

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269194.0021/20-2
<b>RECORRENTE</b>	- GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acordão 2ª JJF n° 0219-02/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 17/03/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0040-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Depreende o art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, que o DIFAL a ser recolhido pelo contribuinte baiano deve ser apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, se adquirido a 4%, recolherá 14% e se adquirir a 7%, recolher 11%, considerando que a alíquota interna há época era de 18%. O Sujeito Passivo comprova que em sua escrituração debruça que LRA registra o ICMS com CFOPs de compras (2406, 2551 e 2556), como também que a apuração foi feita criteriosamente e acertadamente, tendo a mesma metodologia matemática que em nada macula a legislação pertinente a matéria. Assim, se comprova que o valor resultante da sua apuração se confirma na SPED e EFD do contribuinte, portanto, objeto da glosa neste Auto de Infração. Resta claro que não houve qualquer prejuízo ao fisco, tendo em vista que a metodologia aplicada, apenas se valeu de uma fórmula matemática, que no caso, o resultado do valor devido foi o mesmo. Infração insubstancial. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 01 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$109.742,37, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

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

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 14 a 22. Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 52 a 56.

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

### VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

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

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

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

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

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

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

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

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

O Processo Administrativo Fiscal busca esta descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

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

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

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

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

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

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

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

“Cláusula décima terceira o contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

7º;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

*Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.*

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

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

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

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

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

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

As advogadas da ora recorrente, apresentam razões recursais, onde teceram os mesmos argumentos da peça defensiva:

Discorre em relação aos fatos da autuação, reproduziu a decisão de piso, rebateu o deciso feito pelo colegiado da primeira instância e relatou quanto à tempestividade da peça recursal.

**Alega nulidade da Decisão recorrida por vício de motivação.** Esclarece que a r. Decisão recorrida encontra-se maculado por vício de nulidade absoluta, haja vista a falta da análise de todos os pontos suscitados pela Recorrente no processo, conforme determina Constituição Federal em seu art. 93, inc. IX e X. Disse que a eventual falta de motivação das decisões, além de violar os dispositivos constitucionais, acaba por violar o princípio do devido processo legal e da ampla defesa, inseridos no artigo 5º, LIV da CF, e, assim, por gerar a sua nulidade da decisão. Cita o mestre Hugo de Brito Machado.

Disse que a Decisão recorrida deixou de apreciar elementos centrais abordados no processo, sobretudo relativamente às insuficientes informações prestadas pela Gerência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais (DPI-GECIF) para atendimento de diligência requisitada pelo r. órgão julgador *ad quo* e a inexistência de creditamento indevido no caso concreto.

Assevera que o v. acórdão se absteve de analisar a legitimidade do crédito glosado tão somente

porque a Recorrente deixou de apresentar a EFD do período autuado, o que tornaria, em tese, impossível verificar a veracidade da sistemática adotada pela Recorrente.

Afirma que apresentou memória de cálculo com todos os dados das operações interestaduais que compunham a apuração do imposto para demonstrar a origem do crédito glosado de R\$109.742,37 e, que a referida memória de cálculo é composta por dois quadros: 1º) em amarelo, encontram-se relacionadas as operações interestaduais do período cuja alíquota interestadual correspondia a 4%; e 2º) em azul, encontram-se relacionadas as operações interestaduais do período cuja alíquota interestadual correspondia a 7%.

Esclarece que no primeiro quadro, foi registrado o montante total de R\$40.898, correspondente ao ICMS mediante a aplicação da alíquota interna de 18%, e R\$9.035,95, correspondente ao ICMS mediante a aplicação da alíquota interestadual de 4%. Já no segundo quadro, foi registrado o montante total de R\$258.959,37, correspondente ao ICMS mediante a aplicação da alíquota interna de 18%, e R\$100.706,43, correspondente ao ICMS mediante a aplicação da alíquota interestadual de 7%, alcançando o importe R\$109.742,38, o qual foi registrado como crédito para fazer frente ao valor total do ICMS resultado da aplicação da alíquota interna de 18% registrado como débito na escrita fiscal da Recorrente, pois este crédito, supostamente aproveitado indevidamente, foi lançado com o fito de recolher o ICMS-DIFAL que sabidamente a Recorrente entendia como devido.

Sinaliza que disponibilizou todos os documentos eletronicamente quando realizou o protocolo via e-mail (doc. 02), o que inclui a memória de cálculo acima mencionada que ratifica a sistemática de apuração do ICMS-DIFAL, conforme se verifica no “link” disponibilizado à fl. 9 da impugnação. Repisa que a não apresentação da EFD do período na impugnação de forma alguma poderia constituir um obstáculo intransponível para confirmar as alegações da Recorrente. Ou seja, trata-se de documento fiscal que inequivocadamente estava à disposição do Fisco para investigar a sistemática narrada pela Recorrente.

Requer a declaração da nulidade da r. Decisão recorrida e a determinação de prolação de nova decisão, nos termos da lei, seja por falta de fundamentação, seja por falta de análise ao caso concreto, face à omissão sob diversos aspectos imprescindíveis para a prolação da decisão administrativa.

Solicita a improcedência da ação fiscal devido: **I - a ausência de creditamento indevido referente a metodologia adotada pela recorrente para o cálculo de ICMS-DIFAL na conta gráfica; e II - desinfluente retificação da EFD pela recorrente posteriormente à lavratura do Auto de Infração.**

Quanto à alegação de **ausência de creditamento indevido referente a metodologia adotada pela recorrente para o cálculo de ICMS-DIFAL na conta gráfica**. Sustenta que o acórdão recorrido não analisou minimamente a presente matéria de defesa.

Depreende-se o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CF, na hipótese de operações interestaduais de venda de *(i)* ativo imobilizado ou, ainda, *(ii)* materiais de uso e consumo dirigida à pessoa jurídica ou física, contribuinte do ICMS, o adquirente, na qualidade de consumidor final, estará obrigado a recolher o ICMS-DIFAL. Cita Adolpho Bergamini para explica a sistemática da diferencial de alíquota.

Destaca para a hipótese de incidência do ICMS-DIFAL se encontra prevista no art. 2º, IV da Lei nº 7.014/96, impondo-se o seu recolhimento e, que, por sua vez, o art. 305, § 4º, III do RICMS/BA, estabeleceu que, aos contribuintes sujeitos ao regime de conta corrente fiscal, o ICMS-DIFAL será considerado débito para efeito de cálculo do imposto a recolher no mês de apuração. Portanto, na hipótese de o Estado da Bahia se revestir como sujeito ativo de ICMS-DIFAL em razão da aquisição de bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado por estabelecimento localizado no Estado da Bahia, o contribuinte deverá registrar esse valor estrito *como débito* para apurar o imposto devido no período.

Esclarece que, trazendo essas premissas ao caso concreto, ao contrário do quanto dispõe o art. 305, § 4º, III do RICMS, o estabelecimento da Recorrente localizado no Estado da Bahia, ao adquirir diversos bens a título de uso, consumo e ativo imobilizado de fornecedores instalados em outros estados, para cumprir com o comando normativo em questão, registrou o débito com base na alíquota interna integral e, ao mesmo tempo, o crédito calculado pela alíquota interestadual aplicável, de modo que ao final do encontro de contas apenas o débito relativo ao valor do ICMS-DIFAL produzisse efeitos em sua apuração correspondente ao mês de agosto de 2018.

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

Exemplifica com à Nota Fiscal nº 4964, cujo crédito de R\$17.837,50 é questionado no Auto de Infração, a Recorrente adquiriu a “plataforma interna de montagem mecânica”, no valor R\$254.821,39.

Apresenta memória da sistemática de cálculo do ICMS-DIFAL:

1. *Aplicou a alíquota de 18% sobre o valor da operação, tendo em vista que esta é alíquota interna prevista neste Estado para comercialização da mercadoria, resultando no valor de R\$ 45.867,85;*
2. *Adicionalmente, aplicou a alíquota de 7% também sobre o valor da operação, tendo em vista que esta é a alíquota interestadual aplicável à operação, resultando no valor R\$ 17.837,50 (dezessete mil, oitocentos e trinta e sete reais e cinquenta centavos);*
3. *O valor de R\$ 45.867,85, resultado da aplicação da alíquota interna de 18%, foi computado como débito na escrita fiscal da Recorrente;*
4. *O valor de R\$ 17.837,50, resultado da aplicação da alíquota interestadual de 7%, foi computado como crédito na escrita fiscal da Recorrente, tendo sua apropriação questionada no Auto de Infração;*

Explica que o encontro de contas entre o débito de R\$45.867,85 e o crédito de R\$17.837,85 resulta no débito no valor R\$28.030,35, que é o ICMS-DIFAL devido ao Estado, atendendo, assim, ao quanto dispõe o art. 305, § 4º, III, do RICMS/BA.

Destaca que eventualmente, até se poderia aventar que seria melhor que a Autuada apurasse apenas o ICMS-DIFAL e o lançasse diretamente em sua escrita fiscal, sem registrar as etapas de sua apuração. Não obstante, o resultado prático seria exatamente o mesmo. E, o mais importante, ainda que assim se entendesse, mesmo assim não haveria fundamentos para a glosa dos créditos em questão.

Esclarece que a diferença de alíquotas interna (18%) e interestadual (7%) corresponde a 11% que, quando aplicada sobre o valor do item de R\$254.821,39, alcança o mesmo débito de R\$28.030,35. Mais especificamente, ao longo do período autuado de agosto de 2018, a Recorrente registrou o débito de ICMS no montante total de R\$299.621,13, o que corresponde exatamente ao resultado da aplicação da alíquota interna deste Estado sobre o valor de todas as operações fiscalizadas.

Registrhou que o crédito de ICMS no valor de R\$109.742,37, o qual constitui objeto da glosa no Auto de Infração, correspondente exatamente ao resultado da aplicação da alíquota interestadual incidente sobre o valor de todas as operações fiscalizadas.

Pontuou que o cálculo em questão pode ser confirmado mediante a análise da planilha que acompanhou a impugnação (*vide* “doc. 04” da impugnação). Nessa toada, é certo que seu procedimento alcança o mesmo resultado prático e que os créditos registrados não podem ser glosados.

Disse que, de fato, pois, ao registrar o imposto resultante da aplicação da alíquota interna prevista neste Estado como débito e, cumulativamente, registrar o imposto resultante da aplicação da alíquota interestadual como crédito, cumpriu na prática o mandamento estabelecido no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CF, devidamente refletido na legislação deste Estado da Bahia, inclusive, o procedimento adotado pelo Recorrente, que permitiu o correto cálculo do ICMS-DIFAL devido no

período, encontra guarida nos artigos 308, *caput*, e 309, IX do RICMS.

Observa que a própria legislação deste Estado admite que o contribuinte registre como crédito fiscal especificamente para sanear eventual erro de fato na escrituração para o cálculo do imposto devido no mês. Ou seja, o crédito questionado pela fiscalização assume a função de estornar a parcela a maior do débito do ICMS-DIFAL indevidamente registrada na apuração do ICMS do período. Disse que nada mais fez do que escriturar *como crédito* o valor correspondente ao ICMS interestadual para permitir o correto cálculo do ICMS-DIFAL sobre as operações autuadas, estornando a parcela indevida do débito apurado mediante a aplicação da alíquota interna prevista para os itens adquiridos.

Sustenta que a Recorrente apurou o ICMS no período de agosto de 2016, é certo que esse erro não culminou em qualquer prejuízo ao Erário e não corresponde à infração de creditamento indevido e, portanto, ilegítimo.

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

Em relação à **desinfluente retificação da EFD pela recorrente posteriormente à lavratura do Auto de Infração**. A Recorrente disse trouxe elementos fáticos e probatórios suficientemente consistentes para demonstrar a origem do crédito glosado e, por sua vez, afastar a infração de creditamento indevido. Pontua que além de apresentar a apuração do imposto do período (*vide* “doc. 03” da impugnação), também apresentou memória de cálculo composta por todas as operações interestaduais do período cujo cálculo alcança exatamente os valores discutido nestes autos.

Afirma que o fiscal não se atentou em analisar a memória de cálculo em sua integridade, a qual foi segregada em dois grandes quadros que relacionavam separadamente as operações cuja alíquota interestadual representava 7% e operações cuja alíquota interestadual representava 4%. E, muito embora o v. acórdão fundamente que a Recorrente teria deixado de juntar a EFD do período para comprovar a sistemática adotada, afirma também *“que a autuação tomou por base a escrituração fiscal digital (EFD) originalmente apresentada pela empresa”*. Ou seja, tratava-se de documentação comprobatória cujo acesso pelo Fisco é incontestável e, ainda assim, deixou de ser devidamente confrontada, especialmente ante ao notório erro pela informação fiscal quando apreciou a memória de cálculo acostada à impugnação que demonstra exatamente a origem do valor do crédito glosado.

Assinala que promoveu a retificação da EFD do período autuado em estrito cumprimento à determinação de procedimento fiscal que tinha como objeto reconhecimento e gozo de crédito acumulado da Recorrente, conduzido pelo Auditor Fiscal Sr. Francisco de Assis Belitardo Barboza de Carvalho (doc. 03). E nem poderia ser diferente, pois, de acordo com o art. 109 do RICMS/BA, a Recorrente se vê obrigada em corrigir a sua escrita fiscal para deduzir e/ou transferir o crédito acumulado reconhecido pelo Fisco. Além disso, a retificação da EFD não resultou em qualquer impacto na discussão ora travada, uma vez que não houve quaisquer divergências no “valor total dos ajustes a débito do imposto”, no importe de R\$299.621,13 e no “valor total dos estornos de débitos”, no importe de R\$109.742,37 (doc. 04 – Registro Fiscais da Apuração do ICMS - operações próprias).

Assim sendo, considerando que, na contramão do quanto sustentado no v. acórdão recorrido, a Recorrente apresentou sim elementos jurídicos e fáticos consistentes para comprovar que não incorreu na infração de creditamento indevido e, ainda, que não houve violação ao descumprimento ao Ajuste SINIEF nº 2/2009 e ao art. 251 do RICMS/BA, requer-se que o presente recurso seja provido para que autuação seja integral e definitivamente cancelada.

Defende quanto à **multa aplicada ser confiscatória**. Em que pese a matéria não tenha sido apreciada no r. órgão *ad quo*, a Recorrente pôde comprovar que os valores registrados *como crédito* relativamente ao ICMS interestadual sobre as operações que desencadearam o dever de

recolhimento do ICMS-DIFAL, prestou-se apenas para realizar o devido cálculo do imposto sobre as operações autuadas.

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

Sinaliza que a penalidade de creditamento indevido visa punir aqueles contribuintes que agem com má-fé que se aproveitam de créditos que não apresentam fundamento em operações efetivas, cuja conduta é claramente diversa daquela seguida pela Recorrente. Repisa que o procedimento adotado pela Recorrente tão somente permitiu o encontro de contas do ICMS-DIFAL devido sobre as operações autuadas, mas jamais pretendeu aproveitar de forma indevida créditos que não encontram previsão na legislação do Estado. Portanto, a única e suposta mácula identificada pela d. Autoridade Fiscal e ratificada no v. acórdão recorrido se refere ao modo como formalizado o cálculo do ICMS-DIFAL sobre as operações que compõem o Auto de Infração.

Afirma que a Autoridade Fiscal incorreu em erro da capitulação da penalidade aplicável à infração debatida que, considerando todos os pontos até aqui aduzidos, poder-se-ia cogitar um mero descumprimento formal na obrigação acessória. Nesse caso, a legislação estadual prevê penalidade específica quando se verifica o descumprimento de requisitos/exigências menores na emissão nos documentos fiscais, assim como, por exemplo, as multas previstas no art. 42, XVIII, "b" e XXII da Lei nº 7.014/96.

Assim, pontua que a discrepância entre a penalidade imposta pela d. Autoridade Fiscal, de 60% sobre o imposto lançamento, à penalidade que, de fato, enquadraria à suposta infração que a Recorrente poderia ter incorrido, de R\$140,00 ou de R\$460,00. Não bastasse, o art. 112 do CTN estabelece que, havendo dúvida quanto à capitulação legal do fato ou às circunstâncias materiais do fato, bem como a natureza da penalidade aplicável, a lei tributária que impõe infrações ou penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte.

Destaca que considerando que não se trata de caso de creditamento indevido, mas tão somente erro no cumprimento da obrigação acessória, especificamente quanto à metodologia para o cálculo do ICMS-DIFAL, requer-se que recapitulada a penalidade imposta pela d. Autoridade Fiscal, tendo em vista que não se enquadra ao cenário fático em análise, conforme o artigo 113, § 2º do CTN, cuja norma deve ser interpretada no sentido de que a "*exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação*". Tanto é assim que a própria Lei nº 7.014/1996, em seu artigo 42, § 7º, previa a possibilidade de que a infração imputada ao contribuinte, desde que não tenha sido praticada com dolo/fraude/simulação, e que tenha decorrido de conduta irrelevante para fins da arrecadação de tributos.

Roga para os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e, especialmente, nos parâmetros de interpretação estabelecidos no artigo 112 do CTN.

Finaliza requerendo pelo:

- Conhecimento e Provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de decretar a nulidade do acórdão recorrido proferido pela 2ª JJF, devolvendo-se a matéria em discussão para novo julgamento;
- Decretação da total improcedência do Auto de Infração;
- Determinação da recapitulação da penalidade ou, quando menos, a relevação ou minoração da multa consoante demonstrado do presente recurso.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, no valor de R\$109.742,37, sob a seguinte

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

De início, acato a peça recursal, estando a mesma tempestiva conforme art. 22 do RPAF.

Quanto a preliminar de nulidade da decisão por falta de fundamentação, não deve ser apreciada com base no artigo 155, parágrafo 1º do RPAF, uma vez que vislumbro a possibilidade de decidir o mérito a favor do contribuinte.

No mérito a questão reside na comprovação pela autuada de que não utilizou indevidamente crédito lançado no livro Registro de Apuração do ICMS – EFD – com a descrição ‘ESTORNO DE CRÉDITO – OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS’, o sujeito passivo recorreu da decisão de 1ª Instância insistindo que tal lançamento seria oriundo da forma que foi escrutinado a apuração do DIFAL – Diferencial de Alíquotas relativas as aquisições interestaduais de Ativo Imobilizado e Material de Uso e Consumo.

Ora, como podemos depreender do art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, o Diferencial de Alíquota a ser recolhido pelo contribuinte baiano deve ser apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ou seja, se adquirido a 4%, recolherá 14% e se adquirir a 7%, recolher 11%, considerando que a alíquota interna há época era de 18%.

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

**Redação anterior dada ao inciso “XI” do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21:**

“XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.”

(...)

**Redação originária, efeitos até 21/12/17:**

“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto (grifos).”

O Sujeito Passivo trouxe aos autos provas da sua escrituração sobre as quais passo a me debruçar:

1) As folhas 39(verso) e 40, temos o Livro de Registro de Apuração do ICMS, competência 08/2016, e dele podemos verificar que foram registradas entradas com os CFOPs:

- CFOP 2406 - Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
- CFOP 2551 - Compra de bem para o ativo imobilizado
- CFOP 2556 - Classificam-se neste código as compras de produtos destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento

Com os seguintes totalizadores:

<b>Livros Fiscais</b>	
<b>CFOP</b>	<b>Valor Contábil</b>
2406	28.740,80
2551	1.336.679,26
2556	299.141,78
<b>Total Livro</b>	<b>1.664.561,84</b>

2) Já as folhas 43 a 46(frente e verso), apresentou a apuração do Diferencial de Alíquotas, item a item, discriminando as alíquotas interestaduais, sejam a 4% ou a 7%. Analisando minudentemente, percebo que sua apuração foi criteriosa e acertada, a mesma utilizou uma metodologia matemática que em nada macula a legislação pertinente a matéria, vejamos sua

aplicação no exemplo abaixo:

<b>Apuração DIFAL - Alíquota Interestadual de 4%</b>			
<b>Valor Contábil</b>	<b>ICMS 18% a Débito</b>	<b>ICMS 4% a Crédito</b>	<b>DIFAL 14% a Pagar</b>
100,00	18,00	4,00	14,00

  

<b>Apuração DIFAL - Alíquota Interestadual de 7%</b>			
<b>Valor Contábil</b>	<b>ICMS 18% a Débito</b>	<b>ICMS 7% a Crédito</b>	<b>DIFAL 11% a Pagar</b>
100,00	18,00	7,00	11,00

3) Diante de tal formato, apurou os seguintes valores:

<b>Apuração DIFAL - Aliquota Interestadual de 4%</b>			
<b>Valor Contábil</b>	<b>ICMS 18% a Débito</b>	<b>ICMS 4% a Crédito</b>	<b>DIFAL 14% a Pagar</b>
225.898,65	40.661,76	9.035,95	31.625,81

  

<b>Apuração DIFAL - Aliquota Interestadual de 7%</b>			
<b>Valor Contábil</b>	<b>ICMS 18% a Débito</b>	<b>ICMS 7% a Crédito</b>	<b>DIFAL 11% a Pagar</b>
1.438.663,19	258.959,37	100.706,42	158.252,95

  

<b>Totais Apurados</b>	<b>A Débito de 18%</b>	<b>A Crédito de 4% e 7%</b>	<b>DIFAL a Pagar</b>
	<b>299.621,13</b>	<b>109.742,37</b>	<b>189.878,76</b>

4) Por fim, a Recorrente, ao invés de lançar o valor resultante da sua apuração no item Outros Débitos na SPED EFD no valor de R\$189.878,76, optou por fazer dois lançamentos, um à débito no valor de R\$299.621,13, representando os 18% total, e um outro a crédito no valor de R\$109.742,37, referente às alíquotas de entrada a 4% e 7%, este último, objeto da glosa neste auto de infração.

Desta forma, resta claro que não houve qualquer prejuízo ao fisco, tendo em vista que a metodologia aplicada, apenas se valeu de uma fórmula matemática, que no caso, o resultado do valor devido foi o mesmo.

Registro também que a alegação da retificação da EFD após a lavratura do Auto de Infração não tem qualquer influência no caso em lide.

Isto posto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, votando pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269194.0021/20-2, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN- REPR. DA PGE/PROFIS