

A.I. Nº - 269511.0002/19-4
AUTUADO - JNS COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
AUTUANTE - LUIS ANTONIO MENESES DE OLIVEIRA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ VALE DO SÃO FRANCISCO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/03/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0033-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Infração não impugnada. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. A autuada elidiu parcialmente a infração. Refeitos os cálculos. Infração subsistente em parte. **c)** VALOR CREDITADO SEM A APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO REFERENTE AO CRÉDITO. A transferência do crédito do ICMS entre empresas diferentes somente é possível depois de formalizada a incorporação, quando as empresas envolvidas devem observar a sistemática estabelecida no art. 306 do RICMS/2012. Infração subsistente. **d)** UTILIZAÇÃO A MAIOR. MERCADORIAS ADQUIRIDAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Crédito decorrente de empresa incorporada. Não foi observada a determinação estabelecida no art. 306 do RICMS/2012. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO; **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Acolhida parte dos argumentos da defesa. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente subsistentes. 4. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, e restando caracterizada a infração, é devida a aplicação da multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, prevista no artigo 42, inciso II, da alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente elidida. Indeferido o pedido de diligência. Rejeitada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 04/06/2019 para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 163.084,19, acrescido de multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 01.02.03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, apurado no período de julho a dezembro de 2015, no montante de R\$ 1.096,48, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012.

O autuante complementa: *“Tudo conforme DEMONSTRATIVO-CRÉD INDEVIDO_ISENTA-LISTA NOTAS E ITENS_2015 E DEMONSTRATIVO-CRÉD INDEVIDO_ISENTAS-RESUMO_2015; planilha em Excel DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES; arquivos xml das NF-es, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica); e arquivos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com os Registros Fiscais de Entradas deles extraídos, todos gravados em mídia CD anexo ao auto”*.

INFRAÇÃO 02 – 01.02.06 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, apurado no período de julho a dezembro de 2015, no montante de R\$ 7.058,66, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

O autuante complementa: *“Tudo conforme DEMONSTRATIVO-CRÉD INDEVIDO_SUBST TRIB-LISTA NOTAS E ITENS_2015 E DEMONSTRATIVO-CÉD INDEVIDO_SUBST TRIB-RESUMO_2015; planilha em Excel DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES; arquivos xml das NF-es, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica); e arquivos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com os Registros Fiscais de Entradas deles extraídos, todos gravados em mídia CD anexo ao auto”*.

INFRAÇÃO 03 – 01.02.42 – Utilizou indevidamente crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito, apurado no período de julho de 2015, no montante de R\$ 83.849,36, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 390 do RICMS/2012.

O autuante informa que *“O contribuinte lançou nos Registros de Apuração de ICMS do período de julho/2015, no campo de Ajustes, sob a rubrica de Outros créditos, Outros créditos ref. a Embalagens do período de 12/2011 a 06/2015, o valor de R\$ 83.849,36 (oitenta e três mil, oitocentos e quarenta e nove reais e trinta e seis centavos), sem, contudo, apresentar documento que comprova a utilização dos créditos. Tudo conforme arquivo da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com os Registros Fiscais de Apuração do ICMS dele extraído, todos gravados em mídia CD anexo ao auto”*.

INFRAÇÃO 04 – 01.02.74 – Utilizou a maior o crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior, apurado no período de julho de 2015, no montante de R\$ 16.296,11, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309, inc. II, art. 314 e art. 315 do RICMS/2012.

O autuante informa que *“O contribuinte lançou no período de julho/2015, nos ajustes a Crédito dos Registros Fiscais da Apuração de ICMS, o valor de R\$ 17.667,19 como sendo referente à Antecipação Parcial 2175, porém o valor recolhido nos meses de junho e julho/2015 totaliza R\$ 1.371,08. Por tanto houve a utilização de crédito a maior no valor de R\$ 16.296,11 (dezesseis mil e duzentos e noventa e seis reais e onze centavos). Tudo conforme arquivo da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com os Registros Fiscais de Apuração do ICMS dele extraídos, e RECOLHIMENTO_2175 (jun-jul) constantes da planilha em Excel DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES, todos gravados em mídia CD anexo ao auto”*.

INFRAÇÃO 05 – 03.02.05 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, apurado no período de julho a dezembro de 2015, no montante de R\$ 24.411,41, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 17 a 21 e art. 23 da Lei nº 7.014/96 (a depender da hipótese).

O autuante informa que “*Referente as operações de saídas promovidas através dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs cujas mercadorias saíram com a carga tributária incorreta. Tudo Conforme DEMONSTRATIVO-DÉBITO MENOR EM ECF_ERRO CARGA TRIBUTÁRIA-ANALÍTICO_2015 e DEMONSTRATIVO-DÉBITO MENOR EM ECF_ERRO CARGA TRIBUTÁRIA-RESUMO_2015, planilha em Excel DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES; e arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital), todos gravados em mídia CD anexo ao auto*”.

INFRAÇÃO 06 – 07.01.02 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, apurado no período de julho a dezembro de 2015, no montante de R\$ 22.702,28, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II e § 3º; art. 23 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.

O autuante informa que “*Tudo conforme DEMONSTRATIVO-SUBST TRIB_ANTECIPAÇÃO TOTAL A MENOR-ANALÍTICO_2015 e DEMONSTRATIVO-SUBST TRIB_ANTECIPAÇÃO TOTAL A MENOR-RESUMO_2015; planilha em Excel DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES; e arquivos xml das NF-es, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES (documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), todos gravados em mídia CD anexo ao auto*”.

INFRAÇÃO 07 – 07.15.05 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, apurado no período de julho a dezembro de 2015, no montante de R\$ 7.669,89, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

O autuante informa que “*Tudo conforme DEMONSTRATIVO-SUBST TRIB_ANTECIPAÇÃO PARCIAL A MENOR-LISTA NOTAS E ITENS_2015 e DEMONSTRATIVO-SUBST TRIB_ANTECIPAÇÃO PARCIAL A MENOR-RESUMO_2015; planilha em Excel DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES; e arquivos xml das NF-es, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), todos gravados em mídia CD anexo ao auto*”.

A autuada através de seus advogados, impugna o lançamento, fls. 34 a 117, onde, inicialmente relata os fatos, reproduz as infrações e afirma que a autuação está eivada de vícios que a comprometem, sendo certo que será anulada, ou no mérito, julgada totalmente improcedente, pelos motivos que se passa a expor.

Aponta que o autuante ao lavrar o Auto de Infração, não tomou os devidos cuidados, tão pouco observou a legislação, sendo impossível determinar com precisão o suposto montante devido.

Explica que no processo administrativo fiscal o agente administrativo está obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação, não cabendo qualquer margem de discricionariedade, quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados, devendo o Fisco como aplicador da lei, agir estritamente nesses limites, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada, correndo o risco de, se em assim proceder, violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, reproduzido.

Assevera que no caso em análise, é flagrante que houve erro de direito na apuração de todas as supostas infrações, sendo certo que é impossível a determinação, com precisão, do suposto valor do tributo devido, sem que o procedimento de fiscalização seja completamente refeito, pois, segundo o art. 39, inc. IV do Decreto nº 7.629/99, o Auto de Infração deverá conter o demonstrativo do débito tributário, discriminando em relação a cada fato, conforme transcreve.

Destaca que se deve aplicar o art. 18, incisos II e IV do RPAF, pois no presente caso houve flagrante preterição do direito de defesa, tendo em vista que a notificação de lançamento contém graves equívocos, já que não evidencia com precisão o suposto valor devido.

Conclui ser evidente a impossibilidade de saneamento do Auto de Infração. Esse inclusive, é o entendimento deste CONSEF, conforme exposto no Acórdão CJF nº 0107-11/19, cujo trecho reproduz.

Frisa que há muito tempo firmou-se o entendimento que após a notificação de lançamento, o Auto de Infração passa a existir no mundo jurídico, só podendo ser alterado nos limites da lei, não sendo possível a sua modificação, conforme o princípio da imutabilidade do lançamento, salvo nas hipóteses do artigo 145 do CTN, que transcreve, sendo somente nas hipóteses previstas no art. 149, possível a revisão, apenas na descrita no inc. VIII, já que as demais não se encaixam nessa demanda. Ou seja, somente seria possível a revisão do lançamento regularmente notificado, caso exista fato não conhecido do Auditor no lançamento anterior, o que denomina de erro de fato.

Frisa que no presente caso, não há erro de fato, tendo em vista que o autuante tinha pleno conhecimento de toda a legislação e a fiscalização foi realizada com base nas EFD - ICMS/IPI, entregues regularmente e sim, erro de direito praticado por àquele que tem dever legal de conhecer as normas de regência.

Firma restar claro que os incontáveis equívocos cometidos pelo autuante na apuração dos supostos valores, impedem a determinação precisa do montante devido, o que por si só, já torna o Auto de Infração nulo, ressaltando que a incerteza ou imprecisão quanto ao montante devido, torna impossível o seu saneamento, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/99, reproduzido.

Ainda sobre a revisão do lançamento tributário, transcreve doutrina de Rubens Gomes de Souza e Ricardo Lobo Torres, assim como jurisprudência contida nas ementas do REsp 171.119/SP, STJ, Relatora: Ministra Eliana Calmon; AgRg no Ag 1261087/RJ, STJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves e AgRg no Ag 1136182/SP, STJ, 1ª Turma, Relatora: Ministra Denise Arruda.

Apronta não restar alternativa, que não seja a anulação do lançamento, tendo em vista a impossibilidade de revisão/correção/saneamento/diligência, erro de direito, ou no mérito, que seja julgado improcedente, em vista da impossibilidade de determinação do *quantum* devido.

Ao abordar o mérito da infração 02, referente a acusação de creditamento indevido de ICMS, referente à aquisição de produtos sujeitos ao ICMS por substituição tributária, afirma que não foi aplicado o melhor do direito.

Justifica que nos termos do art. 9º da Lei nº 7.014/1996, estão sujeitos ao ICMS por substituição tributária, as mercadorias constantes no Anexo I da citada lei, sendo que nestes casos, encerra-se a fase de tributação, portanto, são exceção à regra da não-cumulatividade, ou seja, ao ocorrer o pagamento do ICMS-ST, encerra-se a fase de tributação, e, conseqüentemente não haverá o creditamento do ICMS na aquisição destas mercadorias.

Diz que para justificar a infração, o auditor juntou ao Auto de Infração arquivo no formato PDF os demonstrativos onde consta um resumo da suposta infração nos quais o fiscal equivocou-se, tendo em vista que dentre os produtos sobre os quais alega ter havido o creditamento indevido do ICMS, constam produtos que não estão sujeitos a esse regime, conforme tabela referente ao produto com NCM 1905.30.10 – BISCOITO POLVILHO 130 g, que não é uma produto derivado de trigo, portanto, não está sujeita ao ICMS-ST, constante na posição 33 do Anexo 1, cujo entendimento, diz já se encontrar consolidado no CONSEF, conforme Acórdão JJF nº 0071-06/16, cuja decisão foi confirmada em julgamento na 1ª CJF, Acórdão nº 0310-11/16.

Quanto a infração 03, que a acusa de creditamento indevido de ICMS sem a apresentação do competente documento, repisa que novamente desacertou o autuante, uma vez que segundo alteração contratual, cuja cópia diz anexar, arquivada na JUCEPE - Junta Comercial do Estado de Pernambuco, em 25/03/2015, de acordo com a cláusula segunda, a autuada incorporou a empresa PEDRO NUNES SOARES, CNPJ nº 08.298.725/0001-10 e I.E. nº 69.948.469, tendo sido extinta a incorporada para todos os efeitos legais, conforme cláusula sexta.

Assim sendo, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/1996, que reproduz, a empresa incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações. Transcreve também o art. 1.116 do Código Civil e conclui que não restam dúvidas da sucessão pela incorporadora de todos os direitos e obrigação da empresa incorporada.

Ressalta que no presente caso, os valores de créditos de ICMS no montante de R\$ 83.949,36, foram levantados das aquisições de embalagens realizada pela empresa incorporada no período de 08/2011 a 06/2015. Para tanto, diz anexar planilha contendo a relação de todas as aquisições, assim como cópias de todos os DANFES referentes a estas aquisições.

Lembra que segundo o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/1996, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado, salvo se as entradas de mercadorias sejam de produtos alheios à atividade do estabelecimento.

Portanto, as sacolas plásticas e as embalagens não sendo bens alheios à sua atividade, devem ser consideradas como insumos à atividade comercial e que, assim, geram direito ao creditamento do ICMS, com base em todos os preceitos legais, o que torna a infração indevida, conforme entendimento do CONSEF no Acórdão JJF nº 0332-02/11, cujo trecho do voto reproduz, assim como da DITRI, externado no Parecer nº 21942/2012, ementa transcrita, além do Acórdão CJF nº 0250-11/14.

Destaca que mesmo dispondo de todos os meios necessários para apurar possíveis saídas de produtos isentos ou sujeitos ao regime de substituição tributária, de forma discricionária, o autuante não realizou essa apuração e, com base em presunções, glosou 100% dos créditos de ICMS apurados sobre as aquisições de sacolas e embalagens.

Firma que o próprio poder judiciário já pacificou esse entendimento, consubstanciado no julgamento pelo STJ do Recurso Especial nº 1.175.166 - MG, ementa copiada.

Aponta não restar dúvidas de que faz jus aos créditos de ICMS levantados sobre as aquisições de sacolas e embalagens realizadas pela empresa incorporada, sendo certo que, caso o autuante desejasse realizar qualquer estorno ou glosa desses créditos, seria necessário a apuração de possíveis saídas de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas ao ICMS-ST por antecipação e não simplesmente a glosa dos créditos com base em presunções.

Acrescenta que o RICMS/BA, ou em qualquer outra norma estadual, não há qualquer possibilidade de presunção de que os créditos de ICMS apurados sobre as entradas de sacolas e embalagens, devam ser 100% glosados. Tanto é verdade, que o autuante no enquadramento legal da suposta infração, não indica esse dispositivo, e o motivo é único: não há essa previsão.

Aduz que o autuante pautou sua decisão em mera presunção, não prevista na lei, sendo indiscutível o direito da fiscalização efetuar o lançamento, desde que verificado e comprovado o cometimento de alguma infração à legislação tributária, o que não ocorreu.

Acerca da questão do ônus da prova, transcreve doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, Geraldo Ataliba e James Marins, e também jurisprudência administrativa e judicial, donde afirma ser dominante o entendimento de que as presunções não são suficientes para fundamentar os lançamentos tributários.

Após longa explanação sobre as presunções no Direito Tributário, pontua que no presente processo, não há qualquer previsão de presunção de que os créditos de ICMS sobre as entradas de sacolas e embalagens devam ser glosados/estornados, tanto é verdade que o próprio autuante no enquadramento legal da suposta infração, não indica o dispositivo de lei que traz essa presunção.

Ao abordar a infração 04, que a acusa de utilizar a maior crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial, afirma que o autuante, mais uma vez se equivocou, pois, conforme alegado, na EFD ICMS/IPI, referente a 07/2015, nos ajustes a crédito d

os registros fiscais da apuração do ICMS, o lançou o valor de R\$ 17.667,19, sendo que supostamente o valor recolhido em junho e julho/2015 totalizou R\$ 1.371,08.

Frisa que como já demonstrado e comprovado, em 03/2015 incorporou a empresa PEDRO NUNES SOARES ME, sendo, portanto, sua sucessora em direito e obrigações.

Diz que em 07/2015, de acordo com o extrato emitido pela SEFAZ/BA, juntado aos autos pelo autuante, e ainda com os DAES devidamente recolhidos, a empresa incorporada pagou a título de antecipação parcial, exatamente o valor de R\$ 17.667,19.

Quanto a infração 05 que a acusa de recolheu ICMS a menor em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas das mercadorias regularmente escrituradas, aponta ter ocorrido mais uma vez equívoco do autuante.

Destaca, conforme relatório, juntado pelo autuante, dentre as mercadorias relacionadas, o LEITE EM PÓ e o COMPOSTO LÁCTEO produzido no estado da Bahia, corretamente determinou sua base de cálculo com redução de 58,825%, todavia equivocadamente o agente tributou, sem a devida redução, prevista no art. 268, inc. XXV do RICMS, onde prevê que a base de cálculo deve ser reduzida, de forma que a carga tributária seja de 7%, fato não observado pelo fiscal.

Além disso, a mercadoria LASANHA SÊMOLA 500 g, derivada de trigo, está sujeita ao ICMS por substituição tributária, conforme item 33.1 do Anexo 1, redação vigente em 2015 e consta na relação uma grande quantidade de mercadorias isentas de ICMS, como: ORÉGANO; ALECRIM; CAMOMILA; SALSA; FOLHA DE LOURO; CUSCUZ 500 g; CEBOLINHA VERDE; COMINHO, de acordo com o art., 265, incisos I e II do RICMS; Convênio ICMS 44/1975, todos reproduzidos, além do art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/1996.

Quanto a isenção de ICMS na comercialização de CUSCUZ, reproduz trecho do PARECER nº 17046.

Pondera, em que pese o notável saber contábil e jurídico do autuante, assim como em todas as demais infrações, também houve sérios equívocos, o que por si só, torna impossível à determinação do montante devido e consequentemente a fulmina com a nulidade.

Relativamente a infração 06, diz ter ocorrido mais uma vez sérios equívocos na apuração da suposta infração, que torna a exigência imprestável, sendo certo, que será julgada nula ou improcedente.

Relata que o autuante alega o recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, de cuja análise dos documentos, percebe-se que não foi adotada a melhor forma do Direito, pois no demonstrativo não há indicação se o produto está sujeito a MVA ou a pauta. Aplicando um filtro apenas nos produtos que estão sujeitos a pauta, por exemplo, percebe-se que quase a totalidade das mercadorias são MACARRÕES INSTANTÂNEOS e MACARRÕES, que de acordo com a Portaria nº 28/2015 a pauta desse produto é de R\$ 6,96/Kg. Todavia, o autuante aplicou todo esse valor sobre as mercadorias adquiridas, estão em embalagens de 85 g, 74 g, 88 g, 68 g, 99 g, dentre outros.

Apresenta como exemplo, a mercadoria de 85 g, onde no cálculo, o autuante considerou o valor da pauta de R\$ 6,96, chegando à base de cálculo de R\$ 6.681,60, quando deveria apurar a proporcionalidade da pauta de R\$ 6,96 (1.000 g), para uma mercadoria de 85 g. Em outras palavras, a pauta seria de R\$ 0,59 ($6,96 \div 1.000 \times 85$), o que levaria a uma base de cálculo de R\$ 566,40, e não R\$ 6.681,60, como equivocadamente pretendeu o fiscal.

A infração 07 refere-se a acusação da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, decorrente da aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e mais uma vez, pelos mesmos fundamentos, diz que o autuante se equivocou, tendo em vista que dentre as mercadorias arroladas, estão mercadorias sujeitas ao ICMS por substituição tributária e mercadorias isentas, conforme os exemplos: AÇAFRÃO; FOLHA DE LOURO; NOZ-MOSCADA; BOLDO; ORÉGANO; PIMENTA; ALECRIM; COENTRO; CRAVO; MACELA; CAMOMILA, dentre outros.

Por fim, requer seja declarado nulo o lançamento em exame ou então, que no mérito seja reconhecido como totalmente improcedente.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 270 a 277, onde inicialmente reproduz as infrações e os argumentos da defesa e registra em relação à arguição de nulidade, a inexistência nos autos de quaisquer das hipóteses previstas no art.18 do RPAF-BA/99, que poderiam justificar tal arguição.

Diz que os trabalhos de fiscalização seguiram todas as normas legais, observando todos os aspectos formais, com a produção dos termos de fiscalização, determinação segura das infrações, estando todas elas perfeitamente caracterizadas com descrição, enquadramento legal, demonstrativos analítico e resumo do débito, arquivos *xml* das notas fiscais eletrônicas, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES, arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD, com os registros fiscais de entradas e de apuração do ICMS deles extraídos, e demais elementos probatórios, todos gravados em mídia CD, anexado à fl. 07.

Portanto, a alegação de cerceamento de direito de defesa não pode prosperar, visto que o contribuinte possui pleno conhecimento de tudo o quanto é exigido no Auto de Infração, conforme intimação com o respectivo Aviso de Recebimento, fls. 18 e 19 que atestam o recebimento das fotocópias dos demonstrativos que embasaram a autuação, bem como da cópia da mídia – CD, onde se encontram gravados todos os arquivos mencionados no Auto, e assim, refuta todas as alegações quanto à nulidade, visto não haver vícios nem preterição do direito de defesa identificados que possam dar causa à anulação do lançamento.

Ao abordar a infração 01, afirma que foi reconhecida tacitamente, tendo em vista que não foi apresentada na defesa qualquer contestação acerca de seu cometimento, motivo pelo qual, sobre esta, diz ser desnecessário prestar informação fiscal.

Na infração 02, relata que procedeu a revisão das mercadorias constantes no demonstrativo analítico da infração, tendo verificado que houve a inclusão equivocada da mercadoria BISCOITO POLVILHO 130 g, estando, portanto, correta a alegação quanto a esta mercadoria.

Diante deste fato, excluiu da cobrança os valores correspondentes aos créditos, no valor de R\$ 1.172,16, resultando na redução do valor do débito para R\$ 5.886,50, conforme tabela que plota.

Referente a infração 03, frisa que a cobrança do crédito indevido não é por conta da natureza das mercadorias, ou seja, não houve a glosa de 100% dos créditos de aquisições de sacolas e embalagens, pois não há discussão quanto ao crédito fiscal de embalagem.

Esclarece que os pretensos créditos fiscais dizem respeito a notas fiscais de compras de sacolas e embalagens efetuadas pela empresa PEDRO NUNES SOARES, I.E. 069.948.469, conforme DANFE's de notas fiscais eletrônicas juntadas na defesa às fls. 82 a 215, que abrangem um período compreendido entre agosto/2011 e junho/2015, cujos créditos, supostamente não foram escriturados nos períodos próprios.

Trata-se, portanto, de escrituração extemporânea do crédito fiscal, matéria regulamentada no art. 315 do RICMS/BA, copiado.

Leciona que a escrituração extemporânea do crédito fiscal só pode ocorrer mediante autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, que deve ser precedida de exame fiscal junto à escrituração do contribuinte requerente do pedido de autorização, a fim de comprovar a validade dos créditos fiscais.

Afirma que os registros da SEFAZ não apontam a existência de pedido de autorização para a escrituração extemporânea de crédito fiscal, seja do contribuinte destinatário das notas fiscais PEDRO NUNES SOARES, I.E. 069.948.469, ou do autuado, sendo baseada na realidade fática, conforme descrito no complemento da infração, portanto, a infração se deu sem nenhuma presunção ou ato de discricionariedade do fisco.

Quanto a infração 04 que cobra a utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial, diz que a empresa PSN COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, nome fantasia de PEDRO NUNES SOARES, recolheu em 07/2015 a título de antecipação parcial, código de recolhimento 2175, R\$ 17.667,19, conforme arquivo RECOLHIMENTOS PEDRO NUNES gravado no CD, fl. 07. Os arquivos SINTEGRA – CONSULTA AO CADASTRO (PEDRO NUNES) e Relatório de Consulta de

Arquivos EFD (Pedro Nunes), também gravados no CD, confirmam que a empresa PEDRO NUNES SOARES esteve com sua inscrição estadual ativa até julho de 2016, tendo sido baixada por incorporação em 17/08/2016.

Registra que a autuada comprovou recolhimentos da antecipação parcial no valor de R\$ 1.371,08, conforme planilha RECOLHIMENTOS_2175 (jun-jul), constante no arquivo excel DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES gravado no CD, contudo, não poderia creditar-se de valores recolhidos por outra empresa, com outra inscrição estadual, que mantinha sua inscrição estadual ATIVA, tampouco a fiscalização, justamente por exercer atividade plenamente vinculada, poderia admitir tal procedimento, motivo pelo qual ratifica a infração de utilização crédito a maior, no valor de R\$ 16.296,11 no período de julho de 2015.

Em relação a infração 05 que exige o ICMS recolhido a menor, frisa que se refere às operações de saídas promovidas através dos EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL – ECFs, cujas mercadorias saíram com a carga tributária incorreta.

Quanto às mercadorias com redução de base cálculo, carga tributária equivalente a 7%, LEITE EM PÓ e COMPOSTO LÁCTEO, afirma que todos esses itens cobrados no demonstrativo não foram fabricados/industrializados na Bahia, portanto, não gozam do benefício de redução de base de cálculo.

As planilhas EFD_ITENSENTRICMS_CLÁCTEO e EFD_ITENSENTRICMS_LEITEPO constantes no arquivo excel DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES e os arquivos *xml* das notas fiscais eletrônicas, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFES, todos gravados no CD, fl. 07, podem confirmar a autuação.

Relativamente às mercadorias sujeitas à substituição tributária: LASANHA SÊMOLA 500 g, reconhece proceder a alegação da autuada, que foi equivocadamente arrolada como mercadorias com tributação normal, devido constar a NCM 1902.20.00, não pertencente à substituição tributária. Assim, excluiu desta infração o valor R\$ 247,39.

Quanto às mercadorias isentas: ORÉGANO, ALECRIM, CAMOMILA, SALSA, FOLHA DE LOURO, CUSCUZ 500 g, CEBOLINHA VERDE, COMINHO, diz que todas essas mercadorias contestadas, mais as mercadorias CHEIRO VERDE e ERVA DOCE que são isentas e foram equivocadamente incluídas no demonstrativo, reconhece o equívoco e exclui o valor de R\$ 609,24.

Conclui que após o refazimento do demonstrativo, acatando as alegações da defesa no sentido de excluir do débito a mercadoria da substituição tributária e as mercadorias isentas, o valor do ICMS devido nesta infração caiu para R\$ 23.554,78, conforme tabela.

Em referência à infração 06, reconhece que a alegação da defesa, quanto à falta de proporcionalidade dos valores de pauta, está correta, motivo pelo qual, refez o demonstrativo da infração, corrigindo tais equívocos, reduzindo o valor da infração para R\$ 7.042,20.

Por último, quanto a infração 07, que cobra multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, relata ter procedido a revisão do demonstrativo e identificado as mercadorias ALECRIM, CAMOMILA, COENTRO, ERVA DOCE, FOLHA DE LOURO, ORÉGANO e PIMENTA que constam do Convênio ICM 44/75, sendo, portanto, mercadorias beneficiadas com isenção do ICMS. Já as mercadorias AÇAFRÃO, NOZ-MOSCADA, BOLDO, CRAVO e MACELA, nem fazem parte da substituição tributária, nem estão amparadas pelo benefício da isenção. Observada parte das alegações, excluiu as mercadorias isentas do demonstrativo, tendo o valor da multa reduzido para R\$ 7.075,82.

Conclui, que as alegações da autuada são insuficientes para dar causa à nulidade do lançamento, porém, sendo parte delas reconhecidas quanto ao mérito, assim, pugna pela procedência parcial do Auto de Infração, no sentido de ratificar a cobrança para as infrações 01, 03 e 04, e reduzir o valor do débito da infração 02 para R\$ 5.886,50, da infração 05 para R\$ 23.554,78, da infração 06 para R\$ 7.042,20 e da infração 07 para R\$ 7.075,82.

Cientificada da informação fiscal e dos novos demonstrativos, fls. 281, a autuada retorna aos autos, apresentando manifestação, fls. 284 e 285, onde afirma que mesmo após a revisão, a autuação continua eivada de vícios que a compromete, sendo certo que será anulada, ou no mérito, julgada totalmente improcedente, pelos motivos que se passa a expor.

Repisa como dito na impugnação, em todas as infrações, não foram tomados os devidos cuidados, tão pouco observado as determinações da legislação, sendo impossível determinar com precisão o suposto montante devido. Tanto é verdade, que o autuante refez as infrações 02, 05, 06 e 07, em flagrante confissão do cometimento de erro de direito.

Aduz que da mesma forma que o contribuinte não pode eximir-se de cumprir a lei, sob o argumento de desconhece-la, àqueles que estão incumbidos de exigir seu cumprimento, não podem ignorar a norma. se assim não fosse, se estaria diante de um regime tributário de exceção, onde, somente os contribuintes são obrigados a conhecer e cumprir a lei.

Frisa que no presente caso, ao refazer a apuração das infrações, ficou evidente o erro de direito, tendo em vista que o autuante detinha todas as informações para apurar as supostas infrações de forma correta.

Repete integralmente os argumentos já postos na defesa quanto a impossibilidade de revisão do lançamento, em razão de considerar que ele contém erros de direito, assim como os argumentos e citações, quanto a arguição de nulidade.

Em relação as infrações 01, 03 e 04, registra que o autuante ratificou os valores exigidos inicialmente, e afirma que não lhe assiste razão.

Na infração 03, diz que o autuante limitou-se a alegar que o crédito é extemporâneo e que pertencia à empresa PEDRO NUNES SOARES, que fora incorporada, sendo que não houve procedimento anterior para confirmar a validade dos créditos.

Afirma que mesmo dispondo de todos os meios necessários, o autuante não realizou a verificação da validade desses créditos.

Argumenta que sendo o autuante o agente fiscal responsável pela fiscalização, cabe-lhe o dever de fiscalizar, ou seja, é dever do fisco, na qualidade de aplicador da lei, em sua atuação fiscalizatória, observar todos os elementos envolvidos, tanto os que podem levar à constituição de um crédito tributário quanto os que podem beneficiar o contribuinte, evitando ou reduzindo o lançamento tributário, ainda mais quando há a provocação do contribuinte, o que é o caso.

Pontua que na presente lide, em atendimento as determinações do 127, § 6º do RPAF, reproduzido, deveria o autuante verificar a existência, ou não, do crédito tributário de R\$ 83.849,36, questão por ele não enfrentada.

Diz anexar documentação que comprova o processo de incorporação, a relação e a cópia de todos os DANFES de aquisições de embalagens. Portanto, todas as informações e documentos necessários para que o autuante verificasse a existência do crédito, foram fornecidas, todavia, o agente optou discricionariamente por não o fazer.

Conclui não haver dúvida quanto à existência do crédito de ICMS no montante de R\$ 83.849,36.

Repete os argumentos da defesa e conclui ser evidente a necessidade de confirmação da existência ou não dos créditos tributário, apurados sobre as aquisições de embalagens, realizadas pela empresa incorporada PEDRO NUNES SOARES. Para tanto, requer a determinação de diligência com esse fim específico, a ser realizada pelo autuante, pela ASTEC ou por terceiro Auditor alheio ao feito.

Quanto a infração 04, afirma ter ocorrido o mesmo na infração 03, com o agravante do autuante ter demonstrado total desconhecimento do processo de incorporação, mesmo dispondo de todos os meios necessários para esclarecer a existência ou não do crédito, limitando-se a informar que o recolhimento da antecipação parcial, foi realizada em outra empresa ativa PEDRO NUNES SOARES, empresa incorporada, mantendo integral a infração, sendo que somente haverá a

extinção da empresa incorporada, quando houver a conclusão do processo de incorporação, havendo, ainda, um período e transição, de tramite do processo nos diversos órgãos.

Repisa que na EFD referente ao período de 07/2015, nos ajustes a crédito dos registros fiscais da apuração do ICMS, o contribuinte lançou o valor de R\$ 17.667,19, sendo que supostamente o valor recolhido nos períodos de junho e julho de 2015, totalizou R\$ 1.371,08, e como já demonstrado e comprovado na inicial, fato não enfrentado pelo autuante, em 03/2015 a autuada incorporou a empresa PEDRO NUNES SOARES ME, sendo sua sucessora em direito e obrigações.

Conta que em julho de 2015, de acordo com extrato emitido do site da SEFAZ/BA, juntado aos autos pelo autuante e constante nos DAES recolhidos, a empresa incorporada PEDRO NUNES SOARES ME, recolheu a título de antecipação parcial, exatamente o valor de R\$ 17.667,19, conforme planilha com a relação de todos os DAES pagos.

Constata não haver dúvidas quanto a improcedência da infração. Caso necessário, diante da robustez das provas, defende que seja determinado a realização de diligência para o autuante, ASTEC ou terceiro alheio ao feito, para que se verifique os recolhimentos da antecipação parcial na empresa incorporada.

Requer que se determine ao autuante a entrega das apurações analíticas referentes ao novo Auto de Infração, especificamente relativas às infrações 02, 05, 06 e 07.

Pede também que se determine diligência a ser realizada pelo autuante, pela ASTEC ou por terceiro alheio ao feito, com o fim específico de validar a existência do crédito tributário no montante de R\$ 83.849,36, existente na empresa PEDRO NUNES SOARES, referente a aquisição de embalagens e que se verifique os recolhimentos da antecipação parcial na empresa incorporada, em julho de 2015, no montante de R\$ 17.667,19.

Por fim, pugna seja declarado nulo o lançamento, em exame, ou então que no mérito seja reconhecido como totalmente improcedente.

Em 30/07/2020, os membros da 2ª JF decidiram converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o autuante tome conhecimento da manifestação, fls. 284 e 285, e se pronuncie sobre ela, nos moldes do § 6º do art. 127 do RPAF/99.

Dessa forma, o autuante retornou aos autos, fls. 314 e 315, onde afirma que a manifestação, fls. 284 e 285, se insurge contra a intimação, fl. 287 e 288, enviada via DT-e, pela Coordenação de Malha Censitária, e quando recebida pela autuada, esta encontrava-se sob ação fiscal, que resultou no presente Auto de Infração,

Esclarece que a citada intimação, não teve qualquer relação com a ação fiscal por ele desenvolvida, tampouco, influenciou na apuração das infrações, ora discutidas.

Quanto a manifestação da autuada, fls. 292 e 308, referente a informação fiscal prestada, ressalta que o contribuinte reforçou as alegações feitas na defesa inicial, requerendo a anulação ou improcedência da autuação.

Assinala que houve o reconhecimento de parte das alegações do contribuinte, provocando o refazimento dos demonstrativos das infrações 02, 05, 06 e 07, reduzindo os valores exigidos, foram refutadas as arguições de nulidades e das demais alegações referentes as infrações 03 e 04, de forma que mantém a mesma informação prestada às fls. 270 a 277.

Pautado para julgamento em 23/03/2021, na assentada de julgamento, os membros da 2ª JF decidiram, mais uma vez, converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o autuante examinasse os documentos fiscais às fls. 80 a 215, com o propósito de atestar a validade dos créditos fiscais nele destacados, à luz da legislação tributária; emitisse parecer acerca das conclusões decorrente do exame, indicando o valor total do imposto destacado.

Em atendimento ao quanto determinado, o autuante prestou informação às fls. 328 e 329, afirmando ter procedido ao exame dos documentos às fls. 80 a 215, donde concluiu que todas as 134 notas fiscais são "AUTORIZADAS", emitidas no período compreendido entre agosto de 2011 e junho de 2015, destinadas ao contribuinte PEDRO NUNES SOARES - ME.

Informa que os créditos fiscais constantes nos relatórios, correspondem aos valores destacados referem-se à aquisição de embalagens, ressaltando seis notas fiscais de números: 040.453, 041.069, 041.733, 044.334, 047.638 e 047.729, emitidas por BRASPECK EMBALAGENS DO NORDESTE S.A., cujos créditos foram informados maiores que os destacados nas respectivas notas, totalizando como valor de crédito a maior, o somatório de R\$ 640,32.

Quanto à utilização dos créditos fiscais, pondera que somete um exame junto a escrita fiscal de PEDRO NUNES SOARES - ME, nos exercícios de 2011 a 2015, poderiam atestar a escrituração dos documentos, ou não.

Intimado, via DT-e, em 12/08/2021, a autuada se manifesta às fls. 336 a 342, onde após fazer uma síntese da diligência e reproduzir o parecer ao autuante, assevera não haver dúvida quanto à existência do crédito de ICMS no montante de R\$ 83.209,04, fato que entende, agora, atestado pelo autuante.

Aduz, ainda que desnecessário, tendo em vista que os argumentos já constam nos autos, segundo a alteração contratual, arquivada na JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO, em 25/03/2015, de acordo com a cláusula segunda, incorporou a empresa PEDRO NUNES SOARES - ME, inscrita no CNPJ sob o nº 08.298.725/0001-10, tendo sido extinta para todos os efeitos legais, conforme a cláusula sexta.

Explica que nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/1996, reproduzido, a empresa incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, confirmado pelo Código Civil no seu art. 1.116, que copia.

Salienta não restar dúvidas da sucessão pela incorporadora de todos os direitos e obrigação da empresa incorporada e no presente caso os valores de créditos de ICMS no montante de R\$ 83.209,04, foram levantados levando-se em consideração as aquisições de embalagens realizadas pela empresa incorporada no período de 08/2011 a 06/2015.

Transcreve o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/1996, que diz assegurar ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS, anteriormente cobrado, salvo se as entradas de mercadorias sejam de produtos alheios à atividade do estabelecimento.

Destaca que as sacolas plásticas e as embalagens não são simples materiais de uso e consumo dos supermercados, mas, insumos da atividade comercial, portanto, geram direito ao creditamento do ICMS, restando claro que a infração é indevida, conforme entendimento do CONSEF no Acórdão JF nº 0332-02/11, cujo trecho do voto, transcreve, assim como no Parecer da DITRI nº 21942/2012, que transcreve parcialmente.

Destaca que mesmo dispondo de todos os meios necessários para apurar possíveis saídas de produtos isentos ou sujeitos ao regime de substituição tributária, de forma discricionária o autuante não realizou essa apuração e simplesmente, com base em presunções, glosou 100% dos créditos de ICMS e somente após requerido pela Junta de Julgamento reconheceu a veracidade dos valores dos créditos e sua origem.

Mantém todos os argumentos apresentados na defesa e reque que seja declarado nulo o lançamento ou no mérito que seja reconhecida a sua improcedência.

O autuante ao tomar conhecimento da manifestação, às fls. 346, afirma que o contribuinte nada trouxe no novo, nada acrescentando ao quanto já informado.

Presente na sessão de julgamento o representante da autuada o Dr. Emanuel Silva Antunes OAB/PE 35126, que em sustentação oral inicialmente esclareceu que o registro da incorporação da empresa Pedro Nunes Soares, ocorreu na JUCEPE em razão da sede da matriz da incorporadora ser no Estado de Pernambuco e posteriormente registrada na Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB.

Referindo-se especificamente as infrações 03 e 04 reafirma que a questão é de incorporação de uma empresa sediada na Bahia por outra filial sediada também na Bahia, ora autuada, cuja matriz está sediada em Pernambuco.

Reafirma que as infrações referem-se a glosa de créditos fiscais de ICMS, tidos como indevidos pelo autuante, porém entende correta a apropriação devido a autuada ter incorporado a empresa detentora desses créditos e que em sede de diligência o autuante comprovou a existência da maior parte desses créditos de ICMS.

Lembra o dever da autoridade fiscal em examinar todos os aspectos levantados nos exames fiscais, pois é seu dever homologar as apurações realizadas, levando em conta ocorrências em favor do Fisco e do contribuinte.

Ressalta a grande quantidade de equívocos cometidos pelo autuante e espera que a JJF julgue o Auto de Infração nulo ou improcedente.

Indagado pelo Julgador Valtércio Serpa Júnior, se a empresa tinha conhecimento da extemporaneidade dos créditos fiscais, motivos da infração 03 e 04, fato que confirmou ser verdadeiro e complementou a informação de que a empresa não solicitou a autorização do uso desses créditos.

Foi solicitada vistas do processo pelo i. Julgador Valtércio Serpa Júnior para analisar as questões referentes às infrações 03 e 04, acima questionadas, fato que adiou o seu voto para a sessão imediatamente seguinte.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em discussão, constitui-se em sete infrações imputadas ao contribuinte, inscrito no CAD-ICMS, na condição NORMAL, que apura o imposto na sistemática de conta corrente fiscal e exerce a atividade econômica de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados.

Das sete infrações, o contribuinte se insurge contra seis, deixando de contestar a infração 01, razão pela qual, a tenho, desde já, como subsistente, consoante prevê o art. 140 do RPAF/99:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

O sujeito passivo foi cientificado acerca do início da ação fiscal através da intimação para apresentação de livros e documentos e/ou prestação de informações, fl. 08, postada em 09/04/2019 através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem 115797, cuja ciência ocorreu em 15/04/2019.

O lançamento encontra-se em consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista que o crédito tributário foi constituído mediante instrumento apropriado, por autoridade administrativa competente para tal, que através da aplicação de roteiro de auditoria fiscal, utilizando ferramenta homologada e disponibilizada oficialmente pela Secretaria da Fazenda, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96 para cada tipo infracional.

Os valores exigidos foram apurados com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte e das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-es emitidas contra, e por ele, depositadas no repositório nacional, espelhados nos demonstrativos analíticos gravados na mídia – CD, fl. 07, atendendo ao que preconiza os artigos 142 do Código Tributário Nacional e 39 do RPAF/99, de forma que o lançamento preenche todos os requisitos de validade sob o aspecto formal e material.

A autuada, tempestivamente impugnou o lançamento, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, abordando objetivamente todos os aspectos das infrações, demonstrando total conhecimento das acusações e praticando de forma irrestrita o contraditório.

A defesa, preliminarmente arguiu nulidade do lançamento sob os argumentos de que houve “preterição do direito de defesa (...), tendo em vista que a notificação de lançamento contém

graves equívocos (erro de direito), o auto de infração em decorrência desses equívocos não evidencia com precisão o suposto valor devido”.

Adicionalmente, disse que além de haver flagrante preterição do direito de defesa, identifica a existência dos graves equívocos, pois, o Auto de Infração não evidencia com precisão o suposto valor devido, impossibilitando o seu saneamento.

Da análise mais acurada desses argumentos, é fato que ao se referir aos “*graves equívocos*” atribuindo aos mesmos o título de “*erro de direito*”, refere-se a possíveis equívocos como a inclusão de itens nos levantamentos, cuja pertinência, diz ser discutível.

Fato declarado, quando da manifestação às fls. 284 e 285, o sujeito passivo afirmou que “*...é claro que os incontáveis equívocos cometidos pelo autuante na apuração dos supostos valores, erros esses assumido ao refazer o auto de infração, tornam o auto de infração nulo*”.

Após as pertinentes e necessárias análises, constato que os argumentos defensivos, não merecem acolhimento em razão de não espelhar a verdade dos fatos e dos atos praticados pela autoridade fiscal, que culminaram com a lavratura do Auto de Infração, ora discutido.

Nesse sentido recorro a Enciclopédia Jurídica, disponível no sítio <http://www.encyclopedia-juridica.com/pt/d/erro-de-direito/erro-de-direito.htm>, que assim define o termo “*erro de direito*”: “*É a ignorância ou desconhecimento da existência de lei, fato que não é motivo à sua não aplicação. Porém, em sendo o erro considerado substancial, anuláveis serão os atos praticados, pois, interessa ‘à natureza do negócio, o objeto principal da declaração ou alguma das qualidades a ele essenciais’.* Art. 139, I do Código Civil”.

Ou seja, o erro de direito é praticado quando se ignora ou se compreende equivocadamente as determinações legais. O erro somente é admitido nessa hipótese, se não implicar em recusa à aplicação da lei, pois não cabe a desculpa do cumprimento do comando legal, sob a alegação do desconhecimento de seu conteúdo, consoante regra expressa no art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Não vislumbro ocorrência de tais erros no lançamento, uma vez que as infrações foram imputadas ao contribuinte decorrente de uma interpretação contemplada nas normas tributárias de regência. Isto, vê-se claramente ter ocorrido nas infrações 03 e 04, onde a autoridade fiscal negou a apropriação dos créditos fiscais, fundamentado na impossibilidade de utilização extemporânea destes créditos, entendimento este, que pode ser contestado e se devidamente argumentado, com base noutro entretenimento da legislação, descaracterizado, cabendo a este órgão julgador a decisão.

Ademais os equívocos pontualmente apontados na defesa, foram motivo de análise da autoridade competente, que corretamente e tempestivamente refez os demonstrativos de modo a corrigi-los. Portanto, não acarretam nulidade do Auto de Infração, uma vez que é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário e considerando ainda, que as correções foram comunicadas ao sujeito passivo, entregando-lhe cópia dos novos elementos, sobre os quais livremente se manifestou no prazo regulamentar.

Também deve ser rechaçada a tese da defesa de que o fato de corrigir os equívocos, implica no reconhecimento e prova da nulidade do lançamento, uma vez, conforme dito acima, tratam-se erros passíveis de correção, conforme prevê o art. 18, § 1º do RPAF/99.

Pelo exposto, afasto as arguições de nulidade e passo a analisar as questões de mérito.

Indefiro o pedido de diligência fiscal, com base nos que determina o art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, tendo em vista que considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

A infração 02, trata de creditamento indevido de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, onde a defesa alega que foi incluído no levantamento o produto BISCOITO POLVILHO, que não sendo mercadoria derivada de trigo, não estaria sujeita ao regime de substituição tributária, e, portanto, faz jus ao crédito fiscal.

Em sede de informação fiscal o autuante reconheceu como correta a alegação, e refaz o levantamento, para excluir da cobrança os valores correspondentes aos créditos das aquisições de BISCOITO POLVILHO 130 g, que corresponde a R\$ 1.172,16, resultando na redução do valor da infração para R\$ 5.886,50.

Efetivamente o biscoito de polvilho é constituído de fécula de mandioca, considerada como amido para fins da categorização da ANVISA, derivado da mandioca, adicionado a outros ingredientes, como amplamente divulgado em anúncios e rótulos, quais sejam: gordura vegetal, ovos, sal, leite em pó e farinha integral de soja.

A fécula de mandioca está definida na INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 23, de 14/12/2005, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, da seguinte forma:

2.24. Fécula: é o produto amiláceo extraído das raízes de mandioca, não fermentada, obtida por decantação, centrifugação ou outros processos tecnológicos adequados;

Portanto, o BISCOITO DE POLVILHO não contém farinha de trigo e, conseqüentemente não pode ser considerado produto sujeito a substituição tributária, pois o Anexo 1 ao RICMS/2012 na posição 33 contempla os produtos derivados de farinha de trigo, sendo devido a manutenção do crédito de ICMS como fez a autuada.

Os produtos: biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo, passaram a sujeição ao regime de substituição tributária conforme o item 11.20-A, acrescentado ao Anexo 1 ao RICMS/2012, pelo Decreto nº 16.738/2016, com efeitos a partir de 01/06/2016.

Dessa forma acato a revisão procedida pelo autuante e considero parcialmente subsistente a infração 02, conforme demonstrativo.

Ano	Mês	ICMS devido
2015	Jul.	3.591,47
2015	Ago.	794,25
2015	Set.	1.405,65
2015	Nov.	63,06
2015	Dez.	32,07
Total		5.886,50

A **infração 03** exige o ICMS pela utilização de crédito fiscal sem a apresentação de competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, fato que o tornaria indevido, segundo o autuante, sendo que a autuada defende ter direito ao crédito apropriado, em função de se tratar de valores decorrentes das aquisições de embalagens realizada pela empresa, por ela incorporada, de razão social PEDRO NUNES SOARES – ME, que foi extinta, quando do ato de incorporação pela autuada, cujas aquisições ocorreram no período de agosto de 2011 a junho de 2015, sob o argumento de que nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/1996 e do art. 1.116 do Código Civil, a empresa incorporadora sucede a incorporada nos seus direitos e obrigações e segundo o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/1996.

O autuante esclareceu, na informação fiscal que a exigência não se deve a natureza das mercadorias, e sim, pelo fato das aquisições terem sido efetuadas pela empresa PEDRO NUNES SOARES, no período entre agosto de 2011 a junho de 2015, cujos créditos supostamente não foram escriturados nos períodos próprios, e, portanto, seriam de fato créditos fiscais com escrituração extemporânea, matéria regulamentada no art. 315 do RICMS/2012.

A inexistência de análise e exame das notas fiscais trazidas pela defesa, assim como o pedido da defesa, motivou a conversão do feito em diligência para que o autuante examinasse os documentos apensados às fls. 80 a 215, com o propósito de atestar a validade dos créditos fiscais, neles destacados, à luz da legislação tributária, e emitisse parecer indicando inclusive o valor total do imposto destacado.

Cumprida a diligência, o autuante informou ter examinado os documentos e concluiu que todas as 134 notas fiscais foram “AUTORIZADAS”, emitidas no período compreendido entre agosto de 2011 e junho de 2015 e destinadas ao contribuinte PEDRO NUNES SOARES – ME.

Informou ainda que os créditos fiscais constantes nos relatórios referem-se à aquisição de embalagens, ressaltando seis notas fiscais cujos valores foram apropriados maiores que os destacados nas respectivas notas, no montante de R\$ 640,32, ressaltando ainda que “...a utilização dos créditos fiscais, somente um exame junto à escrituração fiscal dos exercícios de 2011 a 2015, do contribuinte PEDRO NUNES SOARES ME, I.E. 069.948.469, seria capaz de atestar se as notas fiscais foram alcançadas e se houve ou não a utilização dos mesmos.”

De todo o exposto, constato que não se discute o fato da utilização do crédito fiscal ser considerada indevida pela natureza das aquisições e sim, porque os valores foram provenientes de aquisições da empresa incorporada.

Nesse sentido, registro que efetivamente consta às fls. 66 a 79, o comprovante de arquivamento na JUCEPE da quarta alteração contratual da autuada referente a incorporação da empresa PEDRO NUNES SOARES ME datada de 22/09/2014, fato atestado pelo autuante na primeira informação fiscal.

Analisando os documentos, verifico que os créditos fiscais, considerados pelo autuante como indevidos, correspondem a aquisições de sacolas e embalagens efetuadas pela empresa PEDRO NUNES SOARES, conforme DANFE’s de notas fiscais eletrônicas, atestados pelo autuante em sede da última diligência fiscal. Assim, trata-se de créditos fiscais decorrente de operações de aquisição efetuadas pela empresa incorporada.

Deixando apartada a discussão acerca do direito ao crédito em virtude da natureza das aquisições, pois, é líquido e certo o direito a manutenção dos créditos decorrentes das aquisições de embalagens, conforme art. 309, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012, constato nos registros da SEFAZ que a empresa incorporada encontra-se no CAD-ICMS na condição de BAIXADA desde 17/08/2016, e no cadastro nacional do CNPJ, também baixado, cujo motivo consta INCORPORAÇÃO.

NUMERO DE INSCRIÇÃO 08.298.725/0001-10 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 30/08/2006
NOME EMPRESARIAL PSN COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI		
TITULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) PSN - MERCADINHO ECONOMICO		PORTE DEMAIS
SITUAÇÃO CADASTRAL BAIXADA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 09/08/2016
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL INCORPORAÇÃO		

Por pertinente e oportuno, lembro que sucessão por incorporação, que ocorre quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, havendo assim, sucessão dos direitos e obrigações.

Para atingir tal fim, todas as sociedades envolvidas deverão aprovar medida termos exigidos pelo regramento de cada tipo societário, conforme art. 1.116 do Código Civil:

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Assim como o previsto no art. 227 da Lei nº 6.404/76, *verbis*,

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Não se pode contestar que a incorporação não cria uma nova sociedade, mas, uma ou mais empresas sucedendo a outra nos direitos e nas obrigações. Portanto, nestes casos haverá a sucessão de todos os direitos e obrigações, sendo que o patrimônio da sociedade incorporada se soma ao da incorporadora, em que aquela deixará de existir.

Feitas as ponderações linhas acima, ressalto que para usufruir de tal direito a empresa incorporadora, ora autuada, deveria antes de apropriar o crédito fiscal, ter adotado providencias necessárias previstas no RICMS/2012, no art. 306, *verbis*.

Art. 306. A transferência do saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte será feita mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.

Este, inclusive é o entendimento, com o que me alinho, externado pela Diretoria de Tributação no Parecer DITRI nº 9204/2010, cujo trecho transcrevo.

No tocante aos créditos fiscais, temos a informar que, em consonância com a regra estabelecida no Código Civil, art. 1.116, a sucessora assumirá todos os direitos e obrigações da sucedida, e, portanto, poderá aproveitá-los (inclusive os acumulados). Entretanto, o aproveitamento não é automático, e, para que ocorra, afigura-se necessária a emissão de uma Nota Fiscal, em cujo corpo deverá ser informado que os créditos estão sendo transferidos em razão da incorporação e o número do registro na JUCEB, documento este que deverá ser homologado pela INFAZ do domicílio fiscal da empresa beneficiária.

Mesmo entendimento externado em outro Parecer nº 6990/2013:

A legislação não contempla a transferência do crédito do ICMS entre empresas diferentes. Portanto, a transferência apenas será possível depois de formalizada a incorporação, quando as empresas envolvidas devem observar a sistemática estabelecida no RICMS-BA/12, art. 306, que prevê a emissão de Nota Fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito com a indicação do valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor”. (Grifos do relator)

Importante notar o previsto no art. 31 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. (Grifos do relator.)

Deve-se ainda observar o que prevê o art. 314 do RICMS/2012:

Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;

II - o direito à utilização do crédito.

Ou seja, estamos diante de utilização extemporânea de crédito fiscal, caso que para a sua escrituração o RICMS/2012 exige que previamente o contribuinte formule pedido nesse sentido, que dependerá de autorização do titular da sua circunscrição fiscal, conforme o art. 315:

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

Providência que preencheria a lacuna observada pelo autuante quando ressaltou em seu parecer no sentido de que somente um exame junto à escrituração fiscal dos exercícios de 2011 a 2015, do contribuinte PEDRO NUNES SOARES ME, seria capaz de atestar se as notas fiscais foram alcançadas e se houve ou não a utilização dos mesmos.

Portanto, quando o contribuinte se apropriou de crédito fiscal, fora dos prazos previstos na legislação, sem ter cumprido as formalidades exigidas, torna-o indevido, de forma que considero a infração 03 subsistente.

A utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior, é a acusação constante da **infração 04**, da qual a autuada se defende sob os mesmos argumentos utilizados para a infração 03.

Ou seja, trata-se de crédito proveniente da empresa incorporada, que para utilização pela incorporadora, ora autuada deve-se cumprir todas as obrigações acessória conforme citados linhas acima, ou seja observar o que determina o art. 306 do RICMS/2012.

Portanto, não tendo o contribuinte atendido as exigências regulamentares, a utilização do crédito foi indevida, tendo o autuante procedido corretamente.

Trata-se da mesma questão da infração anterior e pelas mesmas razões, tenho como subsistente a infração 04.

A **infração 05** exige o ICMS recolhido a menor em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, através dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs.

A autuada contesta especificamente a inclusão no levantamento dos itens: LEITE EM PÓ e o COMPOSTO LÁCTEO produzido no estado da Bahia, que diz ter utilizado a base de cálculo com redução de 58,825%; LASANHA SÊMOLA 500 g, que se tratando de mercadoria derivada de trigo, é sujeita a substituição tributária, conforme item 33.1 do Anexo 1 ao RICMS/2012 e mercadorias isentas de ICMS: ORÉGANO; ALECRIM; CAMOMILA; SALSA; FOLHA DE LOURO; CUSCUZ 500 g; CEBOLINHA VERDE e COMINHO.

O autuante na informação fiscal procedeu a revisão da infração, considerando que todos os itens identificados como LEITE EM PÓ e o COMPOSTO LÁCTEO, constante no demonstrativo da infração, não foram fabricados nem industrializados na Bahia, portanto, não gozam do benefício de redução de base de cálculo, e assim, os manteve no levantamento.

Quanto a mercadorias sujeitas à substituição tributária, reconheceu procedente a alegação e excluiu da cobrança o valor R\$ 247,39, correspondente às saídas destas mercadorias.

Também acatou os argumentos relativos as mercadorias isentas, acrescentando CHEIRO VERDE e ERVA DOCE, também isentas, que foram equivocadamente incluídas no demonstrativo, excluindo o valor de R\$ 609,24.

Concluiu, após a revisão, que o valor do ICMS da infração, restou R\$ 23.554,78.

Examinando os documentos, planilhas, arquivos das notas fiscais eletrônicas, assim como as cópias dos DANFES gravados no CD, fl. 07, constato verdadeira a informação do autuante que não há comprovação de que o LEITE EM PÓ e o COMPOSTO LÁCTEO vendido pela autuada tenha sido fabricado na Bahia, e portanto, o contribuinte não faz jus a redução da base de cálculo, prevista no art. 268, inc. XXV do RICMS/2012, que condicionava a redução da base de cálculo nas operações internas, para o leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste estado, de forma que a carga tributária incidente, corresponda a 7%, cuja redação, foi vigente entre 01/01/2014 e 16/06/2015 e de 17/06/2015 a 31/01/2017.

Quanto ao item LASANHA SÊMOLA 500 g, efetivamente no período fiscalizado, estava sujeita ao ICMS por substituição tributária, conforme item 33.1 do Anexo 1 ao RICMS/2012.

Constato que os produtos listados como isentos, estão beneficiados pela isenção do ICMS, conforme o art. 265, incisos I e II do RICMS/2012.

Pelo exposto, acato integralmente a revisão e considero a infração 05 parcialmente subsistente, conforme demonstrativo.

Ano	Mês	ICMS devido
2015	jul	5.074,70
2015	ago	1.580,93
2015	set	3.548,07
2015	out	3.786,84
2015	nov	3.549,40
2015	dez	6.014,84
Total		23.554,78

A **infração 06** exige o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição do ICMS recolhido a menor, referente às aquisições interestaduais de mercadorias.

A defesa arguiu que houve erro no cálculo do imposto pelo autuante, que ao adotar a pauta fiscal na determinação da base de cálculo para o produto MACARRÕES INSTANTÂNEOS e MACARRÕES, considerou o valor previsto na Portaria nº 28/2015, de R\$ 6,96 por quilograma para todas as embalagens de 85 g, 74 g, 88 g, 68 g, 99 g, dentre outras.

O autuante, na informação fiscal, reconheceu como devida a alegação e refez o demonstrativo, corrigindo o valor da infração para R\$ 7.042,20.

Trata-se de constatação mediante exame dos demonstrativos. Assim, tendo verificado pertinente a revisão, acolho a retificação, e considero subsistente em parte a infração, conforme demonstrativo.

Ano	Mês	ICMS Devido
2015	Set.	2.186,43
2015	Nov.	889,00
2015	Dez.	3.966,77
Total		7.042,20

Por fim, a **infração 07** que exige multa percentual sobre a parcela do ICMS que a autuada deixou de recolher por antecipação parcial. A defesa contesta a infração alegando que o autuante incluiu no levantamento mercadorias sujeitas ao ICMS por substituição tributária e mercadorias isentas de ICMS.

O autuante identificou as mercadorias: ALECRIM, CAMOMILA, COENTRO, ERVA DOCE, FOLHA DE LOURO, ORÉGANO e PIMENTA que constam do Convênio ICM 44/75, sendo, portanto, beneficiadas com isenção do ICMS. Contudo, as mercadorias AÇAFRÃO, NOZ-MOSCADA, BOLDO, CRAVO e MACELA não estão sujeitas ao regime de substituição tributária tampouco amparadas pelo benefício da isenção.

Assim sendo, acatando parte das alegações da autuada, excluiu as mercadorias isentas do demonstrativo da infração, tendo o valor da multa reduzido para R\$ 7.075,82.

A exclusão dos itens, foi correto por serem mercadorias com saídas internas amparadas pela isenção do ICMS, consoante previsto no art. 265, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012:

Art. 265. São isentas do ICMS:

I – as saídas internas e interestaduais:

a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da Europa e nozes (Conv. ICM 07/80);

Quanto aos demais itens, tem razão o autuante em mantê-los no levantamento, por serem os mesmos, tributados normalmente.

Dessa forma, acolho a revisão, e considero subsistente em parte a infração 07, no valor de R\$ 7.075,82, conforme demonstrativo a seguir.

Ano	Mês	Multa
2015	jul	274,31
2015	ago	1.654,34
2015	set	858,41
2015	out	2.015,76
2015	nov	308,20
2015	dez	1.964,80
Total		7.075,82

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro resumo a seguir.

Infração	Código	Valor Autuado - R\$	Valor Julgado - R\$	Multa %	Julgamento
01	01.02.03	1.096,48	1.096,48	60,00	PROCEDENTE
02	01.02.06	7.058,66	5.886,50	60,00	PROCEDENTE EM PARTE
03	01.02.42	83.849,36	83.849,36	60,00	PROCEDENTE
04	01.02.74	16.296,11	16.296,11	60,00	PROCEDENTE
05	03.02.05	24.411,41	23.554,78	60,00	PROCEDENTE EM PARTE
06	07.01.02	22.702,28	7.042,20	60,00	PROCEDENTE EM PARTE
07	07.15.05	7.669,89	7.075,82	-	PROCEDENTE EM PARTE
Soma		163.084,19	144.801,25		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269511.0002/19-4**, lavrado contra **JNS COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 137.725,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, inc. II, alíneas “a” e “d” da Lei nº 7.014/9, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$7.075,82**, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR