

**A. I. N°** - 206955.0006/19-0  
**AUTUADO** - KIMBERLY - CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/11/2022

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0253-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. Há insegurança na determinação do valor exigido, face a existência de divergências entre os demonstrativos inseridos no CD de fl. 119 e o anexado no PAF em meio físico, gerando insegurança na determinação da infração e prejudicando o direito de defesa do contribuinte. Item nulo. **b)** ICMS PARTILHA. PREVISÃO EC 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS DESTINADAS A OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO PARA CONSUMIDORES. Há insegurança na determinação do valor exigido, face a existência de divergências entre os valores apurados nos demonstrativos analíticos inseridos no CD de fl. 119 e o exigido, gerando insegurança na determinação da infração e prejudicando o direito de defesa do contribuinte. Item nulo. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/09/2019 e refere-se à cobrança de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$ 126.306,82, pela constatação das seguintes infrações

Infração 01 - 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento no valor de R\$ 76.228,20, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 01.02.06 - Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo, ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI do art. 4º da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 24.829,78, acrescido da multa de 60 % prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 016.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no

valor de R\$ 25.248,84.

O autuado, através do seu representante legalmente habilitado, apresenta impugnação, fls. 122 a 147, e inicialmente fala sobre a tempestividade de sua apresentação.

Em seguida informa tratar-se de empresa produtora de itens de higiene pessoal e é contribuinte do ICMS tanto no Estado da Bahia quanto em outros estados do país. Assim, em sua rotina mensal, registra todas as operações com circulação de mercadoria e recolhe aos cofres baianos o ICMS oriundo, inclusive a parcela do tributo decorrente do diferencial de alíquota devido nas circulações para outras UFs.

Para calcular o tributo devido, registra todas as operações no Livro de Apuração de ICMS e lá verifica o total de tributo pago em etapas anteriores, o total de créditos adquiridos, os débitos e o possível valor residual.

Aduz que essas relações são repassadas para o sistema do SPED Fiscal, o qual forma a correspondente Escrituração Fiscal Digital – EFD. Na Escrituração Fiscal Digital são contabilizadas todas as movimentações da empresa que importam na sistemática do ICMS, formalizadas por meio das respectivas notas fiscais de entrada e saída. Entretanto, após procedimento fiscal, a Impugnante fora surpreendida com o Auto de Infração em epígrafe, o qual exige saldo de ICMS considerado devido e aplica multa de ofício de 60% o valor do tributo cobrado, bem como os acréscimos moratórios incidentes do não pagamento no período em que era supostamente devido.

Transcreve o teor das acusações e afirma que ao analisá-las assim como os fundamentos do Auto de Infração e os documentos acostados, a Impugnante verificou erros formais de lavratura e inconsistência material nas constatações relevadas pela lavratura, como passará a expor;

Preliminarmente suscita a NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAR CORRETAMENTE OS FATOS PRESENTES NA INFRAÇÃO 03 E DA PROVA INEFICAZ, asseverando que devem ser observados os critérios formais do Auto de Infração guerreado para que se possa extrair perfeitamente a conclusão consolidada pelo auditor no momento da lavratura e que se compreenda os pontos que o levaram a isto.

Transcreve o disposto no art. 18 do RPAF/BA, informando que será demonstrado neste tópico que houve o cerceamento do direito de defesa, na medida em que, pela disposição transcrita nos fatos e na infração como também pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. Assim, sem entender o fundamento da lavratura, fica inviável confrontá-la, havendo cerceamento do direito de defesa, na medida em que, pela disposição transcrita nos fatos e na infração como também pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. Assim, sem entender o fundamento da lavratura, fica inviável confrontá-la.

Desta necessidade observa-se que o sistema utilizado para “escrita fiscal” é o programa do SPED-Fiscal, o qual emite a Escrituração Fiscal Digital, conforme apresenta o próprio sítio da SEFAZ/BA. Ou seja, a “escrita fiscal” que o auditor alegou não ter ocorrido o registro é a Escrituração Fiscal Digital, realizada pelo Programa SPED-Fiscal. Entretanto, uma vez que a EFD estaria sem preenchimento das entradas, deve ser questionado, de qual documento a fiscalização obteve conhecimento dessa suposta omissão. Então, pelo arquivo constante na mídia disponibilizada pela autoridade fiscal, observa-se um enorme contrassenso.

O nome do arquivo elaborado pela fiscalização leva exatamente a conclusão que se apresentou até este momento: que a Autoridade verificou que as Notas Fiscais não foram escrituradas no SPED (EFD): O que surpreende é a fonte de onde são retiradas as informações que compuseram a constatação da Administração Pública.

Diz que a própria Escrituração Fiscal Digital, documento consolidado pelo SPED, é a fonte para supostamente constatar que não foram escrituradas as Notas Fiscais de Entrada. Questiona como poderia a autoridade usar a EFD como fonte para observar que não foram registradas NF-e’s na

mesma EFD.

Em observância da regularidade de seus procedimentos, a Impugnante apurou que todas as Notas Fiscais apresentadas na planilha disponibilizada pela fiscalização estão de fato presentes em sua EFD. Assim, importa esclarecer que as Notas Fiscais apresentadas na planilha da autoridade administrativa registram operações de devolução, retorno e remessa de bens e serviços. Contudo, elas estão todas devidamente registradas na EFD, o que implica no total contrassenso que se apoia na descrição da infração presente no Auto de Infração.

Subsidiariamente ao contrassenso que se vê ao analisar a descrição da infração e os documentos disponibilizados, deve ser verificada também a nulidade das provas trazidas, pois estas não fazem qualquer cruzamento dos dados apresentados à fiscalização.

Caso se possa questionar sobre as notas que registraram as operações reflexas destas devoluções e retornos, deve ser ressaltado que é evidente que elas são registradas em notas fiscais específicas para cada circulação. Ou seja, uma NF-e para a entrada e outra para a saída, com os respectivos remetentes e destinatários para cada operação, com chaves de documento fiscal específicas para a entrada e a saída, conforme estipula o próprio RICMS para o caso das duas partes serem contribuintes do ICMS e, portanto, emissoras de NF-e.

Nesta perspectiva, questiona-se: “qual os dados confrontados pela fiscalização para concluir que não foram registradas as entradas, uma vez que ao que tudo indica, ela só observou as Notas Fiscais de saída. Pelo que consta no Auto de Infração, não houve cruzamento entre as informações de entrada e saída para que pudesse formar convencimento sobre a omissão das obrigações fiscais.

Entende que a fiscalização aparentemente verificou notas fiscais de saída que implicassem uma entrada, procurou o mesmo número da nota fiscal de saída no registro de entrada e, sem cruzar os dados reflexos, ou solicitar que o contribuinte apresentasse qualquer relação das notas reflexas, entendeu terem sido omitidas as entradas.

Nota que a prova apresentada pela fiscalização não traz qualquer grau de certeza de sua constatação, uma vez que não demonstra o cruzamento feito no processo fiscal que firmasse a conclusão que motivou a lavratura. Neste sentido, é importante ressaltar que a atividade fiscal é atividade administrativa plenamente vinculada e ela é a responsável pela elaboração e concretização de provas que tragam certeza do que está sendo trazido do mundo fenomenológico ao mundo jurídico.

Dessa premissa, é dever do auditor fiscal comprovar irregularidades encontradas em seu procedimento fiscal. Comprovar quais as Notas Fiscais não foram registradas na EFD e como ela tomou conhecimento desta omissão para que o contribuinte possa verificar onde suas obrigações fiscais foram falhas, quais os dados que foram cruzados para que ele compreendesse pela omissão de entradas.

Ocorre que a forma de “prova” trazida pelo auditor confronta o que determina o art. 142 do CTN, o qual traz a imprescindibilidade da observância dos requisitos essenciais ao lançamento.

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Compete à Autoridade Fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa.

Assim, a segurança jurídica e a motivação/fundamentação são também requisitos indispensáveis do ato administrativo, e deve ser obrigatoriamente cumprido pela Administração Pública, tal como determina expressamente o artigo 18º do Decreto Estadual nº7.629/1999.

Transcreve ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Professor Roque Antonio Carraza sobre motivação dos atos administrativos, para concluir que caso a Autoridade Fiscal não cumpra

os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem.

Assim, infere-se que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão que a autoridade administrativa, assim ele poderá entender o motivo que levou à lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa.

Na medida em que a acusação fiscal se pauta na ausência de registro fiscal no SPED (EFD), ao mesmo tempo, a autoridade utiliza a mesma EFD para verificar quais Notas Fiscais não foram registradas, não faz sentido a infração apresentada, não havendo como entender qual a infração imputada à sua atuação.

Da mesma forma, caso o entendimento da autoridade seja de que as Notas Fiscais de Saída deveriam corresponder a uma Nota Fiscal de Entrada idêntica, parte-se de uma premissa errada e, dessa maneira, o procedimento fiscal estaria incorreto.

Por outro lado, caso o fiscal tenha conhecimento de que a Nota Fiscal de Entrada tenha informações diferentes das Notas Fiscais de Saída, com números de chave diferentes, por exemplo, ele deveria ter relacionado qual entrada se refere a qual saída correspondente, mas não o fez. Fato que também torna a prova apresentada pela fiscalização inútil, pois não analisou de fato as operações realizadas pelo contribuinte.

Assevera que confrontando a infração descrita e os documentos apresentados, não se pode compreender qual a imputação presente no Auto de Infração, nem os dados analisados pela fiscalização. Não há como a Impugnante elaborar seus argumentos de defesa, sem que saiba o motivo que está gerando a exação em conteúdo.

Requer a nulidade do Auto de Infração pelo cerceamento do direito de defesa, vez que há contradições que impossibilitam a Impugnante de entender o motivo da autuação e, portanto, exercer seu direito de defesa.

Em seguida informa que adiante serão apresentadas outras questões de nulidade que são decorrentes do erro no procedimento fiscal e elaboradas mediante omissões por parte da autoridade que lavrou o instrumento combatido.

Abre tópico denominado “DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA PELA TOTAL DISSOCIAÇÃO DAS PROVAS TRAZIDAS AOS AUTOS E DO VALOR COBRADO NA INFRAÇÃO 01”, destacando que a autoridade fiscal trouxe alguns documentos anexados ao Auto de Infração cuja única função é confundir qualquer um que queira interpretar os fatos supostamente apurados.

Em uma rápida observação do próprio Auto de Infração, percebe-se que a autoridade fiscal exige valores de ICMS decorrente do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) dos meses de **janeiro, março, abril, junho, julho e setembro de 2016**.

Neste contexto, a fiscalização trouxe alguns demonstrativos para justificar a cobrança ou ao menos deveria ser essa função. Expõem-se os arquivos trazidos pela auditoria no CD - Rom que acompanhou o Auto de Infração. Entretanto, o único efeito que os anexos fomentaram, foi a curiosidade sobre qual o procedimento que a autoridade fiscal utilizou e como ela chegou nos valores cobrados, uma vez que nada comprovou, nem sequer firmou entendimento do critério utilizado para a lavratura.

Como se informou anteriormente, fora cobrado ICMS dos períodos de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho e setembro de 2016. Contudo, no arquivo “DIFAL 2016\_DEMONSTRATIVO CALCULO” a autoridade limitou-se a transcrever algumas informações de alguns meses que achou interessante, sem formar qualquer vínculo com o período fiscalizado e com a cobrança feita.

Note que a autuante restringiu-se a registrar apenas os períodos de março, abril e setembro de



2016. Sem nada explicar a razão de fazer apenas referente a estes meses, enquanto deixava todo o restante de lado. Também não se dispôs a explicar os campos que elaborou na planilha, explicando o que é o “Valor Total” (se é o valor total do ICMS, o valor total das operações, o valor total devido) ou o que representam os dados dispostos.

Ainda seguindo pela análise dos demais documentos, no arquivo “DIFAL\_2016\_MAT USO\_CONSUMO\_RESUMO” a fiscalização apresenta alguns valores de ICMS, mas que não fazem qualquer menção ao DIFAL ou que mantenham qualquer relação com as cobranças do Auto de Infração Ou seja, apresenta-se uma planilha que não detém relação nenhuma com a cobrança. Estão presentes informações que, com exceção dos meses de março, abril e setembro de 2016 (mesmos meses da planilha anterior), não guardam qualquer relação com as informações da cobrança, nem os valores cobrados no Auto de Infração, nem os demais meses, mas de acordo com a planilha de “Resumo do débito” restam valores devidos.

O arquivo “DIFAL\_LISTAGEM NOTASI\_2016” lista um rol de notas fiscais dos meses de fevereiro, março, abril, maio, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2016 (mesmos meses apresentados no arquivo anterior), para que seja calculado o valor total devido de DIFAL nesses meses, conforme anexo que copiou. Deles, presume-se que foram apurados os valores inicialmente devidos do DIFAL, provavelmente sem contar com a quitação destes montantes por parte do contribuinte.

O fato é que dentre todos os documentos, a primeira observação que se faz com relação aos débitos é que nenhuma das planilhas faz referência ao mês de janeiro, junho e julho de 2016. Também se observa que o único documento que apresenta qualquer relação com o Auto de Infração é o “Demonstrativo de Cálculo”, mas mesmo assim, só se relaciona com os meses de março, abril e setembro e as outras informações lá presentes não trazem qualquer conclusão do procedimento utilizado pela auditora. Dos outros arquivos trazidos, não se extrai nenhuma relação com as cobranças ou os demais períodos que não foram citados nas planilhas.

Em resumo, senhores julgadores, é impossível obter qualquer espécie de conclusão da cobrança e dos critérios utilizados pelo auditor no momento da lavratura do Auto de Infração. A análise dos arquivos apresentados torna evidente que a cobrança não tem condições de seguir, uma vez que não possui liquidez, muito menos certeza do que está cobrando. São apresentadas planilhas que nada explicam, que se reportam apenas a 3 dos períodos presentes no Auto de Infração, que não trazem qualquer consolidação dos valores cobrados, ou mesmo de como foi o cálculo efetuado para chegar nesses valores.

Como dito anteriormente, para que o contribuinte possa defender-se de cobranças é necessário que ele saiba qual a motivação dessa exação. Ele deve ter total condições de compreender os fatos e as conclusões tiradas pela autoridade fiscal. O que definitivamente não é o caso!

Reforça-se, mesmo buscando em seus registros, complementar as informações apresentadas nas planilhas desconexas da auditoria fiscal, a Impugnante não possui meios de tirar qualquer conclusão sobre os valores apresentados nos arquivos. Não consegue compreender como as cobranças chegaram nesses patamares. Não extrai qualquer relação entre a cobrança e as provas apresentadas e mesmo os demais documentos fiscais que possui (mesmo porque alguns períodos sequer foram mencionados nos arquivos).

Dessa forma, sem entender de onde surgiram os valores trazidos pela fiscalização e, sem entender de fato porque está sendo autuado, o direito de defesa do contribuinte está totalmente maculado de vício insanável. Portanto, o Auto de Infração deve ser declarado de imediato nulo, para que não possa surtir mais efeitos no mundo jurídico. Ou, ao menos, o que se assume por mera exaustão de argumentos, seja anuladas as cobranças presentes na Infração 01.

No mérito, em relação a infração 01 esclarece que no ano de 2016 o método de cálculo do Diferencial de Alíquotas - DIFAL foi alterado conforme a Emenda Constitucional nº 87/2015. Neste sentido, a Impugnante possivelmente incorreu em alguns erros de cálculo do DIFAL devido.

Entretanto, com o correr do novo sistema, espontaneamente, foram realizadas retificações e complementos aos valores apurados e pagos inicialmente, de modo que fosse sanado o erro possivelmente incorrido nas primeiras apurações com o novo cálculo.

Assim, com base nos Demonstrativos de Apuração do ICMS, o contribuinte contabilizou os ajustes e efetuou a devida retificação da EFD. Dessa forma, sem conseguir compreender as informações presentes nos documentos apresentados pela fiscalização, a Impugnante, tendo conhecimento dos ajustes realizados, procurou qualquer indício de que esses ajustes tenham sido levados em consideração no cálculo.

Ressalta que, mesmo sem compreender a forma de cálculo, conseguiu observar em uma das planilhas que esse ajuste não foi levado em consideração pela autoridade fiscal

Demonstrativo: Débito de Diferencial de Aliquota - Material de uso e consumo - Resumo do débito

Ano	Mes	VIDevidoAud	VILancEmp	VIAjustEmpr	VILcmsDevido	Observação
2016	2	34.409,15	27.422,28	0,00	6.986,87	
2016	3	61.958,35	45.617,18	0,00	16.341,17	
2016	4	67.647,02	55.960,31	0,00	11.686,71	
2016	5	103.029,98	101.150,30	0,00	1.879,68	
2016	8	65.033,87	58.015,92	0,00	7.017,95	
2016	9	109.159,40	61.145,75	0,00	48.013,65	
2016	10	50.047,48	47.140,30	0,00	2.907,18	
2016	12	105.567,34	97.358,14	0,00	8.209,20	
Total		596.852,59	493.810,18	0,00	103.042,41	

Descrição dos rótulos cujos nomes não são auto explicativos.

VIDevidoAud - Valor devido apurado na auditoria  
VILancEmp - Valor lançado pela empresa

VIAjustEmpr - Valor do ajuste lançado pela empresa (débito, crédito, estorno etc.)

VILcmsDevido - Valor do ICMS devido

Ou seja, mesmo sem ter absoluta certeza se essa planilha se refere aos ajustes realizados posteriormente à apuração inicial do ICMS, é a única indicação de que esse fator pudesse ter sido considerado pela fiscalização. Neste sentido, ainda não estão presentes outros períodos que estão sendo cobrados no Auto de Infração, mas que não constam na planilha (janeiro, junho e julho de 2016), razão pela qual a Impugnante não tem como se defender desses períodos.

Ao mesmo passo que, sem entender com certeza o que essa planilha está demonstrando, também não consegue dizer se o ajuste que trata essa coluna é referente aos ajustes oferecidos após constatar os possíveis erros de cálculo. De toda forma, deve ser verificada a procedência dessa cobrança, uma vez que a Impugnante realizou o ajuste dos recolhimentos referentes ao DIFAL de todos os meses que constatou terem sido calculados e recolhidos erroneamente.

Em relação a infração 02 reitera que a empresa produz itens de higiene pessoal e, portanto, itens de primeira necessidade. Em decorrência disso, diversos Estados concedem benefícios fiscais para a produção e comercialização desses produtos e não é diferente no Estado da Bahia. Assim, as mercadorias comercializadas pela Impugnante possuem diversos incentivos fiscais, incluindo diferimentos, isenções, quando comercializados para consumidores finais, uma vez que são produtos que servem para saneamento básico e suprem necessidades fundamentais para a vida humana.

Por essa razão, quando comercializa para consumidores finais em outras Unidade da Federação, muitas notas fiscais são emitidas com isenções, o que implica em redução do valor do ICMS e, consequentemente, do DIFAL devido na operação interestadual. Neste sentido, observa-se que na planilha elaborada pela fiscalização, muitos itens lá presentes são itens de primeira necessidade e possuem benefícios fiscais, o que implica na redução imediata do DIFAL, quando em operações de venda direta ao consumidor final.

Cita como exemplo os itens Papéis higiênicos, géis anticépticos, fraldas descartáveis, diversos itens são elencados e que, por serem de necessidade básica, possuem diversos benefícios fiscais

nas operações que os envolvem. Ainda, como padronizou-se nesses autos, nota-se que essa relação de Notas Fiscais não possui relação final com o Auto de Infração, conforme se exemplifica do valor considerado devido ao final de um dos meses que são cobrados, no caso fevereiro de não entrou em nenhum dos fatores da equação final da planilha de resumo do débito:

Nota-se que novamente, os documentos não possuem qualquer relação entre si, o que reitera a i., na certeza que todo o procedimento fiscal gerou no contribuinte, uma vez que novamente trouxe dados que não fazem qualquer sentido para a apuração do valor cobrado.

Assim, sem ter certeza se foram considerados benefícios fiscais existentes nos produtos de primeira necessidade comercializados pela Impugnante, o Auto de Infração deve ser cancelado neste item.

Na infração 03, como informado no tópico da nulidade, não é possível interligar os fatos com a infração constatada pela autoridade fiscal. Entretanto, pelo pouco que se pode entender, não há qualquer motivo para a lavratura do Auto de Infração neste quesito. A princípio observa-se que o lançamento imputa ao contribuinte a omissão em seus registros no SPED Fiscal, contudo os dados analisados para essa conclusão foram retirados da própria Escrituração Fiscal Digital-EFD (documento fiscal emitido a partir do sistema do SPED Fiscal).

Assim, não consegue extrair o que de fato a fiscalização quis dizer com a fundamentação para a cobrança. Em virtude de sua boa-fé, a Impugnante busca esclarecer todo o cenário referente as operações levantadas. Como tratam-se de operações de remessa, retorno e devolução, as circulações que são elencadas possuem entrada e saída. Entretanto, como são operações em que as duas pontas são contribuintes, são emitidas Notas Fiscais distintas para cada uma das operações. Ou seja, para a operação de remessa existe uma Nota Fiscal específica e para a recepção outra Nota Fiscal específica também, tendo dados complementemente apartados entre si, condizendo apenas com a mercadoria circulada.

Neste sentido, caso a fiscalização não exija documentos aptos a fazer o confronto dessas entradas e saídas, só com a EFD realmente não será possível cruzar as informações. Dessa forma, acredita-se que possa ter sido esse o equívoco cometido pela autoridade fiscal, no momento em que interpretou pela existência de infração. Contudo, como já expôs anteriormente, não é possível ter certeza dessas questões, uma vez que os documentos nada informam e a descrição da infração é totalmente inconclusiva. Por esta razão, além de todo o exposto, neste item o Auto não merece prosperar, uma vez que não considerou os fatos e não trouxe quais os critérios utilizados pela autoridade fiscal para cruzar as informações de entrada e saída de notas fiscais de remessa, retorno e devolução.

Por fim requer que o conhecimento da presente impugnação, dando-lhe total provimento, para que cancelar o crédito tributário exigido no presente AI. Requer também a Impugnante a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta de Julgamento Fiscal Do Conselho Da Fazenda Do Estado Da Bahia e protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

A autuante presta Informação Fiscal às fls.266 a 275, e diz que Auto de Infração foi lavrado de acordo com os dispositivos contidos na legislação Estadual do ICMS, na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7629/99) sendo que os valores apurados referentes a base de cálculo do imposto constam dos demonstrativos integrantes do processo administrativo Fiscal. Para atender o disposto na legislação Estadual os demonstrativos foram entregues à autuada em papel e em mídia magnética, para permitir que a mesma pudesse exercer o seu direito de defesa.

O processo administrativo fiscal está, portanto, revestido de todas as formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregue a autuada as peças geradas no PAF e necessárias à sua defesa como seja: (demonstrativos em mídia magnética e papel).

Durante toda a fase da ação fiscal a autuada foi intimada a tomar conhecimento e se posicionar acerca dos levantamentos fiscais realizados pela fiscalização. Todos constam de e-mail que poderão ser anexados ao PAF se assim for determinado pelo CONSEF.

Em relação ao mérito faz um resumo dos argumentos defensivos da infração 01 nos seguintes termos:

*Diz a Autuada que em uma rápida observação do próprio Auto de Infração, percebe-se que a autoridade fiscal exige valores de ICMS decorrente do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) dos meses de **janeiro, março, abril, junho, julho e setembro de 2016**.*

*Entretanto, o único efeito que os anexos fomentaram, foi a curiosidade sobre qual o procedimento que a autoridade fiscal utilizou e como ela chegou nos valores cobrados, uma vez que nada comprovou, nem sequer firmou entendimento do critério utilizado para a lavratura.*

*Como se informou anteriormente, fora cobrado ICMS dos períodos de **janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho e setembro de 2016**. Contudo, no arquivo “DIFAL 2016\_DEMONSTRATIVO CALCULO” a autoridade limitou-se a transcrever algumas informações de alguns meses que achou interessante, sem formar qualquer vínculo com o período fiscalizado e com a cobrança feita:*

Em seguida assim se posiciona: “Os demonstrativos anexados ao Auto de Infração nas folhas 9 a 15 do PAF tratam respectivamente do Resumo e do Demonstrativo de cálculo da DIFAL.

*Foi também anexado a listagem de notas fiscais para permitir a verificação das notas fiscais geradoras do DIFAL. Por um erro na emissão da listagem não foi juntado o mês de janeiro/2016, razão pela qual anexamos nesta informação fiscal. (folhas 9 e 10 do PAF).*

*A listagem das notas fiscais referentes aos meses de fevereiro, maio, agosto, outubro, novembro e dezembro não foram integradas na listagem anexada originalmente no processo, como também não foi anexada a esta informação fiscal, porque nesses meses não há cobrança do ICMS/DIFAL.*

*No demonstrativo de cálculo consta a discriminação dos valores apurados referentes ao ICMS DIFAL, como também a operação que faz a subtração do valor lançado no mês pela autuada, chegando-se assim ao valor a receber, devido ao recolhimento a menor por parte da autuada.”*

Informa estar anexando nova edição da listagem de notas fiscais, consoante com o demonstrativo da DIFAL folha 10 a 11 do PAF.

Quanto a infração 02 assim se posiciona: “A cobrança do DIFAL, nesta infração, tem como base o dispositivo abaixo:

*Art. 49-B. O recolhimento a que se refere o inciso II do § 4º do art. 2º deverá ser realizado pelo remetente ou prestador, localizado em outra unidade da Federação, na seguinte proporção do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual:*

*Nota: O art. “49-B” foi acrescentado pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16*

*I - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento);*

*II - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento); III - para o ano de 2018:*

*80% (oitenta por cento);*

*IV - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento).*

*“Art. 49-C Na hipótese de operações ou prestações que destinarem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação, deverá ser recolhido para este Estado, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, na seguinte proporção: I - em 2016: 60% (sessenta por cento); II - em 2017: 40% (quarenta por cento); III - em 2018: 20% (vinte por cento).”*

*Não está previsto na legislação exceções de acordo com a natureza do produto como alega a autuada. Mantemos na íntegra a autuação.”*

Em relação a infração 03 transcreve o inteiro teor da defesa e assim se posiciona:

*“A Autuada fez uma extensa contestação sobre a infração 03, por não ter analisado o conteúdo do demonstrativo que fundamenta os valores integrantes do levantamento fiscal.*

*No demonstrativo está claro que as notas fiscais que compõem a planilha são de emissão de*



terceiros, constando inclusive a CHAVE ELETRÔNICA, para permitir a verificação do DANFE. Está claro que não se trata de nota fiscal de saída de emissão da autuada, pois o título do demonstrativo é:

“NOTA FISCAL DE ENTRADA NÃO LANÇADA” (folhas 85 a 117 do PAF)

Onde se destaca os seguintes itens:

DATA, NUMERO DO DOCUMENTO, CHAVE DOC FISCAL, CNPJ, UF, CFOP, ITEM, CÓDIGO VLOR DO ITEM.

Não tem como justificar esse erro de interpretação da autuada. Está claro que são notas fiscais de entrada de terceiros (emissão de terceiros), não lançadas na EFD.

Veja que a autuada ESTÁ PEDINDO “NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO”, POR ENTENDER QUE ESSAS NOTAS SERIAM DE SAÍDAS (emissão da autuada).

Anexamos algumas notas fiscais nesta informação fiscal.

Mantemos na íntegra a Autuação pois a autuada não apresentou comprovação de lançamento das notas fiscais relacionadas na planilha, no livro de entrada.”

Anexamos nova edição da listagem de notas fiscais, consoante com o demonstrativo da DIFAL (FOLHA 10 A 11 DO PAF).

O sujeito passivo foi cientificado, via correios, conforme se verifica no Aviso de Recebimento-AR, com data de ciência em 15/06/2020, porém, não se manifestou e o processo foi encaminhado para este Conselho, conforme documento de fl. 346, emitido em 26/10/2020.

À fl. 352 consta um despacho da Coordenação Administrativa, com data de emissão em 20 de junho de 2022, retornando o PAF a IFMT para intimar o sujeito passivo a apresentar procuração com identificação do representante legal da empresa, que comprove para outorga dos poderes conferidos, e transcreve o teor dos artigos 10 do RPAF/BA.

À fl. 256 foi anexada petição do sujeito passivo dirigida a este Conselho, informando estar anexando cópias dos documentos de representação e dos documentos de identidade que comprovam os poderes de representação do signatário da defesa administrativa, e solicita concessão de prazo suplementar de 15 dias para juntada de suas vias originais, visto que os documentos de representação foram confeccionados em São Paulo - SP.

O processo foi encaminhado à DAT/METRO em 04/08/22, retornando em 10/08/22, conforme despacho de fl. 402. Em 26/09/22 foi encaminhado a esta Relatora para instrução e posterior julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Drª Camila Amaral dos Santos, OAB/SP nº 466.012, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 24/09/2019 diz respeito a exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$ 126.306,82, em face das seguintes acusações:

Infração 01 - 06.02.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento no valor de R\$ 76.228,20, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 01.02.06 - Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo, ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI do art. 4º da lei 7.014/96, no valor de R\$ 24.829,78, acrescido da multa de 60 % prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 016.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido

registro na escrita fiscal sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 25.248,84.

Em preliminar foram apresentadas pelo autuado arguições de nulidades relacionadas a todas as infrações.

Em relação à infração 01 o defendente assevera ter havido total dissociação entre as provas trazidas aos autos e o valor ora exigido, cerceando o seu direito de defesa. Explica que foi objeto da presente exigência os meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho e setembro de 2016, entretanto, no arquivo a ele disponibilizado denominado “DIFAL 2016-DEMONSTRATIVO CALCULO, foram transcritas algumas informações relativas aos meses de março, abril e setembro. Já o demonstrativo “DIFAL-2016-MAT USO- CONSUMO-RESUMO” foram indicados alguns valores que não se relacionam com as operações objeto de cobrança no Auto de Infração.

De início destaco que após abrir os arquivos apontados pelo autuado inseridos no CD de 119 observe que se referem a demonstrativos cujos cabeçalhos assim se apresentam:

- (i) “DÉBITO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA- MATERIAL DE USO E CONSUMO- DEMONSTRATIVO DO CALCULO”
- (ii) “DEBITO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – MATERIAL DE USO CONSUMO- RESUMO DO DÉBITO”

No primeiro encontram-se informações relativas aos meses de março, abril e setembro das operações oriundas de outros estados através dos CFOPs 2407; 2556 e 2557 com as seguintes informações: Valor Total”; “difal”; “Difal lançado” Difal a Rec, conforme a seguir transcrito:

Mês	Vlr. Total	Difal	Difal Lanç.	Difal a Rec
Mar/16	483.242,78	62.008,43	45.617,18	16.391,25
Abr/16	638.701,94	82.990,23	55.960,31	27.029,92
Set/16	683.097,74	80.506,31	61.145,75	19.360,56
<b>Totais</b>	<b>1.805.042,46</b>	<b>225.504,97</b>	<b>162.723,24</b>	<b>62.781,73</b>

Já no segundo demonstrativo que se relaciona ao resumo de débito relativo ao ano de 2016 constam informações totais relativas aos meses de fevereiro, março, abril, maio, agosto, setembro outubro e dezembro, inseridas nas seguintes colunas: VIDevidoAud; VILançEmp; VIAjustEmpr e VLIcmsDevido:

Mês	VIDevidoAud	VILançEmp	VIAjustEmpr	VLIcmsDevido
2	34.409,15	27.422,28	-	6.986,87
3	61.958,35	45.617,18	-	16.341,17
4	67.647,02	55.960,31	-	11.686,71
5	103.029,98	101.150,30	-	1.879,68
8	65.033,87	58.015,92	-	7.017,95
9	109.159,40	61.145,75	-	48.013,65
10	50.047,48	47.140,30	-	2.907,18
12	105.567,34	97.358,15	-	8.209,19
<b>Totais</b>	<b>596.852,59</b>	<b>493.810,19</b>	<b>-</b>	<b>103.042,40</b>

Ocorre que os demonstrativos anexados em meio físico relacionados aos mesmos demonstrativos, fls. 09 a 11, estão indicadas as operações relativas aos meses de janeiro, março, abril, junho, julho e setembro totalizando o valor de R\$ 76.228,20 conforme Resumo de débito:

Mês	VIDevidoAud	VILançEmp	VIAjustEmpr	VLIcmsDevido
1	40.296,86	37.164,16	-	3.132,70
3	62.008,43	45.617,18	-	16.391,25
4	82.990,23	55.960,31	-	27.029,92
6	50.842,23	42.995,80	-	7.846,43
7	41.495,45	39.028,11	-	2.467,34
9	80.506,31	61.145,75	-	19.360,56
<b>Totais</b>	<b>358.139,51</b>	<b>281.911,31</b>	<b>-</b>	<b>76.228,20</b>

Observo ainda que também foi anexado à fl. 12 a 67, demonstrativo analítico denominado “DEBITO DE DIFERENCIAL DE ALIQUOTA-MATERIAL DE USO E CONSUMO - LISTA DE NOTAS /ITENS, incluindo operações que não foram objeto de exigência, no caso, fevereiro, março, abril, maio, agosto, setembro, outubro e dezembro, e faltando às relativas aos meses de janeiro, junho e julho.

Na Informação Fiscal a autuante não se manifestou em relação as ocorrências acima relatadas, apenas reconheceu que por um erro na emissão da listagem das notas fiscais não foi anexado o mês de janeiro de 2016 e na oportunidade anexou nova edição da listagem de notas fiscais, que diz estar consoante com o demonstrativo de folha 10 a 11 do PAF.

Ante ao exposto, entendo que no estado em que se encontra o presente PAF, não há segurança e liquidez quanto aos valores efetivamente devidos, na infração 01, face a existência de divergências entre os demonstrativos inseridos no CD de fl. 119 e o anexado no PAF em meio físico, fls. 9 a 82, todos eles disponibilizados ao sujeito passivo.

Tais equívocos trazem insegurança quanto ao efetivo débito a ser exigido e cerceamento do direito de defesa. Saliento que é dever do Fisco determinar com segurança o valor do imposto devido, as datas de ocorrência e de vencimento do tributo exigido, devendo ser comprovada a exatidão dos cálculos efetuados relativos ao valor exigido, e sendo necessário verificar toda a documentação e fazer correções e novos cálculos, implica refazimento da ação fiscal.

De acordo com o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração. Assim, existe dúvida, especialmente, quanto aos valores que porventura seriam devidos. Na mesma esteira, cito ainda a Súmula CONSEF nº 01 que diz, em inteiro teor:

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

*É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.*

Assim, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, “a”, voto pela Nulidade da infração 01.

No tocante à infração 02 foi alegado que os documentos e demonstrativos elaborados pela fiscalização não possuem qualquer relação entre si, o que gera incerteza, em relação ao valor supostamente devido.

Indica o autuado, a título de exemplo, o mês de fevereiro de 2016, asseverando que no demonstrativo elaborado pela fiscalização onde consta a relação de Notas Fiscais o total apurado não coincide com o valor exigido no Auto de Infração inserido na planilha de resumo do débito.

A autuante ao prestar a Informação Fiscal também não se pronunciou em relação ao argumento trazido pelo defendente. Assim, ao analisar a exigência do ICMS mês a mês verifico que os valores lançados no Auto de Infração não correspondem com o apurado no demonstrativo analítico de fls. 69 a 83, nos meses de fevereiro, abril e dezembro de 2016, conforme a seguir:

Data OCORR.	ICMS A. INFRAÇÃO	ICMS PLANILHA
Fev/16	1.932,42	2.478,16
Abr/16	2.428,19	2.783,50
Ago/16	3.768,28	3.768,28
Set/16	3.600,02	3.600,21
Out/16	4.612,13	4.612,13
Nov/16	3.236,08	3.236,08
Dez/16	5.252,66	6.128,19

Dessa forma, entendo que tal circunstância também é motivadora de nulidade do lançamento, por insegurança quanto ao efetivo débito a ser exigido e cerceamento do direito de defesa, com os mesmos fundamentos já externados na análise da infração 01. Infração 02 nula.

Na infração 03 foi alegada a impossibilidade de interpretar corretamente a imputação por existência de contradições pois no entender do impugnante a auditoria foi efetuada com base na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD e todas as Notas Fiscais apresentadas na planilha disponibilizada pela fiscalização estão de fato presentes em sua EFD.

Assevera o defendente, que as Notas Fiscais indicadas nas referidas planilhas registram operações de devolução, retorno e remessa de bens e serviços e não houve cruzamento entre as informações de entrada e saída para que pudesse formar convencimento sobre a omissão das obrigações fiscais.

Diz que a fiscalização aparentemente verificou notas fiscais de saídas que implicassem uma entrada, procurou o mesmo número da nota de saída no registro de entrada sem cruzar os dados reflexos, e no seu convencimento, a prova apresentada pela fiscalização não traz qualquer grau de certeza, uma vez que não demonstra o cruzamento feito no processo fiscal que firmasse a conclusão que motivou a presente exigência.

Tal argumento não pode ser acatado pois a infração sob análise está relacionada ao descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro, na escrita fiscal, de notas fiscais de entrada de mercadorias tributáveis.

Como reconheceu o defendente todo o trabalho de auditoria foi baseado na Escrituração Fiscal Digital-EFD, portanto, os documentos em que se respaldou a fiscalização são de inteiro conhecimento do sujeito passivo. Além disso, a Fiscalização embasada na legislação do ICMS elaborou demonstrativos analíticos identificando os fatos que ensejaram a autuação.

No caso foram elaborados demonstrativos de fls. 85 a 117, onde se verifica claramente que se trata de notas fiscais de entradas onde estão indicadas as respectivas chaves de acesso, CNPJ das empresas emitentes, CFOPs e valores dos itens indicados nos documentos fiscais. Sobre tais valores foi aplicado o percentual de 1% e exigida a multa estabelecido no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96

Também observo que todos os levantamentos e demonstrativos que constituíram a base da lavratura do Auto de Infração foram disponibilizados ao sujeito passivo. Logo, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e o contraditório.

No mérito, a infração 03 é decorrente do descumprimento de obrigação tributária, pela falta de registro na escrita fiscal de bens ou serviços sujeitos à tributação, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor comercial de mercadoria.

A tese defensiva é de que as notas fiscais autuadas acobertam operações de remessa, retorno e devolução, sendo que: *“as circulações que são elencadas possuem entrada e saída”*. Nesse sentido entende que a fiscalização deveria ter efetuado o confronto dessas entradas e saídas e não se basear exclusivamente nas informações contidas na EFD.

Tal argumento não se coaduna com a irregularidade apontada, pois como dito anteriormente trata-se de descumprimento de obrigação acessória, ou seja, foi constatado que as notas fiscais elencadas no demonstrativo de fls. 85 a 117, emitidas por terceiros tendo como destinatária a empresa autuada não se encontram registradas na Escrituração Fiscal – EFD, o que enseja a aplicação da penalidade prevista no inciso Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, que assim dispõe:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no*



*estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Ressalto que no demonstrativo elaborado pela fiscalização consta os nº da chave de acesso dos documentos fiscais o que permite ao contribuinte fazer as consultas necessárias no Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Dessa forma, como não foi apresentada qualquer prova para desconstituir o presente lançamento a mesma fica mantida. Consequentemente é subsistente a infração 03.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 25.248,84.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0006/19-0**, lavrado contra **KIMBERLY - CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 25.248,84**, prevista no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR