

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0001/19-5
RECORRENTE - SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0112-05/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/09/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0288-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. DÉBITOS FISCAIS. ESTORNO INDEVIDO. VALORES SUPERIORES AO PERMITIDO. Auditoria relativa aos estornos de débitos promovidos pela empresa em operações classificadas sob CFOP 6403. Revisão fiscal, após considerar provas do contribuinte, reduz a exação. Razões recursais capazes à reforma parcial da Decisão. Preliminares afastadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0112-05/21-VD), que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$ 87.782,24, por meio do qual acusa o sujeito passivo de ter efetuado estorno de débito de ICMS em valor superior ao devido, em razão de:

1. Nas vendas interestaduais com CFOP 6.403, estornou o valor do ICMS-ST devido a outras unidades da federação, pago através de GNRE. Nos demonstrativos entregues pelo contribuinte existe a especificação que esta diferença é da GNRE. Estes valores estão no ANEXO 1- DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO – SOST – 2014, com a observação: DIF É GNRE – PORTANTO IMPOSTO DE OUTRO ESTADO. A empresa teve o ICMS-ST reclamado através do AI 2740680022/18-4 e 274.068.0024/18-7, que se encontram em recurso. O contribuinte não seguiu o estabelecido pelo art. 301 do RICMS/12.

2. Nas vendas interestaduais com CFOP 6102, estornou o valor do ICMS proporcional ao custo de mercadorias tributadas e consideradas pelo contribuinte na saída como mercadorias isentas, porém ORÉGANO RAVAX KG foi considerada tributada na entrada e utilizou do crédito. Estes valores estão no ANEXO 3- DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE MERCADORIA TRIBUTADA TRATADA COMO NÃO TRIBUTADA – SOST - 2014 e no ANEXO 1- DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO – SOST – 2014 com a observação NÃO É ISENTA.

3. Nas vendas interestaduais com CFOP 6411, estornou no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE DÉBITOS, com a descrição “ESTORNO NA SAÍDAS CFOP 5411 E 6411”, o valor do ICMS superior ao destacado no REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Estes valores estão no ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO – SOST – 2014, com a observação LANÇOU O CFOP 6411 NO ESTORNO A MAIOR DO QUE LANÇADO NO DÉBITO.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 76.092,38, diante das seguintes considerações de mérito:

VOTO

[...]

Assim, superadas tais questões preliminares, não se percebe neste PAF violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Cabe agora, por seu turno, analisar o mérito da reclamação fiscal.

Cobra-se ICMS em função de ter havido estornos indevidos de débitos, causados por apropriações de créditos em desacordo com a legislação. Isto ocorreu em face de mercadorias já tributadas antecipadamente no momento da aquisição, posteriormente enviadas pela autuada para outros Estados, sendo ela obrigada a fazer novos recolhimentos, desta feita em favor de outras Unidades Federativas, fazendo a compensação na forma de créditos daquilo que antes tinha recolhido para a Bahia.

Tais operações foram gravadas pelos CFOPs 6403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), e 6411 (Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Além destes casos, a cobrança recaiu sobre o produto “orégano ravax kg”, tido como isento, mas em verdade, tributado normalmente (CFOP 6102), inclusive com aproveitamento do crédito respectivo na entrada.

Entendeu a auditoria, que tais compensações foram quantificadas em prejuízo para o erário baiano.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que o estorno de débito fiscal – procedimento adotado pela impugnante – equivale a uso de crédito fiscal, de sorte, que de uma forma ou de outra, o resultado quantitativo será o mesmo, apesar de, à época da ocorrência dos fatos geradores afetados pelo lançamento, vigorava apenas a possibilidade do contribuinte usar, como compensação aos débitos originados de vendas interestaduais sujeitas novamente à ST, as duas “parcelas” do imposto, o “normal” e o antecipado anteriormente, conforme dispunha o art. 301, § 1º do RICMS-BA.

Pautado o processo para julgamento, decidiu esta 5ª JFJ convertê-lo em diligência, para entre outras medidas, o autuado:

- Apensar ao processo a planilha sintética acusando os valores de créditos fiscais indevidos quantificados pela empresa, a servirem de referencial para um eventual estorno, mostrada na sessão de julgamento de 04.12.2019.
- Apresentar as correlações corretas entre o item de ordem das notas fiscais e a sequência a ser utilizada na escrita fiscal, para efeito de apuração dos valores de créditos apropriados em excesso, conforme a autuação.
- De posse destes montantes revisados, apresentar um demonstrativo explicativo de créditos a serem anulados, correspondentes ao estorno indevido de débitos fiscais, objeto deste lançamento, com detalhamento da metodologia de cálculo empregada pela auditoria.

Tais providências, concentrariam a tentativa de encontrar valores que pudessem favorecer ao contribuinte, na forma do inciso I do art. 301 do RICMS-BA, à luz da determinação de que o remetente **utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias**, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso.

Diga-se logo, que tal esforço não se traduziu em mudança do critério jurídico da autuação. A cobrança continua a mesma, vale dizer, estorno indevido de débitos fiscais (refletidos em aproveitamentos incorretos de créditos). Apenas a quantificação da dívida poderia resultar em outro montante.

Apesar da Escrita Fiscal Digital (EFD), não ter sido elaborada pela autuada de acordo com as normas estatuídas na legislação de regência, acusando inconsistências que colidiram com as instruções para preenchimento do Registro C170 – itens do documento (Código 01, 1B, 04 e 55), conforme Guia Prático da EFD, a auditoria adotou metodologia que traçou procedimentos consentâneos com a lógica da tributação do ICMS, passos consignados no informativo fiscal, fls. 124 a 126, parte integrante do relatório desta decisão, inclusive fazendo reduzir o montante inicialmente cobrado.

Os Anexos 05, 06, 07 e 08, elaborados pela fiscalização, refletem bem a revisão de valores. Todavia, considerando os argumentos expendidos na sustentação oral da empresa, feita em 13.8.2021, ponderando que nos citados Anexos acabaram sendo consolidados créditos apropriados, em face da tributação antecipada e da tributação normal, retira-se da exigência os créditos relacionados ao produto orégano ($R\$ 64,45 + R\$ 30,65 = R\$ 95,10$), de tributação normal, mantendo os valores revisados pela fiscalização no que dizem respeito à tributação antecipada.

A metodologia da qual a autuada fez uso, não está inteiramente escorada na legislação.

Assim, mesmo com as deficiências apontadas na escrituração da empresa, a autuante terminou recalculando a cobrança, trabalho que **resultou em valores favoráveis ao sujeito passivo**.

Por outro lado, não pode o contribuinte aproveitar créditos fiscais de valores que contaram com a cobrança – em outros autos de infração – do ICMS antecipado, mas que até o presente momento não foram por ele quitados, prosseguindo a discussão sobre a sua procedência ou não.

Por todo o exposto, e face o esforço da auditoria em revisar o lançamento inicial, é de se considerar o presente auto de infração **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, na quantia histórica de R\$ 76.092,38, já abatidos os R\$ 95,10, afora consectários.

No Recurso Voluntário, às fls. 294 a 320 dos autos, a recorrente aduz que, ainda que tenha ocorrido a redução do valor do débito principal, a maioria dos itens mantidos apresentam graves incorreções, que não foram sanadas pelos julgadores da instância inferior, sendo necessária a revisão da decisão para a correção desses vícios. Ademais, segundo a apelante há de se considerar que o Auto de Infração é nulo, o que será bem demonstrado.

Diz, a título de prejudicial de mérito por violação ao princípio da verdade material, que todas as alegações sustentadas pela fiscalização não encontram fundamento diante da documentação fiscal apresentada, já que restou amplamente demonstrado na diligência que não houveram infrações à lei, salvo a inconsistência entre as notas fiscais de entrada e as informações das obrigações acessórias, cabendo à autoridade administrativa a busca da verdade material, com obediência ao princípio da legalidade. Invoca o art. 142 do CTN, art. 2º do RPAF e Lei nº 9.784/99.

Defende que, conforme art. 147, § 2º do CTN, mero erro no preenchimento de declaração acessória, não justifica a autuação fiscal, logo, o fato da posição dos itens das notas fiscais de entrada estarem diferentes das posições constantes no SPED Fiscal e EFD, não justificam o lançamento de ofício e a cobrança de imposto, devendo ser retificada de ofício e somente no caso de verificado recolhimento de imposto a menor, realizar o lançamento de ofício. Faz análises sobre a legislação e doutrina.

Ressalta que diligências anteriores foram realizadas inerentes a operações idênticas que compõem o presente Auto de Infração e, nessas outras situações, o fisco não aplicou o mesmo entendimento, o que ofende o art. 146 do CTN. Defende caber a anulação da autuação tendo em vista não possuir base fática alguma, em razão dos documentos já apresentados na diligência anterior a constituição do crédito tributário demonstrarem amplamente que nenhum tributo adicional é devido.

A título de prejudicial de mérito por cerceamento do direito de defesa decorrente da inadequação da capitulação do Auto de Infração, a recorrente alega que, diante dessa falta de tipicidade decorrente do uso genérico de dispositivos legais, é incontestável a nulidade do lançamento que possui falta de correlação entre a descrição da infração e o artigo tido por infringido, pois este vício causa cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, que não sabe ao certo do que se defender, ofendendo o artigo 5º, LV da CF/88, tendo em vista que: 1) os fatos narrados não foram provados, mas apenas foram listados; 2) os fatos narrados não espelham a realidade e, muito menos, os fatos tidos como infringidos e 3) as normas elencadas como fundamentos da ilegalidade tributária, sequer contêm hipóteses de incidência de ICMS ou de hipóteses legais que tipificam infrações e, por conseguinte, são insuficientes e nulas porque sem qualquer aplicação sobre os fatos alegados ou sobre qualquer fato. Por estas razões, vê cerceado seu direito de defesa, em face da falta de fundamentação legal justa que aponte especificamente os fatos que infringiu, visto que a motivação que fundamentou o auto recorrido deixou de correlacionar os supostos fatos com leis que hipoteticamente o preveem como não permitidos.

No mérito, a recorrente aduz que a imputação de violação ao disposto no art. 301 do RICMS não se fez presente no campo “Enquadramento Legal” do Auto de Infração, que consta a suposta violação aos artigos 24, 25 e 26 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 307 e 308 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), ensejando dificuldade em entender qual infração cometeu, visto que a fiscalização não especificou tal fato em sua autuação.

Assim, diz que a ausência de elementos suficientes para determinar com segurança a infração ou infrator gera a nulidade do auto de infração, nos termos do disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF, tornando-se impossível determinar, com a devida clareza, a suposta infração incorrida, já que o fisco demonstra duas fundamentações legais divergentes para a aplicação da mesma infração, do que cita entendimento do CONSEF na decisão proferida no Auto de Infração nº 298576.0003/05-7, sob relatoria do então Cons. Helcônio Almeida, a qual diz referir-se a ausência da comprovação da ocorrência da infração por ausência de prova, que entende o apelante se adequar bastante ao caso.

Em outra vertente, destaca que no item 1 da infração é mencionado que a recorrente já foi autuada em 2 processos em razão do ICMS-ST: Autos de Infração nºs 274068.0022/18-4 e 274068.0023/18-0.

Diz que, de fato, a primeira autuação sequer diz respeito à questão ora discutida, eis que foi autuada indevidamente por suposta falta de recolhimento de ICMS por responsabilidade solidária nas entradas decorrentes de operações interestaduais, junto a contribuinte substituto, por força de

Convênio ou Protocolo. Por isso não há naquele auto de infração qualquer discussão acerca do estorno de débitos (regularmente previsto no RICMS/BA), sendo totalmente descabida a menção deste Auto de Infração no presente processo administrativo.

Por outro lado, o Auto de Infração nº 274068.0023/18-0 (antecipação própria) já foi julgado parcialmente procedente e a parte procedente ainda está pendente de constituição definitiva.

Neste sentido, defende que, demonstrada a relação de prejudicialidade e em privilégio ao princípio da equidade e aplicando de forma subsidiária os artigos 54 e 55 do Código de Processo Civil, de modo a evitar decisões conflitantes, é razoável que os PAF sejam considerados conexos e que se aguarde a definitividade do processo de posituação do Auto de Infração nº 274068.0023/18-0, isto é, que seja decretado o sobrestamento do julgamento do Auto de Infração ora combatido, de modo a evitar qualquer prejuízo à recorrente, ante a clara presença da conexão, uma vez que existe questão de prejudicialidade entre os dois processos administrativos.

Ressalta que, ainda que tivesse cometido a infração ora imputada na confusa descrição presente no Auto de Infração, lhe assistiria o direito ao estorno dos débitos nas operações de venda interestadual, pois, a autuação não poderia ocorrer sobre a totalidade dos valores estornados pela recorrente, mas apenas sobre os valores que teriam sido estornados a maior por ela, considerando os deveres e direitos do contribuinte, sempre observando o princípio da verdade material. Portanto, claro que, além do impreciso enquadramento legal, há também o erro na determinação da base de cálculo da infração, o que macula o presente auto de infração tornando-o nulo, nos termos do disposto no artigo 18, IV, "a" do RPAF. Todavia, sob a simples alegação de que não tem estrutura para verificar o correto, o fisco deixou de considerar o direito do contribuinte.

Não obstante, a título de demonstração do interesse e da boa-fé da recorrente em ajudar o fisco a compreender as saídas à última entrada com base nas notas fiscais emitidas e a EFD transmitida em 2014, a título de exemplo, diz anexar planilha (pág. 43 - CD) com a relação de alguns produtos que não foram considerados no cálculo do ressarcimento do ICMS-ST referente ao imposto pago na entrada, uma vez que foi considerado apenas o estorno do ICMS recolhido de forma normal na planilha elaborada pelo ente fiscal (anexos 5 a 8 da Diligência Fiscal).

Diz seguir planilha com relação de notas fiscais não identificadas pela autoridade fiscal e não foram consideradas a título de estorno de débito de ICMS (pág. 38).

Afirma que, apesar de não ocorrer o destaque do ICMS-ST em algumas notas fiscais nas compras de alguns produtos, o ICMS não deixou de ser recolhido, uma vez que foi quitado na operação anterior e embutido no preço da revenda do item, nos termos do art. 33 da Lei nº 7.014/96.

Portanto, apenas com os exemplos de alguns produtos demonstrados nas planilhas anexas, a autuante poderia ter realizado o exercício de relação das notas fiscais emitidas e a EFD de 2014.

Aduz que, o fato da informação EFD não possuir a qualidade requerida pela autuante, não afasta o direito do contribuinte em ter o crédito tributário constituído pela forma correta, sendo dever do fisco calcular o crédito tributário considerando o direito do contribuinte ao ressarcimento, sob observância ao princípio da verdade material, sob pena de ser nulo o Auto de Infração.

Requer diligência sob a alegação de que a redução substancial do débito na revisão fiscal, confirmado pela JJF, demonstra as inúmeras incorreções realizadas pelo fisco na lavratura do Auto de Infração, sendo, necessário esclarecer que tais incorreções devem ser reanalisadas, através da diligência fiscal, nos termos do disposto no art. 123, § 3º do RPAF, para a correção dos evidentes erros que ocorreram no Auto de Infração.

Diante destas considerações, a recorrente pede a anulação do Auto de Infração, tendo em vista:

- a) preliminar de nulidade apontada, visto que ocorreu a alteração no procedimento de fiscalização em relação a outras diligências já realizadas em relação a operações idênticas (art. 146 do CTN);
- b) subsidiariamente, sejam acolhidas as prejudiciais de mérito quanto à violação ao princípio da verdade material, específico do processo administrativo, bem como, do cerceamento de

defesa, decorrente da violação ao princípio da tipicidade tributária, estrita legalidade tributária e reserva de lei, face da total falta de correlação de fundamentos legais com os fatos supostamente apontados;

- c) no mérito, anulação integral do Auto de Infração em razão de erros no enquadramento legal da infração, bem como por erro na determinação da base de cálculo da infração; e
- d) caso a autoridade julgadora entenda que os elementos comprobatórios anexados, ou juntados pela fiscalização, não são suficientes para sua acertada decisão, que o julgamento seja revertido em diligência, visando apontar e aferir a legalidade e regularidade das operações ora recorridas e para o refazimento de eventual crédito remanescente.

Na assentada de julgamento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ocorrida em 09/09/2022, o PAF foi convertido em diligência para a autuante apurar o estorno dos débitos do ICMS nas operações de venda interestadual, sob CFOP 6.403, considerando os valores do ICMS, porventura, recolhidos tempestivamente ou mantidos como devidos nos julgamentos dos referidos Autos de Infração, a título de antecipação tributária por solidariedade e própria. Finalmente, caso necessário, apresente novos demonstrativos do valor remanescente, **diante das seguintes razões:**

Considerando que o sujeito passivo, em seu Recurso Voluntário, alega que o ICMS havia sido exigido através dos citados Autos de Infração nº 274068.0022/18-4 e 274.068.0023/18-7, relativos à antecipação por solidariedade e própria. E, em consequência, lhe assiste o direito ao estorno dos débitos nas operações de venda interestadual, pois, a exação não poderia ocorrer sobre o total dos valores estornados, mas apenas sobre os valores que teriam sido estornados a maior.

Considerando que, em relação a tal alegação, a autuante, quando da sua informação fiscal (fls. 89/94), sustenta que "... este estorno só pode ser admitido se a empresa pagou a antecipação do ICMS. Se a empresa foi autuada por falta de antecipação de uma mercadoria relacionada no estorno, só faz direito a este estorno se pagar a autuação da antecipação. A empresa não tem direito ao estorno sobre uma antecipação que não pagou", de modo que, o direito ao estorno do débito na operação interestadual subsequente só haverá se o contribuinte seguir a legislação, "para valorar o quantum do estorno", não cabendo à fiscalização efetuar compensações.

Considerando que, se comprovado que as mercadorias adquiridas, objeto dos ditos lançamentos de ofício, são as mesmas deste Auto de Infração, decorrente de o recorrente efetuar estornos de débitos baseados nas saídas sob CFOP 6.403 e não ter efetuado a antecipação do imposto.

Às fls. 342 a 344 dos autos, a autuante, anexa documentos e apresenta as seguintes informações:

Os processos 274068.0022/18-4 (antecipação solidariedade) e 274068.0023/18-0 (antecipação própria) têm relação com a infração do PAF.

O AI 274068.0022/18-4 tem como último demonstrativo o anexo 3. As mercadorias das notas que também constam no respectivo PAF não têm convênio ou protocolo, portanto não faz jus ao crédito do imposto antecipado. Só faz jus ao estorno de débito das notas fiscais de saída, conforme inciso II, do art. 302, do RICMS. Este dispositivo foi a opção da impugnante, pois lançou no REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo ESTORNOS DE DÉBITOS, com a descrição ESTORNO NAS SAIDAS 6403 E GNRE os valores de estorno.

[...]

O AI 274068.0023/18-0 foi julgado procedente em parte. Os últimos demonstrativos são os anexos 10 e 12. Este auto está em parcelamento.

As mercadorias dos anexos 10 e 12, do AI 274068.0023/18-0, que também constam no respectivo PAF e existe convênio ou protocolo tiveram o crédito que ainda não constavam incluídos.

Para facilitar as verificações foram anexados os anexos 3 do AI 274068.0022/18-4 e 10 e 12 do AI 274068.0023/18-0.

Tudo conforme os anexos 9 a 12 do PAF 274068.0001/19-5,

CONCLUSÃO

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantenho a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado na infração, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência parcial do presente auto.

Às fls. 400/404 dos autos, após síntese processual, o recorrente diz ratificar as razões apresentadas na peça recursal, do que salienta que a autuante não cumpriu a diligência, ei que:

Inerente ao Auto de Infração nº 274068.0022/18-4 (antecipação solidária) a autuante fundamentou a manutenção da glosa sob o argumento de que o recorrente *“não faz jus ao crédito do imposto antecipado e sim somente ao estorno de débito das notas fiscais de saída, (inc. II, do artigo 302 do RICMS/12), posto que as mercadorias negociadas naquelas notas fiscais (as mesmas deste AIIM), não haviam sido transacionadas com empresas de estados com protocolo ou convênio”*.

Contudo, com a devida vênia, o apelante defende que o fundamento do Auto de Infração nº 274068.0022/18-4 (antecipação solidária) foi justamente a cobrança de ICMS devido nas operações interestaduais por força de convênio ou protocolo, tendo o crédito tributário referido, no valor de R\$ 4.264,35, valor este que lastreia a presente exação, sido reduzido pela 1ª CJF para R\$ 1.126,27, que foi pago (DAE, fl. 407), o que deveria refletir na resposta a diligência e recomposição do valor, ora exigido.

Já o Auto de Infração nº 274068.0023/18-0 (antecipação própria) foi julgado procedente em parte pela 1ª CJF, cujo valor remanescente foi incluído no parcelamento (fl. 409) e tal fato deveria ter sido considerado na resposta a diligência, uma vez que a composição do crédito tributário exigido no presente Auto de Infração tem relação direta com aquela exigência, sendo inclusive este o fundamento utilizado no Acórdão da 5ª JF: *“não pode o contribuinte aproveitar créditos fiscais de valores que estariam sendo cobrados nos Autos de Infração nº 274.068.0023/18-0 (antecipação própria)*.

Logo, segundo o recorrente, se a empresa reconheceu e parcelou o crédito tributário, não há que se falar em estorno de débito indevido por ausência de pagamento da antecipação própria, cujo fato não foi considerado pela autoridade fiscal na resposta a diligência.

Por fim, requer que se cumpra a diligência, considerando os desfechos dos julgamentos dos Autos de Infração nºs 274068.0022/18-4 (antecipação solidária) e 274068.0023/18-0 (antecipação própria) e, caso não seja este o entendimento desta CJF, não há outra medida no caso presente senão a improcedência por não considerar na constituição do crédito tributário, o direito do contribuinte, ou que o PAF seja novamente convertido em diligência, visando apontar e aferir a legalidade e regularidade das operações.

Às fls. 418/420 dos autos, a autuante diz não prosperar a alegação de que a diligência não atendeu as solicitações, pois o pedido foi atendido conforme Anexos 9 a 12, às fls. 342 a 395 dos autos.

Destaca que não procede o argumento recursal de que *a fiscalização errou ao não considerar os itens do AI nº 274068.0022/18-4, uma vez que a fiscalização alegou que estes itens não têm convênio ou protocolo e autuação foi justamente por cobrar ICMS devido nas operações interestaduais por força de convênio ou protocolo*, pois o apelante omitiu que já fez uso do estorno de débito sobre as mesmas operações, que:

- São itens de entrada do Anexo 3, do Auto de Infração nº 274068.0022/18-4: ANTI-MOFO (SP – Protocolo ICMS 106/09), BICARBONATO DE SODIO (SP – Protocolo ICMS /09), SACO P/ LIXO (RJ – Protocolo ICMS 27/10) e CYT – VINHO (SP – Protocolo ICMS 107/09).
- No Anexo 9, do Auto de Infração nº 274068.0001/19-5 (em análise) os itens de saída em comum com os itens entradas do Auto de Infração nº 274068.0022/18-4 são os SACO P/ LIXO, cujas mercadorias têm saídas para Pernambuco e Sergipe que não têm convênio ou protocolo com a Bahia para material de limpeza, cujas notas fiscais de entrada em comum são: 2890, 2986, 3227, 3288 e 3368.

Salienta a autuante que o contribuinte está cometendo o equívoco de confundir a situação de entrada com a situação de saída. Como o Auto de Infração nº 274068.0022/18-4 se refere a falta de **antecipação** tributária por solidariedade, o critério é se a unidade da Federação de **origem** tem convênio ou protocolo com a Bahia. Como o Auto de Infração nº 274068.0001/19-5 se refere a **ressarcimento**, o critério é se a unidade da Federação de **destino** tem convênio ou protocolo com a Bahia.

Sendo assim, o art. 302 do RICMS concede a opção de usar o crédito normal e ST (inciso I) ou usar o estorno de débito (inciso II), tendo a empresa optado por estornar o débito, conforme os

lançamentos no Apuração, às fls. 370 a 393 dos autos, e desde o início a fiscalização considerou nos cálculos o direito ao estorno de débito para saídas de mercadorias às unidades da Federação sem convênio ou protocolo.

Assim, a autuante diz que como já foi concedido o direito ao estorno de débito, a concessão do crédito do ICMS normal e antecipação na entrada referente às mercadorias com saídas para unidade da Federação sem convênio ou protocolo seria conceder crédito em duplicidade, o que traria prejuízo ao erário e, portanto, não existe nenhum outro crédito a ser concedido.

Quanto a alegação de que tem direito ao crédito decorrente do pagamento do Auto de Infração nº 274068.0023/18-0, a autuante informa que foram incluídos no Anexo 9 do Auto de Infração nº 274068.0001/19-5 (fls. 342/395).

Assim, concluiu que a diligência foi integralmente atendida, motivo pelo qual não existe razão de retornar para que a diligência seja cumprida, conforme pede o recorrente e, por tudo exposto, a autoridade fiscal opina pela manutenção da procedência parcial do Auto de Infração.

Presente na sessão de videoconferência, Drs. Alex Pessanha Panchaud, Andressa Gomes e Sr. Anderson Ramos, que exerceram o seu direito de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente em Parte, no valor de R\$ 76.885,68, o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o débito de R\$ 87.782,24, insurgindo-se quanto ao valor remanescente.

De início, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de cerceamento do direito de defesa em razão da inadequação da capitulação da infração, em vista o uso genérico de dispositivos legais.

Vislumbro inexistir o alegado cerceamento do seu direito de defesa, visto que o enquadramento está perfeito e coerente quanto aos fatos ínsitos na acusação fiscal, tendo o autuado demonstrado pleno conhecimento da imputação ao apresentar sua impugnação ao lançamento de ofício, cujas razões são reiteradas na peça recursal, tendo naquela oportunidade, por determinação do órgão julgador, quando da sessão de julgamento pela 5ª JJF, o PAF convertido em diligência no sentido de intimar o contribuinte para:

1. *Apensar ao processo a planilha sintética acusando os valores de créditos fiscais indevidos quantificados pela empresa, a servirem de referencial para um eventual estorno, mostrada na sessão de julgamento de 04.12.2019.*
2. *Apresentar as correlações corretas entre o item de ordem das notas fiscais e a sequência a ser utilizada na escrita fiscal, para efeito de apuração dos valores de créditos apropriados em excesso, conforme a autuação.*

Em decorrência, ocorreu intimação, anexação de planilhas e documentos fiscais, às fls. 121 a 264 dos autos, como também informação fiscal da autuante com as devidas análises, reduzindo o valor exigido para R\$ 76.092,38 (fl. 266), o qual fora acolhido na Decisão recorrida.

Diante de tais considerações, não há espaço para alegação de cerceamento de direito de defesa, tendo em vista o pleno conhecimento da acusação pelo sujeito passivo e a busca exaustiva da verdade material, diante de diversas oportunidades e diligência revisional dos fatos alegados, sendo indiferente aos fatos apurados a existência de diligência anterior à elaboração do presente Auto de Infração, conforme alega a recorrente.

Também pelas mesmas razões já expostas, torna-se ineficaz a alegação recursal constante do item “**III.2 – Prejudicial de mérito – violação ao princípio da verdade material**”, pois na revisão fiscal perquiriu-se a verdade dos fatos, inclusive com documentação e planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 234/261), devidamente analisadas e consideradas quando da revisão fiscal.

Melhor sorte não logrou a recorrente quanto às suas razões de “mérito”, assim por ela designado, em que pese, contraditoriamente, solicitar que o Auto de Infração seja **anulado** “...

pela falta de correta capitulação, mais especificamente por conta do item 1 da infração”, o que já denota não se tratar de mérito, mas, sim, de preliminar de nulidade, conforme já foi alegado, e, mesmo assim, repisado como se mérito fosse, sob a alegação de que na descrição do motivo a autuante citou que a recorrente “não seguiu o estabelecido pelo art. 301 do RICMS/12”.

Registre-se que o dito art. 301 do RICMS está inserido no capítulo do RICMS/BA que trata de *RESSARCIMENTO DO IMPOSTO RETIDO OU ANTECIPADO* e, como tal, dentro do contexto da exação, inexistindo qualquer motivo para nulidade do Auto de Infração a alusão ao referido dispositivo legal na descrição dos fatos e o mesmo não se encontrar no campo “Enquadramento Legal”.

Ademais, nos termos dos §§ 1º e 2º, do art. 18 do RPAF, as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. Como também não se declarará a nulidade sem prejuízo ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.

Como já visto, o sujeito passivo tem pleno conhecimento da acusação, pois lhe foi oportunizado amplo e pleno contraditório, inclusive com conversão dos autos em diligência para comprovação documental do estorno de débito de direito e, em consequência, do estorno de débito realizado em desacordo, de cujo resultado o recorrente nada apresenta de concreto, tanto em argumentação, quanto em documentação, de modo a elidir a exação e modificar a Decisão recorrida.

Quanto aos Autos de Infração nºs 2740680022/18-4 e 274.068.0023/18-7 (274.068.0023/18-0), relativos às exigências de antecipação por solidariedade e própria, citados na acusação em decorrência de o recorrente efetuar estorno de débitos baseados nas saídas sob CFOP 6.403 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), **foi consignado que a recorrente, além de não pagar as referidas antecipações (fl. 93), ainda estornou o valor do ICMS-ST devido a outras unidades da Federação, pago através de GNRE**, visto que na acusação consigna que:

Nos demonstrativos entregues pelo contribuinte existe a especificação que esta diferença é da GNRE. Estes valores estão no ANEXO 1- DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO – SOST – 2014, com a observação: DIF É GNRE – PORTANTO IMPOSTO DE OUTRO ESTADO.

Em consequência, independentemente do resultado de julgamento dos aludidos Autos de Infração, inexistente necessidade de sobrestamento do julgamento deste PAF ou de conexão dos julgamentos, pois tratam-se de objetos diferentes e, por outro lado, à época, também não poderia o contribuinte efetivar estorno de ICMS-ST que sequer havia pago, objeto daqueles Autos de Infração e pior, em outro momento, estornar ICMS-ST devido a outras unidades da Federação, pago através de GNRE.

Diante de tais considerações, impertinente a pretensão recursal, inclusive a título de mérito, de que *“Pelo exposto, a presente infração é nula, ante a ausência de correta fundamentação legal, bem como pelo erro na determinação da base de cálculo da infração ora imputada”, às fls. 315 do PAF.*

Quanto à razão de mérito intitulada de *“AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DE ICMS – irregularidade no preenchimento da EFD”*, na qual a recorrente diz que, ainda que tivesse cometido a infração, a autuação não poderia ocorrer sobre a totalidade dos valores estornados, mas apenas sobre os valores que teriam sido estornados a maior, observando o princípio da verdade material, **também não lhe cabe razão.**

E não lhe cabe razão, pois, conforme já dito, em respeito ao princípio da verdade material, o PAF foi convertido em diligência, sendo oportunizado ao contribuinte apresentar planilha sintética dos valores de créditos fiscais que considerasse indevidos, conforme fora apresentada na sessão de julgamento de 04.12.2019, como também procedesse as correlações para efeito de apuração dos valores de créditos apropriados em excesso, o que ensejou na revisão fiscal que apurou o valor remanescente de R\$ 76.092,38, consignado no Acórdão JJF nº 0112-05/21-VD, após as adequações devidas, conforme excerto a seguir:

Os Anexos 05, 06, 07 e 08, elaborados pela fiscalização, refletem bem a revisão de valores. Todavia,

considerando os argumentos expendidos na sustentação oral da empresa, feita em 13.8.2021, ponderando que nos citados Anexos acabaram sendo consolidados créditos apropriados, em face da tributação antecipada e da tributação normal, retira-se da exigência os créditos relacionados ao produto orégano (R\$ 64,45 + R\$ 30,65 = R\$ 95,10), de tributação normal, mantendo os valores revisados pela fiscalização no que dizem respeito à tributação antecipada.

A metodologia da qual a autuada fez uso, não está inteiramente escorada na legislação.

*Assim, mesmo com as deficiências apontadas na escrituração da empresa, a autuante terminou recalculando a cobrança, trabalho que **resultou em valores favoráveis ao sujeito passivo**.*

Logo, não se exige o total de estorno da recorrente, **mas a diferença estornada a maior**, cujos cálculos foram revisados a partir dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, de cujo resultado não apresentou qualquer fato novo que viesse a elidi-lo.

Portanto, perquirir a verdade dos fatos, inclusive com base em documentação e planilhas apresentadas pelo contribuinte, quando da revisão fiscal, não desmerece a acusação fiscal, muito pelo contrário, a consolida, tornando-a líquida e certa, em nome do princípio da verdade material, considerando o justo direito do contribuinte e do erário estadual.

Diante de tal consideração, só daí resta prejudicado qualquer alegação recursal realizada de forma genérica, visto que a revisão fiscal se procedeu em lastro documental ofertado pelo próprio contribuinte, conforme intimações específicas às fls. 107 e 114 dos autos, decorrente de diretrizes da JJF (fl. 102), tendo sido consignado no trabalho revisional, às fls. 121 a 126 dos autos, que:

Para atender aos pontos 1.1 a 1.3 a empresa foi notificada através das intimações 23 e 24 a apresentar a documentação solicitada.

Além da relação vinculando o item da XML ao item da EFD, a empresa apresentou um relatório reproduzindo o SPED fiscal, um relatório reproduzindo os dados da XML e algumas notas solicitadas.

[...]

Para a situação em que a mercadoria não está sujeita a ST não cabe o lançamento no campo estorno de débito da EFD.

Para a situação em que a mercadoria é sujeita a ST na entrada, porém o estado do destinatário não é signatário de convênio ou protocolo, só cabe o estorno de débito, não havendo ressarcimento a ser realizado.

Para a situação em que a mercadoria é sujeita a ST na entrada e o estado do destinatário é signatário de convênio ou protocolo, cabe o ressarcimento, mas devido a não cumulatividade não cabe o estorno do débito destacado na nota fiscal de saída. Se a empresa se credita do ICMS referente a entrada, deve ter o débito referente a saída. (grifo nosso)

Portanto, na revisão fiscal, minuciosamente, foi retratado todo o cálculo da apuração do valor exigido e considerado todas as alegações do contribuinte com base probatória, cujos arquivos foram entregues ao contribuinte, conforme recibo às fls. 146 dos autos, sendo-lhe intimado, à fl. 221, para se manifestar, tendo apenas ratificado as razões anteriores; apresentado planilha (fls. 234/261), relativa a CFOP 6403 de dezembro de 2014, no valor de R\$ 6.347,66, e, ao final, requerido nova diligência ou a nulidade do Auto de Infração.

Já a autuante informa que a empresa anexou planilha CONTROLE CRÉDITO ST INTERESTADUAL 2014 (RESSARCIMENTO ICMS ST) – SOST para rebater os cálculos da diligência, na qual considera um crédito de R\$ 6.347,66, enquanto na diligência considera o valor do crédito de R\$ 9.672,14, ou seja, mais favorável ao contribuinte. Assim, ratifica o valor apurado na revisão fiscal.

Em sede de razões recursais, a recorrente, ainda no tópico intitulado de “AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DE ICMS – irregularidade no preenchimento da EFD”, diz anexar, a título de exemplo, planilha com relação de alguns produtos que não foram considerados no cálculo do Ressarcimento do ICMS-ST, como também relação de notas fiscais não identificadas/não consideradas no estorno de débito de ICMS.

Sobre este tópico, no que se refere aos produtos não considerados no cálculo do Ressarcimento do ICMS-ST pelo fisco, conforme arquivo ínsito na mídia de fl. 330 dos autos, anexa ao Recurso Voluntário, verifiquei que as notas fiscais relacionadas, efetivamente, constam do demonstrativo analítico da revisão fiscal (CD à fl. 145), a exemplo das Notas Fiscais de nºs: 362303, 362720, 357677, 357684 e 359251, todas relativas ao produto “Açúcar”, sendo, portanto, descabida tal alegação.

Em relação à alegação da existência de onze notas fiscais não identificadas/não consideradas no estorno de débito de ICMS, constantes à fl. 326 dos autos, tratam-se de operações de bonificação, doação ou brinde, CFOP 6.910, conforme consulta ao SPED, em valores ínfimos, em média de R\$ 198,00, cuja operação não compreende do levantamento fiscal restrito aos CFOP 6.403; 6.102 e 6.411, conforme consta da acusação fiscal, razão também para não a acolher.

Por fim, em relação à alegação recursal de que o fato da informação EFD não possuir a qualidade requerida pela autuante, não afasta o direito do contribuinte em ter o crédito tributário constituído pela forma correta, também não encontra guarida diante da revisão fiscal procedida e de todas circunstâncias já relatadas para a busca da verdade material.

Também se faz necessário consignar que, conforme previsto no art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), vigente à época dos fatos, “A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade**”, cujos registros fiscais devem refletir fielmente a operação, de modo a consubstanciar meio de prova da efetiva operação.

Resumindo, concordo com a autuante de que a diligência da CJF foi inteiramente atendida, já que:

- Quanto ao Auto de Infração nº 274068.0022/18-4 (fl. 82), cujo lançamento de ofício exige ao autuado, na condição de responsável solidário (art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96), o ICMS antecipação tributária não recolhido ou recolhido a menos pelo substituto tributário, há de convir que, **em tese**, tal valor não recolhido em favor do erário baiano não poderia ser objeto nem de ressarcimento ou de estorno de débito, cujas ferramentas só aplicam aos valores **efetivamente recolhidos** para efeito de evitar o indébito fiscal, consoante os casos previstos nos artigos 301 e 302 do Decreto nº 13.780/12, os quais condicionam às premissas: “se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto” ou “mercadoria que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação do imposto”, pois, só assim, configuraria duplicidade de pagamento do tributo.

Por outro lado, restou comprovado que o único item em comum entre o Autos de Infração nºs 274068.0022/18-4 e 274068.0001/19-5 (em análise) é “SACO P/ LIXO”, cujas notas fiscais de entrada em comum são: 2890, 2986, 3227, 3288 e 3368, e submeteram-se ao Protocolo ICMS 27/10), sendo objeto da exigência do ICMS-ST por solidariedade (Auto de Infração nº 274068.0022/18-4), cujas saídas ocorreram para Pernambuco e Sergipe que não têm convênio ou protocolo com a Bahia para material de limpeza.

Sendo assim, concordo com a conclusão da autuante de que já foi concedido o direito ao estorno de débito, objeto de mensuração desta análise, descabendo a concessão dos créditos do ICMS normal e antecipação na entrada, sob pena de conceder crédito em duplicidade.

- Quanto ao Auto de Infração nº 274068.0023/18-0 (antecipação própria), às fls. 343 dos autos, em atenção à diligência, a autuante informa que foi julgado Procedente em Parte pela 2ª CJF, cujo valor foi parcelado (fl. 409), sendo incluído no Anexo 9 deste PAF (Auto de Infração nº 274068.0001/19-5).

Por fim, há de registrar que o imposto exigido neste PAF decorre do fato de o contribuinte lançar no seu livro Registro de Apuração do ICMS, a título de “ESTORNO DE DÉBITOS – OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS ESTORNO NAS SAÍDAS 6403 E GNRE” (fls. 370/393), valores superiores aos considerados como: “RESSARCIMENTO”, “LANÇADO NO DÉBITO 5.411 e 6.411”, como se constata do cotejo do “ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDO – SOST – 2014 – DILIGÊNCIA” com o “ANEXO 10 - DEMONSTRATIVO SINTÉTICO DO ESTORNO – DILIGÊNCIA”, conforme quadro abaixo, não tendo o recorrente apresentado contrarrazões que viessem destituir o valor remanescente apurado de R\$ 62.225,83 (fl. 345), a saber:

ANO	MÊS	DESCRIÇÃO	LANÇADO ESTORNO	RESSARCIM	DÉBITO 5.411	DÉBITO 6.411	SOMA	DIF
2014	01	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE	20.523,95	12.910,43			12.910,43	7.613,52
2014	01	EST. SAIDA IS. E RED 100%	9.832,27				0,00	(*) 30,65
01 Total								7.644,17

2014	02	EST. SAIDA 6403 E GNRE	24.430,89	18.666,47			18.666,47	5.764,42
	02 Total							5.764,42
2014	03	EST. SAIDA CFOP 6403 E GNRE	36.106,51	29.289,76			29.289,76	6.816,75
	03 Total							6.816,75
2014	04	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	31.801,62	28.468,07			28.468,07	3.333,55
	04 Total							3.333,55
2014	05	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE	42.699,60	34.815,40			34.815,40	7.884,20
2014	05	EST. SAIDA IS. E RED 100%	20.927,94				0,00	(*) 64,47
	05 Total							7.948,67
2014	06	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE	54.590,25	49.121,89			49.121,89	5.468,36
2014	06	EST. SAIDA IS. E RED 100%	4.004,15		1.095,05	2.894,80	3.989,85	(**) 14,30
	06 Total							5.482,66
2014	07	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	49.164,73	48.404,03			48.404,03	760,70
	07 Total							760,70
2014	08	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	41.360,39	37.861,67			37.861,67	3.498,72
	08 Total							3.498,72
2014	09	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	18.057,75	15.328,80			15.328,80	2.728,95
	09 Total							2.728,95
2014	10	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	27.236,06	21.249,21			21.249,21	5.986,85
	10 Total							5.986,85
2014	10	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE	27.895,98	22.778,60			22.778,60	5.117,38
2014	10	EST. SAIDA IS. E RED 100%	1.854,89		828,91	68,69	897,60	(**) 957,29
	06 Total							6.074,67
2014	12	ESTORNO SAIDA 6403 E GNRE/	30.920,14	24.734,42			24.734,42	6.185,72
	12 Total							6.185,72
	TOTAL GERAL							62.225,83

NOTA: (*) "NÃO ISENTO" e (**) LANÇOU O CFOP 6.411 NO ESTORNO A MAIOR DO QUE LANÇADO NO DÉBITO.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0001/19-5**, lavrado contra **SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado a recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$ 62.225,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS -PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS