/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 04/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0015642-72 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 39325, de 29/04/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*5 – Referente ao mês 03/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 03/2021, um ano após o fato gerador e além da data limite da O.S. deste auditor. Ainda não estava sob Ação Fiscal. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 41773/2020-5 e a N.F. a ele apensada é a de nro. 15968, de 07/04/2020. **Manifesto-me pela aceitação da prova e a consequente exclusão das infrações 01 e 02, para esse mês.”***

*6 – Referente ao mês 10/2020 – esse lançamento já havia sido considerado por este auditor, como se vê nos demonstrativos do PAF. Ocorre que, como o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 12/2020, o valor consta como fato gerador para o mês anterior (mês 11), como vinha sendo a praxe de lançamentos pelo contribuinte. **Proponho que os valores por mim considerados para o mês 11/2020 sejam aceitos para o mês 10/2020.***

*7 – Referente ao mês 11/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD deu-se em 01/2021, diferentemente da praxe de lançamentos do contribuinte, qual seja, no mês seguinte ao do fato gerador; por isto e pelo fato de a O.S. do auditor limitar-se a dez/2020, não foi localizado e considerado no levantamento. Ainda não estava sob Ação Fiscal. **Manifesto-me pela aceitação da prova e a consequente exclusão das infrações 01 e 02, para esse mês.(grifos)***

Após análise detalhada de todas as provas acostada, fls. 182 a 184, as mesmas apreciadas pelo autuante, cujo resultado reproduzi acima, posso dizer que me alinho em parte com o autuante e em parte com o julgador de piso, vejamos primeiro, trecho do voto:

*“Da análise dos autos e dos documentos apresentados na sessão de julgamento, verifiquei que a ciência do autuado acerca do início da ação fiscal que culminou com a lavratura do presente auto de infração ocorreu em 10/05/2021, conforme documento à fl. 05, e as exigências fiscais de 30/11/2019, 31/12/2019 e 31/01/2020 somente tiveram seus lançamentos a débito efetuados pelo autuado em junho e julho de 2021, conforme atestado pelo autuante em informação trazida por escrito na sessão de julgamento, anexado às fls. 125/155, a seguir reproduzida em parte: ...*

*“1 – Referente ao mês 11/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 07/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Creio que este fato está pacificado neste Colendo CONSEF, e é na direção de que provas constituídas após o início da fiscalização não se prestam a elidir as imputações dela decorrentes. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0028281-33 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 44881, de 27/07/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*2 – Referente ao mês 12/2019 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento é o de nro. 013.1369.2021.0024642-63 (SEI) e a N.F. a ele apensada é a de nro. 43140, de 30/06/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.***

*3 – Referente ao mês 01/2020 – a defesa apresentou documento que mostra que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 06/2021. Encontrava-se sob Ação Fiscal, portanto. Acrescento que o processo que estribou tal lançamento não foi localizado e a N.F. que lastreou o lançamento é a de nro. 41264, de 28/05/2021. **Manifesto-me pela manutenção das infrações 01 e 02, para esse mês.”***

Ora vejamos, para os meses de 11/2019, 12/2019 e 01/2020, as infrações deverão ser mantidas, pelos próprios fundamentos acima, mais precisamente pelo fato de os estornos terem sido efetivados nos meses de 07/2021 e 06/2021, respectivamente, ou seja, após o início da Ação Fiscal que se deu em 10/05/2021.

Quanto a infração do mês 02/2020, restou comprovado que o Ajuste a Débito na EFD do contribuinte deu-se em 04/2021, portanto antes do início da Ação Fiscal (10/05/2021). Também me alinho com julgador de piso, fazendo uma única ressalva, a improcedência dessa competência vale para tanto para a Infração 01 (ICMS Normal) quanto para infração 02 (FUNCEP), pois o mesmo apenas aplicou na Infração 02 (FUNDEP).

Com relação aos demais meses: 03/2020, 10/2020 e 11/2020, o autuante acatou as provas totalmente, como podemos ver acima, ao qual me alinho, no entanto, o julgador de piso, por equívoco, somente acatou a desoneração para a infração 02 (FUNCEP), quando deveria ser aplicada também a infração 01 (ICMS).

Diante de todo o exposto, resta líquido o Auto de Infração, no valor total de R\$16.205.779,19, correspondendo a R\$13.226.679,47 da infração 01 e R\$2.979.099,72 referente à infração 02, ficando assim reformado:

Infração 01 – ICMS			
Comp.	Autuação	Análise	JULGADO
nov/19	2.979.876,47	0,00	2.979.876,47
dez/19	1.145.722,67	0,00	1.145.722,67
jan/20	1.687.699,26	0,00	1.687.699,26
fev/20	1.697.296,65	<b>1.141.876,79</b>	555.419,86
mar/20	2.203.365,02	1.909.876,47	293.488,55
abr/20	39.137,68	0,00	39.137,68
mai/20	0,00	0,00	0,00
jun/20	0,00	0,00	0,00
jul/20	0,00	0,00	0,00
ago/20	4.056.968,61	0,00	4.056.968,61
set/20	568.766,82	0,00	568.766,82
out/20	1.633.161,00	1.150.991,29	482.169,71
nov/20	686.373,88	-19.610,43	705.984,31
dez/20	711.445,53	0,00	711.445,53
Totais	17.409.813,60	4.183.134,12	<b>13.226.679,47</b>

Infração 02 – FUNCEP
----------------------

Comp.	Autuação	Análise	JULGADO
nov/19	1.097.145,86	0,00	1.097.145,86
dez/19	1.025.327,86	0,00	1.025.327,86
jan/20	856.626,00	0,00	856.626,00
fev/20	984.908,04	<b>984.908,04</b>	0,00
mar/20	928.184,90	928.184,90	0,00
abr/20	0,00	0,00	0,00
mai/20	0,00	0,00	0,00
jun/20	0,00	0,00	0,00
jul/20	0,00	0,00	0,00
ago/20	0,00	0,00	0,00
set/20	0,00	0,00	0,00
out/20	0,00	0,00	0,00
nov/20	970.809,17	970.809,17	0,00
dez/20	305.820,83	305.820,83	0,00
<b>Totais</b>	<b>6.168.822,66</b>	<b>3.189.722,94</b>	<b>2.979.099,72</b>

Portanto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto e dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário apresentado, sendo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$16.205.779,19.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269193.0003/21-0, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.205.779,19**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS