

PROCESSO	- A. I. N º 087016.0007/22-6
RECORRENTE	- ENERSOL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0039-03/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.05.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0113-11/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO; **b)** ESTORNO DE CRÉDITO NÃO EFETUADO. MERCADORIAS COM SAÍDAS ISENTAS. Conforme se verifica, a maioria dos itens são claramente para consumo do estabelecimento, como é o caso de água sanitária e detergente, flanelas, etc. Contudo, alguns são classificados como bens do ativo imobilizado, como poltrona giratória e ferramentas de trabalho, tal apropriação de crédito se dá por 1/48 avos, não podendo ser lançado integralmente o crédito (um deles de valor em R\$ 130.000,00 com glosa de crédito de R\$ 15.000,00, sendo 2/3 do valor do lançamento), mas por outro lado não se coaduna com a descrição de material de uso e consumo e deveriam ter sido lançados em infração própria, e também há alguns itens classificados como insumos, e assim procedo à exclusão desses itens. Infração 01 parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. De fato, trata-se de ocorrências de fatos geradores declarados pelo contribuinte, que compõem a sua conta corrente fiscal e a decadência é evidente, haja vista o fisco não ter fiscalizado dentro do período decadencial; atenta-se contra a segurança jurídica ir buscar em período longínquo e já sob efeitos da decadência, os lançamentos na escrita fiscal do contribuinte, o que em tese, assim como o autuante foi até 2014, a se permitir tal prazo, poderia ser 2004, ou até mesmo desde a mais remota data em que o contribuinte entrou em atividade. Enfim, trata-se de lançamento sem qualquer base legal. Acatada a decadência total da infração 02. Modificada a decisão recorrida. 3. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **c)** SERVIÇO TOMADO. As infrações 04, 05 e 06 são multas formais por falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em 1% da base de cálculo. A defesa alega que a fiscalização não observou as retificações apresentadas para diversos meses que compõem os lançamentos. De fato, a impugnação veio acompanhada de retificações como a do mês de março, abril maio e junho de 2021, mas com recibo de envio em 05.05.2022 e consta intimação para fiscalização, fl. 29, na data de ciência de 05.04.2022 e, portanto, é inócuo que os registros tenham sido apresentados depois de iniciada a ação fiscal, pois

não elidem o descumprimento de obrigações acessórias. Em sendo assim, mantendo a Decisão recorrida das infrações 04, 05, 06. Infrações Procedentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração lavrado em 30/06/2022, com lançamento de crédito tributário no valor total de R\$ 169.394,68, e que foi julgado Procedente na primeira instância, em razão das seguintes imputações:

Infração 01 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril e outubro de 2017; março, junho, setembro e outubro de 2018; janeiro, abril, agosto a outubro e dezembro de 2019; janeiro, março, agosto a outubro e dezembro de 2020; fevereiro, março, maio a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 22.515,79. Multa de 60%.

Infração 02 – 001.005.026: Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, no mês de dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 18.031,07.

Consta na **descrição dos fatos**: Referente às aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento – disco de corte, torno de bancada, óculos spectra, trena, modem de comunicação, conjunto trifásico – e aquisições com manutenção de crédito não prevista no Convênio ICMS 101/97 e art. 264, Inciso XIX do RICMS-BA, Decreto 13.780/2012, utilizados na produção/montagem de mercadorias com saídas isentas, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração (fls. 23/24 do PAF).

Infração 03 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro de 2017; fevereiro, março, maio, junho, agosto a dezembro de 2019; janeiro, março, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2020; fevereiro, março, maio, junho a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 57.597,12. Multa de 60%.

Infração 04 – 016.001.001: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 8,38.

Infração 05 – 016.001.002: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 25,11.

Infração 06 – 016.001.006: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e dezembro de 2018; fevereiro a junho, julho, agosto, outubro a dezembro de 2019; janeiro a março, maio, julho a setembro de 2020; março a junho de 2021. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 71.217,21.

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, após a informação fiscal, a Junta julgou o auto Procedente em Parte conforme voto abaixo:

VOTO

O Impugnante alegou que o presente auto de infração deve ser declarado nulo, afirmando que está permeado de vícios e insubsistências.

Observo que não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, o imposto e sua base de cálculo e os valores da multa aplicada foram apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, o Defendente tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Autuado tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua Impugnação.

O argumento defensivo de que a Infração 02 é nula por falta de indicação da alíquota, cerceando o direito de defesa, será analisado quando da apreciação do mérito referente ao mencionado item da autuação fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo



ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril de outubro de 2017; março, junho, setembro e outubro de 2018; janeiro, abril, agosto a outubro e dezembro de 2019; janeiro, março, agosto a outubro e dezembro de 2020; fevereiro, março, maio a dezembro de 2021. Demonstrativo às fls. 13 a 19 do PAF.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

O Defendente alegou que uma parcela considerável de produtos tidos como “material para uso e consumo” pela Fiscalização, em verdade, trata-se de ativos imobilizados, materiais estes que são mantidos para o uso na produção ou fornecimento das mercadorias e serviços atinentes à sua atividade empresarial.

Afirmou que vários desses produtos, em verdade, compõem o ativo imobilizado da empresa, cumprindo com os requisitos para o aproveitamento de créditos de ICMS referente a tais mercadorias, classificadas como “ativos imobilizados”.

Observo que os critérios para utilização de crédito fiscal de insumos são distintos dos critérios para utilização de créditos de bens do ativo imobilizado. Os créditos de insumos são utilizados de uma só vez, enquanto os créditos de bens do ativo são utilizados à razão de 1/48 avos ao mês. Os créditos de insumos exigem que tais insumos sejam consumidos no processo produtivo, ao passo que os créditos de bens do ativo imobilizado exigem apenas que os bens sejam empregados na atividade-fim da empresa.

O Autuante destacou que as operações comerciais do Autuado são beneficiadas pela isenção prevista no Convênio ICMS Nº 101/97. Disse que nas aquisições de bens e/ou materiais para uso não dão direito à utilização do Crédito Fiscal no período fiscalizado.

Observo que se consideram de uso ou consumo os materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, a exemplo de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc.

É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

De acordo com o levantamento fiscal as notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros: prensa cabo ¼, broca aço rápido, rebitador manual, fita isolante, detergente líquido neutro, água sanitária Brilux, bota Nobuk, capacete, fita durex, martelete. São peças de reposição de bens do ativo, ferramentas, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.

Infração 02: Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, no mês de dezembro de 2021. Multa no valor de R\$ 18.031,07. Demonstrativo às fls. 23/24 do PAF.

Consta na descrição dos fatos: Refere-se às aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento – disco de corte, torno de bancada, óculos spectra, trena, modem de comunicação, conjunto trifásico – e aquisições com manutenção de crédito não prevista no Convênio ICMS 101/97 e art. 264, Inciso XIX do RICMS-BA, Decreto 13.780/2012, utilizados na produção/montagem de mercadorias com saídas isentas, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração (fls. 23/24 do PAF).

O Autuado alegou que uma considerável parte dos produtos autuados pelo Fisco através do demonstrativo “Enersol_2017_2021_Anexo_G/Multa60%” como não constantes no Convênio ICMS 101/97, em verdade, possuem NCM que consta no rol de isenções do referido convênio, o que causa, por intelecção do art. 264 do RICMS, o direito aos aludidos créditos de ICMS. Existem créditos que não foram estornados por força de lei, de forma absolutamente regular e lícita.

Observo que o Convênio ICMS 101/97 concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica: aerogeradores para conversão de energia dos ventos em energia mecânica para fins de bombeamento de água e/ou moagem de grãos, bomba para líquidos, para uso em sistema de energia solar fotovoltaico em corrente contínua, com potência não superior a 2 HP, aquecedores solares de água, geradores fotovoltaicos de corrente contínua, aerogeradores de energia eólica, células fotovoltaicas, torre para suporte de gerador de energia eólica, pás de motor ou turbina eólica, partes e peças utilizadas: (i) exclusiva ou principalmente em aerogeradores e em geradores fotovoltaicos; (ii) em torres para suporte de energia eólica, anéis de Modelagem, conversor de frequência, fio retangular de cobre esmaltado, barra de cobre.

Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu as mercadorias relacionadas não estão discriminadas no Convênio ICMS nº 101/97. São mercadorias de “uso comum”, não identificáveis de forma restrita na produção/montagem de equipamentos fotovoltaicos.

Constatou que no levantamento fiscal foram relacionadas peças como disjuntor bipolar, bucha, parafusos, caixa padrão, arruelas, transformador, cabo flex, etc., o que confirma os esclarecimentos prestados pelo Autuante.

O defendente também alegou que não há discriminação da alíquota a ser aplicada sob a base de cálculo do tributo, impossibilitando ao contribuinte o cálculo do valor devido. Existe no cálculo apresentado no Auto de Infração a omissão quanto a alíquota aplicável sob a base de cálculo do ICMS para que seja determinado o valor histórico da Infração.

O Autuante informou que o demonstrativo de fls. 23 e 24 relaciona as mercadorias que integram a base de cálculo (R\$ 30.051,78). Explicou que essa trata de aplicação de multa e o percentual está descrito: 60% (sessenta por cento); assim como a base de cálculo: R\$ 30.051,78.

Observo que não assiste razão ao Defendente, considerando que este item não se refere a cobrança de imposto, e sim, multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido, portanto, foi apurado no demonstrativo de fls. 23/24 o valor da base de cálculo e a multa foi calculada no demonstrativo de débito sobre a referida base de cálculo. Dessa forma, concluo pela subsistência da autuação fiscal.

Lei 7.014/96:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

...
b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro de 2017; fevereiro, março, maio, junho, agosto a dezembro de 2019; janeiro, março, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2020; fevereiro, março, maio, junho a dezembro de 2021.

O Autuado alegou a existência de vícios, considerando as inconsistências nos dados da planilha em relação às notas fiscais acostadas aos autos, quanto ao lançamento na planilha de mercadorias que foram tributadas corretamente e a cobrança de ICMS de mercadorias fruto de doações, devoluções ou remessa em garantia sem a incidência de Imposto.

Disse que o código de NCM constante na planilha do órgão fiscal diverge do NCM nas notas fiscais emitidas pela Empresa. O NCM das mercadorias vinculadas ao CFOP 5101 é o “7313.00.00”, referente ao produto ARAME FARPADO NELORE 500 M. Entretanto, no momento em que se observa as notas fiscais objeto da autuação (Doc. 04), vê-se que essas se referem ao produto “Módulo AXITEC M310Wp 35m” de “NCM 8541.40.32”, produto esse que, no período referente ao Auto de Infração, detinha a isenção de ICMS previsto no convênio ICMS 101/97.

O Autuante informou que o demonstrativo de fls. 20 a 22 relaciona as mercadorias escrituradas na EFD do Autuado, obedecendo sua descrição declarada, e são tributáveis, não são alcançadas pela isenção (Conv. ICMS nº 101/97).

Sobre a alegação defensiva de que a descrição das mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 20 a 22 não condiz com as Notas Fiscais originais (eletrônica) autorizadas pela SEFAZ afirma que é motivo para outro tipo de discussão e comprovação.

O Autuante apresentou o entendimento de que é prudente, acaso este também seja o entendimento dos Membros da JJF, a realização de diligência por auditor fiscal ASTEC/CONSEF para que examine os arquivos da EFD – Escrituração Fiscal Digital do Autuado, transmitidos e assinados eletronicamente, com as Notas Fiscais emitidas e autorizadas SEFAZ.

Entendo que não há correções a fazer na descrição das mercadorias quando o levantamento fiscal é efetuado utilizando como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da

Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Pela descrição constante no levantamento às fls. 20/22 do PAF, se constata que no referido demonstrativo não se encontram aqueles itens constantes no Convênio ICMS 101/97, que concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que estão especificados no referido Convênio.

Vale ressaltar que nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos elucidativos. Mantida a exigência fiscal.

As infrações 04, 05 e 06, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência de multa decorrente da falta de registro de documentos fiscais.

Infração 04: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 8,38.

Infração 05: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 25,11.

Infração 06: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e dezembro de 2018; fevereiro a junho, julho, agosto, outubro a dezembro de 2019; janeiro a março, maio, julho a setembro de 2020; março a junho de 2021. Multa de 1% sobre o valor dos documentos fiscais, totalizando R\$ 71.217,21.

Foi alegado nas razões de defesa que a SEFAZ não observou retificações que foram apresentadas nos períodos de abril de 2019; fevereiro de 2020; março, abril, maio e junho do ano de 2021. Como se vê na planilha em anexo, que demonstra as competências em que houve retificação.

O Defendente afirmou que houve a devida retificação da escrituração fiscal em momento posterior à competência, nas datas referenciadas pela tabela que elaborou.

Informou que foram apresentadas retificações que decorreram na devida escrituração das mercadorias que adentraram no estabelecimento, como se depreende dos comprovantes anexados à impugnação, mesmo essa sendo feita em momentos posteriores ao exercício das referidas obrigações.

O Autuante disse que comprova o registro das Notas Fiscais na EFD-Escrituração Fiscal Digital é exatamente a apresentação (impressa) do Registro de Entradas (eletrônico). Ou seja, as páginas impressas para comprovar o registro.

Informou que o “Recibo de Entrega de Escrituração Fiscal Digital” não comprovou que as citadas Notas Fiscais foram registradas. E não foram mesmo.

Tanto assim que algumas das datas das retificações são anteriores ao início da ação fiscal (2019 e 2021).

Quanto às retificações ocorridas em 05/05/2022 ocorreram após o início da ação fiscal (fl. 29), sem qualquer intimação do Autuante e não são permissivas na forma do artigo 251, do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/12.

Como já mencionado anteriormente, é de responsabilidade do contribuinte os dados constantes em sua EFD e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital.

Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem qualquer tipo de controle interno do Contribuinte, e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, em relação a mercadorias sujeitas a tributação, bem como, mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96).

Não acato as alegações defensivas, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de todo e qualquer documento fiscal, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias. Mantida a exigência fiscal constante nas infrações 04, 05 e 06.

Quanto à multa exigida, no percentual de 60% sobre o valor principal em razão da infração cometida, nos termos do art. 42 da Lei 7.014/96, o Defendente afirmou que não há na sua conduta a intenção ou premeditação em fraudar o fisco.

Disse que a Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, incluindo aí neste rol também as multas.

Observo que a aplicação de multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, "a" e VII, "a" e "b" da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Por fim, o Defendente requer que todas as intimações, através da Imprensa Oficial, sejam publicadas em nome do Dr. Ricardo Júlio Costa Oliveira, inscrito na OAB/BA nº 25.775, com endereço na Av. Luís Viana, nº 6462, Empresarial Wall Street, Edf. Manhattan, Torre West, Conjunto 320/323, CEP 41.680-400.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada, e de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o Recurso Voluntário às fls. 203/211, conforme resumo abaixo:

Consoante se vislumbra do v. Acórdão nº 0039-03/23-VD restaram mantidas, todas as infrações supramencionadas.

Ocorre que, conforme será verificado abaixo, os créditos tributários decorrentes das supostas infrações remanescentes não procedem, posto que estão permeados de vícios e insubsistências. Além disso, ficará demonstrado os patentes erros na forma de aferição dos cálculos efetuados pela Fazenda Pública.

DO DIREITO - DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO 001.002.002 - DO CRÉDITO REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO E DO MERO ERRO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL

PRELIMINAR DE NULIDADE – DA DECADÊNCIA

Como se pode constatar, o período fiscalizado foi o de 1º/01/2013 a 31/12/2021, a lavratura do A.I se deu em 30/06/2022, sendo que a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 04/07/2022.

Na infração 01 existem lançamentos referentes ao período de janeiro/2017 e de abril/2017.

Considerando a natureza da infração e considerando que as operações foram escrituradas pelo contribuinte, constata-se que ocorreu a decadência do lançamento para o período de janeiro/2017 e para o período de abril/2017.

No âmbito tributário, o instituto da decadência está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) editado pela Lei nº 5.172/66. A contagem do prazo decadencial possui duas regras distintas: a do art. 150, § 4º; e a do art. 173, inc. I. A contagem, em cada caso, é definida conforme a modalidade de lançamento a que é submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por declaração, bem assim observando se ocorreu ou não a antecipação do tributo.

O disposto no art. 150, § 4º remete a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, declara e efetua o pagamento, ou efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, o disposto no art. 173, I, do CTN remete a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, o contribuinte omite a realização da operação tributável; ou, de forma tácita, em situações que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada e posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Neste contexto, no que tange ao ICMS, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, hipótese em que o próprio contribuinte apura, declara e recolhe o tributo que entende como devido, de fato o prazo decadencial para que o Fisco realize o lançamento é de 5 (cinco) anos, sendo que o Termo Inicial desse prazo pode ser o fato gerador (art. 150, § 4º do CTN); ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Assim, constata-se que no caso dos períodos de janeiro/2017 e abril/2017, foi ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN para lançamento do tributo. Portanto, a Fazenda Pública Estadual não tem direito de cobrar o crédito tributário referente ao período em apreço.

DO MÉRITO

Da simples leitura do relato da infração 001.002.002, verifica-se que a Recorrente fora acusada de utilizar indevidamente crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo. Porém, será demonstrado a seguir que a apuração contábil feita pela Fazenda Estadual se encontra incorreta.

Nesse sentido, vale ressaltar que uma parcela considerável de produtos tidos como “material para uso e consumo” pela Fazenda Pública, em verdade, tratam-se de ativos imobilizados, materiais estes que são mantidos para o uso na produção ou fornecimento das mercadorias e serviços atinentes à atividade empresarial da Contribuinte.

Nesse sentido, cabe ao contribuinte definir o bem a integrar o ativo imobilizado, mercadoria para revenda ou material para uso/consumo do estabelecimento. Tal classificação se faz mediante adoção do respectivo CFOP no registro de entrada.

As operações de entrada de material para uso/consumo do estabelecimento foram escrituradas pelo contribuinte com os CFOP 1556 e 2556. É sobre elas, Doutos Julgadores, que devemos analisar a infração 01. Quaisquer outras operações de entrada devem ser excluídas do demonstrativo da infração, pois a ela não se vinculam.

O levantamento para as operações de entradas com CFOP 1556 e 2556 estão indicadas no anexo denominado “Anexo-Registros-1556-2556.pdf”. Nele podem ser constatados todos os registros analíticos (C190) de entradas escriturados com os CFOP 1556 e 2556 nos exercícios de 2017 a 2021. Apresenta um resumo dos valores apurados por período de apuração.

Considerando os lançamentos realizados pelo contribuinte para as operações de entradas de material de uso/consumo do estabelecimento, temos o lançamento de crédito no valor total de R\$ 2.338,76 no período. No entanto, o demonstrativo do auditor fiscal considera como crédito indevido o valor total de R\$ 22.515,79.

O demonstrativo contém erros, isto porque traz outras operações de entradas para as quais o contribuinte apurou créditos. Considerando que essas operações não se relacionam com a infração, devem ser excluídas do lançamento, a exemplo das entradas para ativo permanente, entradas para revenda, entradas para insumos na produção.

Ressalte-se que as entradas para insumo na produção alcançadas pela isenção prevista no art. 264, do RICMS/BA, dá direito ao contribuinte de manter o crédito fiscal relativo às entradas. O que não pode ser desconsiderado no caso em exame!

Contudo, o auditor fiscal e os julgadores de primeira instância, simplesmente por se falar de isenção, entendem que a respectiva entrada não dá direito a crédito do ICMS.

A isenção prevista no art. 264, do RICMS/BA, dá direito ao contribuinte a manter o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados às operações ou prestações de saídas. Já o art. 265, do RICMS/BA, não dá direito. Importante ainda ressaltar o trecho do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 027 em que “Ativo imobilizado” foi devidamente conceituado.

“PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC N° 027

Ativo imobilizado é o item tangível que:

a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e Alterado pela Revisão CPC n° 013/2018 Redação Anterior

b) se espera utilizar por mais de um período

Com base no pronunciamento técnico exposto, ressalta-se que a RICMS do Estado da Bahia em seu artigo 309, § 2º, determina expressamente a possibilidade do creditamento de bens destinados ao ativo imobilizado, ou seja, aquelas mercadorias que são imprescindíveis para a manutenção da atividade empresarial da empresa. Vejamos:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições.

Sob análise do trecho legislativo, é evidente que, em se tratando de bens indispensáveis para o desenvolvimento da atividade econômica da Empresa, porquanto cruciais para a produção das mercadorias comercializadas, a utilização de créditos de ICMS pela Requerente é absolutamente regular e lícita.

A partir do exposto, na aba “CI_CONSUMO” da tabela anexada pela Secretaria da Fazenda, foram discriminados bens e materiais que supostamente seriam utilizados para uso exclusivo do estabelecimento. Entretanto, como se depreende da tabela em anexo (**Doc. 01**), vários desses produtos em verdade compõem o ativo imobilizado da empresa, cumprindo com os requisitos para o aproveitamento de créditos de ICMS referente a tais mercadorias, classificadas como “ativos imobilizados”.

Dito isso, malgrado os materiais referenciados abaixo terem feito parte da Planilha anexada pela Fazenda Pública, é inegável que estes são mantidos para a **produção de mercadorias ou para fins administrativos da empresa**, cumprindo com os ditames do parecer técnico CPC nº 027. Vejamos abaixo tais mercadorias.

MSU FGTR1 323 M6 2016 2017

TERMOMETRO PONTUAL 4.800 PIXELS FLIR TG-165

MULTIFUNCIONAL EPSON EXPRESS XP241 WIFI PRETO NA

POLTRONA GIRATORIA ENERGY ESPALDAR MEDIO COM BRACOS. REGULAVEIS. SISTEMA

BACK-SYSTEM DE REGULAGEM SINCRONIZADA (2 X 1) C

GEDA LIFT 250 COMFORT COMPLETO COM 20 METROS DE TRILHOS.

NOTEBOOK LOG CELERON 14 GFT A143 M4 (WINDOWS) - NS:

POLTRONA GIRATORIA ENERGY ESPALDAR MEDIO COM BRACOS. REGULAVEIS. SISTEMA

BACK-SYSTEM DE REGULAGEM SINCRONIZADA (2 X 1) C

COND AR SPLIT INVERTER 12K BTU/H 220V GREE

COND AR SPLIT INVERTER 12K BTU/H 220V GREE

NB CORE i5 8GBITB 15PB

TORQUIMETRO AXIAL ENC 1/4 1-6NM 34111-2DG KING TONY

FURAD/PARAF.IMP.2 BAT.LI 18V 1/2 2VVR BIV. MAKITA

ESMERILHADEIRA GWS 9-125 220V

BATERIA 18V BL1830B LI-ION 3.0 AH

FURAD/PARAF.IMP.2 BAT.LI 18V 1/2 2VVR BIV. MAKITA

FURAD/PARAF.IMP.2 BAT.LI 18V 1/2 2VVR BIV. MAKITA

PARAF A BAT IMPACTO LXT DTD171ZJ MAKITA

Analizando os itens acima discriminados, é incontestável que estes são imprescindíveis para a

execução da atividade econômica da empresa. Não há que se falar em um suposto “uso e consumo do estabelecimento” quando se percebe que tais itens são umbilicalmente vinculados ao produto final a ser produzido, fato que os torna passíveis do aproveitamento de crédito de ICMS.

Contudo, a 3^a Junta de Julgamento Fiscal, entendeu que:

É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

De acordo com o levantamento fiscal as notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros>: prensa cabo ¾, broca aço rápido, rebitador manual, fita isolante, detergente líquido neutro, água sanitária brilux, bota Nobuk, capacete, fita durex, martelete. São peças de reposição de bens do ativo, ferramentas, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.

Excelso Conselho, todo e qualquer procedimento de fiscalização tributária consiste num procedimento administrativo, onde a observância das formalidades legalmente estabelecidas consiste numa verdadeira expressão da segurança jurídica e da proteção à liberdade dos administrados, restando respeitado o art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988, que assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes tanto em processo judicial como administrativo.

Vejamos o teor do art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996:

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

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a)** quando da utilização indevida de crédito fiscal;
- b)** na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;
- c)** na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;

A penalidade aplicada para a infração “utilização indevida de crédito fiscal que não importe em descumprimento de obrigação principal” é de 60% do valor do crédito fiscal. No entanto, os auditores fiscais lançaram, no bojo do Auto de Infração, a exigência de crédito fiscal (ICMS) mais a multa de 60% sobre o respectivo crédito fiscal lançado.

Para cada data de ocorrência e base de cálculo foi indicada a alíquota o valor do crédito fiscal como valor histórico. Considerando que o autuado apurou saldo credor em todos os períodos de apuração, ou seja, o crédito fiscal não importou em descumprimento de obrigação principal, o lançamento de ofício deveria exigir somente a multa de 60%.

Para melhor percepção, a infração 02 traz a mesma tipificação legal da penalidade (art. 42, VII da Lei nº 7.014/1996), porém sem a exigência do crédito fiscal (ICMS). Assim, o lançamento de ofício para a infração 01 apresenta erro formal, devendo ser considerado nulo.

DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO 02 – (002.001.003):

Conforme se depreende do demonstrativo apresentado pelos auditores fiscais para a infração 02, foram considerados lançamentos fiscais nos exercícios fiscais de 2014, 2015 e 2016. As datas dos documentos fiscais estão indicadas na primeira coluna do demonstrativo.

De pronto, estamos diante da decadência para os fatos geradores de 2014, 2015 e 2016, em relação aos registros de entradas devidamente escriturados nos livros fiscais competentes, isto porque se houvesse estorno de saldo credor, esse deveria ocorrer até janeiro de 2017, contudo a data de ocorrência considerada foi 31/12/2021, restando evidenciada a decadência do período apurado no demonstrativo.

Se não bastasse isso, apenas 02 (dois) lançamentos referem-se a entradas de materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento, cujo valor total do crédito absorvido é de R\$ 10,91. As demais operações foram de compras para revenda. E, se utilizadas como insumos, estavam alcançadas pela manutenção do crédito nas entradas em razão do art. 264, do RICMS/BA.

E mais, acaso houvesse crédito indevido a ser estornado, este deveria ser exigido no período de apuração de janeiro de 2017, pois acumulados em exercício anterior. Ocorre que o período de janeiro/2017 também está alcançado pela decadência.

Ainda que essa Douta Câmara entenda de modo diverso, neste caso, o Estado da Bahia autuou a Recorrente por esta não ter efetuado o estorno de crédito de ICMS sobre produtos com saídas isentas. Assim, foi determinado que a referida utilização de créditos só seria devida caso os produtos creditados estivessem previstos no Convênio ICMS 101/97, com base no artigo 264, Inciso XIX, do RICMS.

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XIX - as operações com os equipamentos e acessórios para aproveitamento das energias solar e eólica especificados no Conv. ICMS 101/97, desde que beneficiadas com isenção ou tributadas com alíquota zero do IPI;

Ratificando o exposto na peça defensória, comprehende-se que o Fisco Estadual autuou a Contribuinte por esta ter mantido o crédito de ICMS de mercadorias isentas sem que tais produtos estejam especificados no Convênio ICMS 101/97, o que ocasionaria em uma suposta manutenção irregular do crédito de ICMS.

Entretanto, ressalta-se que uma considerável parte dos produtos autuados pelo Fisco através do demonstrativo “Enersol_2017_2021_Anexo_G/Multa60%” como não constantes no Convênio ICMS 101/97, em verdade, possuem NCM que constam no rol de isenções do referido convênio, o que causa, por intelecção do art. 264 do RICMS, o direito da Requerente em manter os aludidos créditos de ICMS. Como se vê na planilha acostada aos Autos em que há a discriminação das mercadorias que constam no Convênio ICMS 101/97. (**Doc. 02**)

Dito isso, é imperioso demonstrar que certos créditos determinados como irregulares pelo Fisco Estadual são oriundos de mercadorias que possuem a manutenção de crédito expresso no art. 264 do RICMS do Estado da Bahia, justamente por estarem previstas no Convênio ICMS 101/97. Vejamos tabela elucidativa.

<i>NCM da mercadoria utilizada para o crédito de ICMS</i>	<i>Total de créditos <u>escriturados</u></i>
<i>7308.90.10 (Cláusula 1ª, XIV do C. ICMS 101/97)</i>	<i>R\$ 6.026,44</i>
<i>8544.49.00 (Cláusula 1ª XV e XVI do C. ICMS 101/97)</i>	<i>R\$ 195,39</i>
<i>SOMA =</i>	<i>R\$ 6.221,83</i>

Contudo, na Informação Fiscal o Autuante informa que as mercadorias não estão discriminadas no Convênio ICMS nº 101/97. Seriam mercadorias de “uso comum”, não identificáveis de forma restrita na produção/montagem de equipamentos fotovoltaicos. Assim para que não restem dúvidas, a Recorrente transcreve o dispositivo legal com as mencionadas mercadorias:

***Cláusula primeira* Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH: (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 46/07, efeitos a partir de 1º/05/07):**

XIV - chapas de Aço - 7308.90.10; (Acrescentado pelo Conv. ICMS 11/11)

XV - cabos de Controle - 8544.49.00; (Acrescentado pelo Conv. ICMS 11/11)

XVI - cabos de Potência - 8544.49.00; (Acrescentado pelo Conv. ICMS 11/11)

Como se vê, dentre os créditos tidos como “irregulares” no demonstrativo apresentado pela SEFAZ existem créditos que não foram estornados por força de lei, de forma absolutamente regular e lícita por parte da Contribuinte. Assim, não há que se falar na cobrança dos R\$ 18.031,07

(Dezoito mil trinta e um reais e sete centavos), referente ao montante integral da referida infração, tendo em vista que créditos completamente lícitos estão sendo observados como ilícitos pelo erário público. Nesse sentido, resta evidente que o documento de nº 02 acostado à Impugnação não foi apreciado pela 1ª Instância de Julgamento Administrativo.

Ademais, percebe-se que ainda no tocante à infração 02 do Auto de Infração de numeração em epígrafe, não há discriminação da alíquota a ser aplicada sob a base de cálculo do tributo, IMPOSSIBILITANDO AO CONTRIBUINTE O CÁLCULO DO VALOR DEVIDO. Vejamos parte integrante do Auto de Infração que demonstra os cálculos dos valores atrelados à infração.

Como se pode perceber, existe no cálculo apresentado no Auto de Infração a **omissão quanto a alíquota aplicável sob a base de cálculo do ICMS para que seja determinado o valor histórico da Infração**. Menciona-se aqui que não se trata de mero erro formal, pelo contrário, o

Infração 02 - 001.005.026

Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS.

Referente às aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo da bancada, óculos spectra, trena, modem de comunicação, conjunto trifásico - e aquisição prevista no Convênio ICMS 101/97 e Artigo 264, Inciso XIX, do Decreto nº 13.781/2002, mercadorias com saídas isentas, conforme demonstrativo Ernesol_2017_2021_Anexo_G/Saídas. Infração, cópia entregue ao Autuado.

Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo (R\$)	Aliq %	Mu
31/12/2021	31/12/2021	30.051,78		

Auto de Infração precisa se mostrar como documento idôneo e livre de vícios para que seja considerado apto à obrigar o sujeito passivo da relação tributária, devendo incorrer no documento todos os cálculos que levaram a Secretaria da Fazenda ao montante devido.

Pelos motivos expostos, não existem dúvidas que se foi imputado à Contribuinte a manutenção de saldo credor de ICMS também sob mercadorias que, em verdade, possuem a manutenção de crédito plenamente determinada em Lei, não havendo conduta ilegal da Empresa no tocante à tais mercadorias. Ademais, vê-se que o vício formal no Auto de Infração acarreta na sua nulidade, como determina o **Art. 18, § 1º, do Decreto Nº 7629 de 09/07/1999**, ponto este que sequer foi enfrentado no Acórdão de 1ª instância.

DA NÃO OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO 03 (002.001.003):

Em se tratando da infração 03 - 002.001.003 - esta Fazenda Estadual Autuou a Contribuinte no valor de R\$ 57.597,12 (cinquenta e sete mil quinhentos e noventa e sete reais e doze centavos) por esta ter supostamente deixado de recolher ICMS em razão de operações tributáveis declaradas como não tributáveis.

Entretanto, sobre a referida infração, restou demonstrado que a planilha “Ernesol_2017_2021_Anexo_G/Saídas” está eivada de vícios que estão a onerar excessivamente a Recorrente, haja vista a existência de inconsistências nos dados da Planilha em relação às notas fiscais acostadas aos autos, o lançamento na planilha de mercadorias que foram tributadas corretamente e a cobrança de ICMS de mercadorias fruto de devoluções ou remessa em garantia sem a incidência de Imposto.

Nesta linha de intelecção, para que seja mais fácil a compreensão dos erros existentes na planilha anexada ao Auto de Infração, faz-se necessário analisar os erros existentes no demonstrativo apresentado pela SEFAZ através de uma divisão das notas fiscais por Código Fiscal de Operações e Prestação (CFOP).

Assim sendo, há de se demonstrar que os produtos com **CFOP 5101 - Vendas de produção do estabelecimento** - estão vinculados a produtos de **NCM DISTINTOS DAS MERCADORIAS QUE, DE**

FATO, FORAM EMITIDOS PELA CONTRIBUINTE EM NOTA FISCAL.

Como se depreende da tabela comparativa (Doc. 03), consta no demonstrativo da SEFAZ que o NCM das mercadorias vinculadas ao CFOP 5101 é o “7313.00.00”, referente ao produto ARAME FARPADO NELORE 500 M. Entretanto, no momento em que se observa as notas fiscais objeto da autuação (Doc. 04), vê-se que essas se referem ao produto “Módulo AXITEC M310Wp 35m” de “NCM 8541.40.32”, produto esse que, no período referente ao Auto de Infração, detinha a isenção de ICMS previsto no convênio ICMS 101/97.

Com base nisso, resta incontrovertido o crasso erro existente na Planilha de autuação fiscal, demonstrando que tais créditos de ICMS foram determinados como não tributáveis pela Requerente por motivo idôneo e lícito, sendo claro o erro no demonstrativo apresentado pela SEFAZ, no momento em que a NCM constante na planilha do órgão fiscal diverge da NCM nas notas fiscais emitidas pela Empresa.

Ademais, sobre as mercadorias impugnadas na planilha que possuem o CFOP “5102”, há de se pontuar que essas foram emitidas corretamente, ou seja, foram devidamente tributadas, como se depreende das notas fiscais apresentadas em anexo (Doc 04) e da planilha em anexo (Doc. 03).

Ato contínuo, sobre as mercadorias com CFOP 5201 (devolução de compra para industrialização) e 5413 (Devolução de mercadoria destinada ao uso ou consumo, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), destaca-se que essas são frutos de atividades não tributáveis, qual seja, a devolução da compra pelo consumidor final.

Dito isso, como se observa nas notas fiscais de tais mercadorias (Doc 04) e da planilha anexada à Impugnação (Doc. 03), as operações ocorridas foram escrituradas com tais CFOP pois tratam-se de **devoluções**, estas que não geram a cobrança de ICMS à Requerente. Isso porque, a nota fiscal de devolução anula a nota fiscal emitida no momento da compra. Além disso, como se observa nas NFS colacionada aos autos, a Contribuinte emitiu tais NFS com a motivação da devolução em seu rodapé, demonstrando ainda mais a verossimilhança do documento contábil.

Outrossim, sobre a mercadoria com CFOP 6949 -Remessa em garantia- na planilha, há de se mencionar que se trata de REMESSA DE PRODUTO NO PERÍODO DE GARANTIA, O QUE NÃO GERA A INCIDÊNCIA DO ICMS, de acordo com o artigo Art. 381 do RICMS do Estado da Bahia.

Art. 381: São isentas do ICMS as remessas de peças defeituosas para o fabricante promovidas pelo estabelecimento ou pela oficina credenciada ou autorizada, desde que as remessas ocorram até trinta dias depois do prazo de vencimento da garantia.

Assim sendo, como se depreende da documentação acostada (Doc. 04) vê-se que as notas fiscais de tais produtos estão compostas por todos os requisitos para a isenção do artigo 380 do RICMS, o que gera a tais mercadorias o direito à isenção de ICMS.

O entendimento do Julgador/Relator está totalmente equivocado. Ainda mais quando concorda com o auditor fiscal que assim se pronunciou:

É sabido que para as NF-e emitidas pelo declarante da EFD-ICMS/IPI não se apresenta o registro C170 que discrimina o item de produto.

Como regra geral, o GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD-ICMS/IPI estabelece que para cada registro C100, obrigatoriamente deve ser apresentado, pelo menos, um registro C170 e um registro C190, observadas as exceções relacionadas. Vejamos a exceção 2:

Para cada registro C100, obrigatoriamente deve ser apresentado, pelo menos, um registro C170 e um registro C190, observadas as exceções abaixo relacionadas:

Exceção 1: Para documentos com código de situação (campo COD_SIT) cancelado (código “02”), cancelado extemporâneo (código “03”), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) denegada (código “04”), preencher somente os campos REG, IND_OPER, IND_EMIT, COD_MOD, COD_SIT, SER, NUM_DOC e CHV_NF-e. Para COD-SIT = 05 (numeração inutilizada), todos os campos referidos anteriormente devem ser preenchidos, exceto o campo CHV_NF-e. Demais campos deverão ser apresentados com conteúdo VAZIO “||”. Não informar registros filhos. A partir de janeiro de 2011, no caso de NF-e de emissão própria com código de situação (campo COD_SIT) cancelado (código “02”) e cancelado extemporâneo (código “03”) deverão ser informados os campos acima citados incluindo ainda a chave da NF-e.

Exceção 2: Notas Fiscais Eletrônicas - NF-e de emissão própria: regra geral, devem ser apresentados somente os registros C100 e C190, e, se existirem ajustes de documento fiscais determinados por legislação estadual (tabela 5.3 da Nota Técnica, instituída pelo Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e alterações), devem ser apresentados também os registros C195 e C197; somente será admitida a informação do registro C170 quando também houver sido informado o registro C176, C180, C181 ou o Registro C177 (no caso de haver informações complementares do item, a partir de 01/01/2019 - Tabela 5.6). A critério de cada UF, informar os registros C110 e C120, a partir de julho de 2012. O registro C101 deverá ser informado, a partir de janeiro/2016, nas operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, conforme EC 87/15. A partir de janeiro de 2020, também poderá ser informado o Registro C185, a critério de cada UF. A partir de janeiro de 2021, poderá ser informado o Registro C186, a critério de cada UF.

Para as NF-e de emissão própria o registro C170 não é apresentado. O auditor fiscal não encontrou os itens de mercadorias nos arquivos da EFD-ICMS/IPI para elaborar o demonstrativo da infração 03. Logo, a fonte para o demonstrativo da infração 03 não foram os arquivos da EFD-ICMS/IPI.

É certo que as cópias dos DANFE juntados aos autos provam os equívocos existentes no demonstrativo elaborado pelo auditor fiscal, conforme alegado pela Recorrente em sua impugnação de lançamento e, agora, em sede de recurso.

Assim, resta provado que os arquivos da EFD-ICMS/IPI não possuem os registros C170 para as NF-e de emissão própria da autuada e que nos DANFE apresentados os itens de mercadorias não são os indicados pelo auditor fiscal no demonstrativo elaborado.

O auditor fiscal alega que os demonstrativos relacionam as mercadorias escrituradas na EFD do autuado. Total inverdade. Vejamos os exemplos de NF-e a seguir, escrituradas nas respectivas EFD-ICMS/IPI.

Mesmo diante de tantos erros, o Julgador/Relator entendeu que não há correções a fazer na descrição das mercadorias quando o levantamento é efetuado utilizando como fonte a EFD da autuada. Resta demonstrado, portanto, que o Julgador/Relator, e o Julgador que acompanhou seu Voto, desconsideraram as regras da Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI).

Imperioso ressaltar que em nenhum momento a Recorrente alegou que “*a descrição das mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 20 a 22 não condiz com as Notas Fiscais originais (eletrônica) autorizadas pela SEFAZ*”, nem afirmou que é motivo para outro tipo de discussão e comprovação, conforme mencionado à fl. 12 do Acórdão. Tanto é que juntou a prova pertinente à comprovação do seu direito.

Inclusive, frise-se que o Autuante apresentou o entendimento de que é prudente, acaso este também seja o entendimento dos Membros da JJF, a realização de diligência por auditor fiscal ASTEC/CONSEF para que examine os arquivos da EFD- Escrituração Fiscal Digital do Autuado, transmitidos e assinados eletronicamente, com Notas Fiscais emitidas e autorizadas SEFAZ.

Contudo a 3ª JJF, ignorou a recomendação da própria autoridade autuante e entendeu que não há correções a fazer, violando frontalmente o princípio da busca pela verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

Ora, Doutos Julgadores, é preciso observar o doc. 4 anexado à Impugnação e a recomendação da fiscalização.

Como se vê nos casos expostos, os Auditores fiscais que lavraram o Auto de Infração ora discutido listaram notas fiscais com vários CFOP's da saída e atribuíram ICMS às mesmas, independente do destino de tais produtos. Fato esse que demonstra cabalmente a insubsistência do lançamento feito pela Secretaria da Fazenda.

Assim, os demonstrativos da infração 03 contém erros que maculam o documento e, portanto, a infração deve ser declarada nula.

DA NÃO OCORRÊNCIA DAS INFRAÇÕES (04) 016.001.001 (05) 016.001.002 E (06) 016.001.006

Sobre as infrações de numeração **016.001.001**, **016.001.002** e **016.001.006**, há de se mencionar que as infrações foram imputadas à Recorrente da seguinte forma:

1. Infração **016.001.001**: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bens ou serviços **sujeitos a tributação** sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 8,38.
2. Infração **016.001.002**: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria **não tributável** sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 25,11 e
3. Infração **016.001.006**: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 71.217,21.

Deste modo, a Fazenda Pública do Estado da Bahia entendeu que houve o suposto registro indevido na escrita fiscal em competências que vão de 01/2017 até 06/2021. Entretanto, a alegação de “não escrituração” se demonstra incorreta no momento em que a SEFAZ não logrou em observar retificações que foram apresentadas pela contribuinte nos períodos de **abril de 2019, Fevereiro de 2020 e março, abril, maio e junho do ano de 2021. Como se vê na planilha anexa à Impugnação, que demonstra as competências em que houve retificação. (Doc. 05)**

Assim sendo, consoante as documentações acostadas aos Autos (Doc. 06), há de se perceber que houve a devida retificação da escrituração fiscal pela Recorrente em momento posterior à competência referente, nas datas referenciadas pela tabela a seguir.

<i>Competência</i>	<i>Data da retificação</i>	<i>Valor supostamente não escriturado</i>
<i>Abri de 2019</i>	<i>27/06/2019 - Comprovante no (Doc. 07.01)</i>	<i>R\$ 1.023,80</i>
<i>Março de 2021</i>	<i>11/05/2021 - Comprovante no (Doc. 07.02)</i>	<i>R\$ 1.648.109,30</i>
<i>Abri de 2021</i>	<i>05/05/2022 - Comprovante no (Doc. 07.03)</i>	<i>R\$ 1.068.588,70</i>
<i>Maio de 2021</i>	<i>05/05/2022 - Comprovante no (Doc. 07.04)</i>	<i>R\$ 69.536,97</i>
<i>Junho de 2021</i>	<i>05/05/2022 - Comprovante no (Doc. 07.05)</i>	<i>R\$ 499,90</i>
<i>SOMA:</i>		<i>R\$ 2.787.758,67</i>

Como se vê, é evidente que as referidas retificações descaracterizam a hipótese prevista pelo artigo Art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, utilizado como arcabouço legislativo na infração **016.001.006**. Vejamos o referido artigo.

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;

Isso porque, como visto, o referido artigo implica na inexistência de um registro na escrituração fiscal. Entretanto, no caso em tela, tem-se que a Recorrente apresentou retificações que decorreram na devida escrituração das mercadorias que adentraram no estabelecimento, como se depreende dos comprovantes anexados à impugnação, **mesmo essa sendo feita em momentos posteriores ao exercício das referidas obrigações.**

Deste modo, sobre os períodos em que se entendeu pela inexistência ou insuficiência da escrituração fiscal apresentada pela Recorrente mas que, em momento posterior, esta apresentou retificações, tem-se um montante de **R\$ 2.787.758,67** (Dois milhões setecentos e oitenta e sete mil reais e sessenta e sete centavos) de movimentações devidamente escrituradas por meio das



retificações.

Assim, o referido valor simboliza o montante de **R\$ 27.877,58** (Vinte e sete mil oitocentos e setenta e sete reais e cinquenta e oito centavos) do valor da multa arbitrada na infração **016.001.006 (1% do valor que supostamente não tinha sido escriturado), quantia essa que deve ser abatida do valor da multa arbitrada.**

Por fim, cumpre salientar que a 3^a JJF entendeu que “*quanto às retificações ocorridas em 05/05/2022 ocorreram após o início da ação fiscal (fl.29), sem qualquer intimação do Autuante e não são permissivas na forma do artigo 251, do RICMS-BA, Decreto n. 13.780/12*”, contudo, há que se considerar a primazia da verdade material em detrimento da verdade formal no processo administrativo fiscal e que as retificações foram feitas de forma digital e inclusive autorizadas.

Ademais, o contribuinte que está sob ação fiscal pode retificar a Escrituração Fiscal Digital (EFD). A EFD é uma obrigação acessória que consiste na escrituração de documentos fiscais e outras informações relacionadas à apuração de impostos e contribuições.

Mesmo que o contribuinte esteja sob ação fiscal, ele pode realizar a retificação da EFD para corrigir informações incorretas ou incompletas que foram declaradas anteriormente. O fundamento legal que permite ao contribuinte sob ação fiscal retificar a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é o Ajuste SINIEF 02, de 2009.

O § 7º da cláusula décima terceira assim dispõe:

§ 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.

Nesse sentido, se os auditores fiscais, no curso da ação fiscal, intimam o contribuinte para apresentar novo arquivo da EFD-ICMS/IPI, o arquivo retificador apresentado produzirá efeito. É o que se depreende (por analogia) a partir da leitura do § 4º da mesma cláusula.

§ 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.

Portanto, especificamente, sobre o arquivo de fevereiro de 2020, o auditor fiscal deveria intimar o contribuinte para apresentar novo arquivo, haja vista que o transmitido se encontrava “sem movimento”.

Nesse sentido as infrações 04, 05 e 06 devem ser declaradas nulas.

DA ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 60%

Por meio da presente notificação a Secretaria da Fazenda, por seus prepostos, exigem não só o imposto, mas também multa de 60% sobre o valor principal em razão da infração cometida, nos termos do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ora Doutos Julgadores, sabemos todos que o caráter da multa é disciplinador. Não há na conduta do contribuinte a intenção ou premeditação em fraudar o fisco. A Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, incluindo aí neste rol também as multas.

No entanto, ao tratar-se de matérias afeitas a inconstitucionalidades, tem sido cada vez mais corriqueira a posição do Fisco, no sentido de não apreciar a matéria de direito apresentada, por entender que foge a sua alçada de competência. Todavia, já há posição sedimentada em sentido contrário.

Portanto, no presente caso, tem a Recorrente o direito constitucional de ver apreciada pelo órgão julgador todas as matérias suscitadas no presente Recurso.

DA IMPRESCINDIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE EXAME PERICIAL

Considerando que a r. decisão possui inconsistências aviltantes que merecem reparos, a Recorrente requesta pela realização de prova pericial visando a verificação das provas acostadas

pela Recorrente.

Impende registrar que, para o atendimento dos princípios da ampla defesa e da verdade material no Processo Administrativo Tributário, deverá ser assegurado ao contribuinte condições que lhe possibilitem trazer para o processo administrativo todos os elementos necessários para esclarecer a verdade dos fatos.

No presente caso, a prova pericial é de suma importância para a solução da causa. A inviabilidade da sua realização, nos termos em que é solicitada, acarretará à autuada enormes prejuízos, tendo em vista a sua importância à solução da controvérsia.

DOS PEDIDOS.

Assim, requer o conhecimento do presente Recurso Voluntário e seu provimento, para que seja o julgamento em 1^a instância reformado, reconhecendo-se, por fim:

I) Ab initio, que o Recurso seja recebido com suspensão de exigibilidade do montante discutido, por aplicação imediata dos arts. 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal Estadual;

II) Que sejam deferidos os pedidos de conversão em diligência, recomendada pela autoridade fiscal e o pedido de realização de exame pericial.

III) Que, ao final, considerando todas as verdades nestes autos esposadas, que este Douto Julgador se digne em declarar a improcedência, *in totum*, das infrações consubstanciadas no Auto de Infração em epígrafe;

Requer-se provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, tudo com fito em restar demonstrada a inocorrência das infrações à legislação estadual.

Com essepe no art. 163 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), bem como no art. 64, § 3º do Decreto nº 7.592/99 (Regimento Interno do CONSEF), **a Recorrente requer expressamente a participação na sessão de julgamento e a realização de sustentação oral.**

Em atendimento ao quanto exposto no art. 167, inciso II, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), a Recorrente informa que a matéria impugnada não foi submetida à apreciação judicial.

Por fim, requer-se, por derradeiro, que todas as intimações, através da Imprensa Oficial, sejam publicadas em nome do Dr. Ricardo Julio Costa Oliveira, inscrito na OAB/BA nº 25.775, com endereço na Av. Luis Viana, nº 6462, Empresarial Wall Street, Edf. Manhattan, Torre West, Conjunto 320/323, CEP 41.680-400, Patamares, Salvador/BA, sob pena de nulidade.

VOTO

O recorrente pede inicialmente nulidade por decadência de parte do lançamento, argumentando que há infrações, cujas datas de ocorrências se reportam a fatos geradores com mais de 05 anos da data de ciência do Auto de Infração (04.07.2022), com base no art. 150, parágrafo 4º do CTN, vez que se trata de operações em que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, e efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A primeira infração, por utilização indevida de crédito fiscal, está com 02 meses (janeiro e abril de 2017), dentro do aludido prazo decadencial, e a infração 04, está com apenas um mês (janeiro de 2017), e trata de falta de registro de documento fiscal.

Analizando o recolhimento do recorrente no sistema de arrecadação da SEFAZ, constatei que houve pagamentos referentes aos meses de dezembro de 2016, abril, maio e agosto de 2017.

Quanto ao pedido de decadência, na infração 01, embora haja lançamentos em janeiro e abril de 2017, só há referência de pagamento do mês de abril, o que configura para o mês de abril a aplicação do art. 150 do CTN, conforme a própria fundamentação do Recurso Voluntário, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, e efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja ocorrência de dolo,

fraude ou simulação.

Assim, excluo o mês de abril de 2017, com lançamento de R\$ 17,09. Mantendo, contudo, o lançamento do mês de janeiro de 2017, de R\$ 2,65, fundamentado no art. 173, I do CTN, pela ausência de pagamento de ICMS.

Quanto à infração 02, alega o recorrente que conforme se depreende do demonstrativo apresentado pelos auditores fiscais, foram considerados lançamentos fiscais nos exercícios fiscais de 2014, 2015 e 2016. As datas dos documentos fiscais estão indicadas na primeira coluna do demonstrativo.

De início, estamos diante da decadência para os fatos geradores de 2014, 2015 e 2016, em relação aos registros de entradas devidamente escriturados nos livros fiscais competentes, isto porque se houvesse estorno de saldo credor, esse deveria ocorrer até janeiro de 2017, já que estamos falando de fatos geradores escriturados; contudo a data de ocorrência considerada foi 31/12/2021, embora se trate de fatos geradores antigos, restando evidenciada a decadência do período apurado no demonstrativo.

Embora a data da ocorrência no Auto de Infração não esteja alcançado pelo prazo decadencial, o demonstrativo do auto demonstra que o autuante foi buscar fatos geradores do exercício de 2014 até dezembro de 2016, indo até 08 anos antes do procedimento, relacionando créditos relativos a mercadorias tidas como de uso e consumo, como arruelas, canteiras, cola, fita fixa, etc. Tendo o recorrente tomado ciência em 04.07.2022 (fl. 30) o prazo decadencial para operações escrituradas, vai até julho de 2017 e o último lançamento registrado no demonstrativo é de 15.12.2016, sete meses antes, caracterizando total decadência do lançamento tributário.

De fato, trata-se de ocorrências de fatos geradores declarados pelo contribuinte, que compõem a sua conta corrente fiscal e a decadência é evidente, haja vista o fisco não ter fiscalizado dentro do período decadencial; atenta-se contra a segurança jurídica ir buscar em período longínquo e já sob efeitos da decadência, os lançamentos na escrita fiscal do contribuinte, o que em tese, assim como o autuante foi até 2014, a se permitir tal prazo, poderia ser 2004, ou até mesmo desde a mais remota data em que o contribuinte entrou em atividade. Enfim, trata-se de lançamento sem qualquer base legal.

Face ao exposto, acato a decadência total da infração 02.

Quanto à infração 04, sendo multa formal, o único mês alcançado pelo art. 150 do CTN, é o de janeiro de 2017, no valor de R\$ 6,10, por falta de registro de documentação, porém não se enquadra no requisito quanto à declaração da ocorrência do fato jurídico, pois houve ausência de registro, e, portanto, se aplica o art. 173, I do CTN.

No mérito, quanto à infração 01, alega ser material de ativo imobilizado e não de uso e consumo, conforme autuação. Que também há fatos sem correlação com materiais de uso e consumo, como entradas para revenda, e insumos para produção. Apresenta relação de itens como termômetro, torquímetro, condicionador de ar, furadeira, poltrona giratória e que tais itens não são de consumo do estabelecimento, mas indispensáveis para sua atividade econômica.

Por fim, alega que havendo saldo credor em todos os períodos de apuração, o crédito fiscal não importou descumprimento de obrigação principal, e poderia no máximo permanecer a multa de 60%. Vejamos o que diz o voto recorrido:

É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

De acordo com o levantamento fiscal as notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas pelo autuado os seguintes bens e materiais, dentre outros: prensa cabo ¾, broca aço rápido, rebitador manual, fita isolante, detergente líquido neutro, água sanitária Brilux, bota Nobuk, capacete, fita durex, martelete. São peças de reposição de bens do ativo, ferramentas, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.

Conforme se verifica, a maioria dos itens são claramente para consumo do estabelecimento, como é o caso de água sanitária e detergente, flanelas, etc. Contudo, alguns são classificados como bens do ativo imobilizado, como poltrona giratória e ferramentas de trabalho, tal apropriação de crédito se dá por 1/48 avos, não podendo ser lançado integralmente o crédito (um deles de valor em R\$ 130.000,00 com glosa de crédito de R\$ 15.000,00, sendo 2/3 do valor do lançamento), mas por outro lado não se coaduna com a descrição de material de uso e consumo e deveriam ter sido lançados em infração própria, e também há alguns itens classificados como insumos, e assim procedo à exclusão desses itens.

Quanto à existência de saldo credor do recorrente, ainda que comprovado, não pode ser utilizado para compensação em auto de infração, conforme decisão judicial abaixo.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. *Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.*

2. *A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.*

3. *Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.*

4. *Agravio conhecido para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 1.821.549/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 22/8/2023, DJe de 29/8/2023.).*

Após excluídos itens de ativo e alguns cujo CFOP se reportam como insumos, fica a infração 01 modificada demonstrativo abaixo:

MÊS OCORRÊNCIA	VALOR LANÇADO	VALOR JULGADO
jan/17	2,65	2,65
abr/17	17,09	0,00
out/17	20,67	20,67
mar/18	3,74	3,74
jun/18	17,88	5,68
set/18	26,53	26,53
out/18	122,38	78,08
jan/19	16,98	16,98
abr/19	15.631,00	0,00
ago/19	4,85	0,00
set/19	18,42	0,00
out/19	3,27	0,00
dez/19	69,34	0,00
jan/20	13,84	13,84
mar/20	912,32	758,86
mai/20	1,70	0,00
ago/20	3,40	0,00
set/20	12,59	10,89
out/20	1,84	0,00
dez/20	34,82	0,00
fev/21	232,07	232,07
mar/21	8,42	8,42
mai/21	23,60	21,60

jun/21	372,86	293,37
jul/21	1,89	1,89
ago/21	1.173,56	495,21
set/21	1.745,40	1.125,69
out/21	1.695,91	1.065,72
nov/21	306,39	0,00
dez/21	19,62	0,00
TOTAL	22.515,79	4.181,89

Na infração 03 praticou-se operações tributáveis como não tributáveis. Vejamos o voto recorrido:

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro de 2017; fevereiro, março, maio, junho, agosto a dezembro de 2019; janeiro, março, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2020; fevereiro, março, maio, junho a dezembro de 2021.

O Autuado alegou a existência de vícios, considerando as inconsistências nos dados da planilha em relação às notas fiscais acostadas aos autos, quanto ao lançamento na planilha de mercadorias que foram tributadas corretamente e a cobrança de ICMS de mercadorias fruto de doações, devoluções ou remessa em garantia sem a incidência de Imposto.

Disse que o código de NCM constante na planilha do órgão fiscal diverge do NCM nas notas fiscais emitidas pela Empresa. O NCM das mercadorias vinculadas ao CFOP 5101 é o “7313.00.00”, referente ao produto ARAME FARPADO NELORE 500 M. Entretanto, no momento em que se observa as notas fiscais objeto da autuação (Doc. 04), vê-se que essas se referem ao produto “Módulo AXITEC M310Wp 35m” de “NCM 8541.40.32”, produto esse que, no período referente ao Auto de Infração, detinha a isenção de ICMS previsto no convênio ICMS 101/97.

O Autuante informou que o demonstrativo de fls. 20 a 22 relaciona as mercadorias escrituradas na EFD do Autuado, obedecendo sua descrição declarada, e são tributáveis, não são alcançadas pela isenção (Conv. ICMS nº 101/97).

Sobre a alegação defensiva de que a descrição das mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 20 a 22 não condiz com as Notas Fiscais originais (eletrônica) autorizadas pela SEFAZ afirma que é motivo para outro tipo de discussão e comprovação.

O Autuante apresentou o entendimento de que é prudente, acaso este também seja o entendimento dos Membros da JJF, a realização de diligência por auditor fiscal ASTEC/CONSEF para que que examine os arquivos da EFD – Escrituração Fiscal Digital do Autuado, transmitidos e assinados eletronicamente, com as Notas Fiscais emitidas e autorizadas SEFAZ.

Entendo que não há correções a fazer na descrição das mercadorias quando o levantamento fiscal é efetuado utilizando como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Junto com a defesa inicial, na mídia à fl. 87, o recorrente apresentou cópias em PDF de todas as notas que foram lançadas na EFD com descrição diferente da que consta efetivamente. A primeira Nota Fiscal nº 1.019 de 10.02.2021, consta mesmo a mercadoria Módulo AXITEC M310WP 35 mm, no valor de R\$ 1.080,00 e no campo de informações complementares, consta ICMS ISENTO CONFORME CONVÊNIO 101/97.

Consultando o convênio, verifica-se que tal mercadoria, de NCM 85414032 se encontra no Convênio 101/97 que concede benefício fiscal de isenção a equipamentos e componentes para aproveitamento das energias solar e eólica.

Conforme demonstrativo do autuante, fl. 21 a mercadoria descrita é ARAME FARPADO NELORE 500, que frontalmente difere da cópia da nota fiscal apresentada. Embora o autuante tenha sugerido que fosse feita diligência à ASTEC, caberia a ele próprio averiguar o erro e intimar o contribuinte a retificar a sua EFD pois um fiscal diligente da ASTEC apenas verificaria o que é óbvio, a nota fiscal realmente trata de mercadoria diversa, e que é notoriamente compatível com sua atividade, sendo estranha mesmo é a mercadoria ARAME FARPADO.

É grande a quantidade de notas apresentadas, e foram feitas várias consultas, demonstrando que a verdade material, aponta para mercadorias que são mesmo isentas. Por outro lado, as demais operações que não estão vinculadas a mercadorias isentas, realmente se tratam de saídas sem tributação conforme indicado pelos CFOP, como é o caso do 5413, devolução de mercadorias de uso e consumo, como é o caso da Nota Fiscal nº 829, fl. 21, que consta no demonstrativo com a mercadoria SUPER MANTA LIQ, sendo notório ser mesmo item de uso e consumo.

O núcleo do fundamento do voto recorrido que manteve a infração é a seguinte:

Entendo que não há correções a fazer na descrição das mercadorias quando o levantamento fiscal é efetuado utilizando como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Com a máxima vénia, discordo do relator *a quo*, pois uma vez havendo comprovação de que houve erro nos arquivos da EFD, recusar o reconhecimento do erro sob o fundamento de que *não há correções a fazer na descrição das mercadorias quando o levantamento utilizou como fonte a EFD, sendo efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio de arquivos eletrônicos*, é também recusar a aplicação do princípio mais importante do processo administrativo fiscal – o da verdade material, que não pode ser preterido pelo da verdade formal. Além disso, sequer foi observado a reclamação da impugnação inicial quanto às operações que não são tributadas.

Assim, com os fundamentos acima expostos, voto pela NULIDADE da infração 03, devendo o recorrente ser intimado a corrigir sua EFD e se for conveniente à administração, efetuar nova fiscalização no que diz respeito a estas operações.

As infrações 04, 05 e 06 são multas formais por falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em 1% da base de cálculo. A defesa alega que a fiscalização não observou as retificações apresentadas para diversos meses que compõem os lançamentos. De fato, a impugnação veio acompanhada de retificações como a do mês de março, abril maio e junho de 2021, mas com recibo de envio em 05.05.2022 e consta intimação para fiscalização, fl. 29, na data de ciência de 05.04.2022 e, portanto, é inócuo que os registros tenham sido apresentados depois de iniciada a ação fiscal, pois não elidem o descumprimento de obrigações acessórias.

Em sendo assim, mantendo a Decisão recorrida das infrações 04, 05, 06. Infrações Procedentes.

Quanto à abusividade das multas aplicadas, este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciação de questões relativas às constitucionalidades. Ressalto por oportuno, que à fl. 04 do Auto de Infração, constam expressivas reduções das multas aplicadas, a depender do momento do reconhecimento e pagamento da infração.

Após julgamento em segunda instância, o quadro demonstrativo dos valores julgados se encontram abaixo:

INFRAÇÃO	VALOR LANÇADO	JULG. EM 1 ^a INSTÂNCIA	JULG. 2 ^a INSTÂNCIA
1	22.515,79	22.515,79	4.181,98
2	18.031,07	18.031,07	0,00
3	57.597,12	57.597,12	0,00
4	8,38	8,38	8,38
5	25,11	25,11	25,11
6	71.217,21	71.217,21	71.217,21
TOTAL	169.394,68	169.394,68	75.432,68

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

VOTO DISCORDANTE (Decadência da Infração 1)

Com o devido respeito, divirjo do Relator quanto à decadência na infração 01.

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do fato gerador que é o marco para a aferição da hipótese de decadência, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não aparenta ter sentido distinguir o tipo de obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento.

Ora, se admitida que a homologação tácita é da *atividade*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para sua existência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (*confissão de dívida* ou *lançamento*), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita. É como entende o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DÉBITO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PENDENTES DE HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVADO. I. O entendimento deste Superior Tribunal é o de que a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. (...) (AgInt no REsp 1788414/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 18/06/2019)

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o pagamento é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, é a **entrega da declaração** que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN somente é viável quando não há *entrega de declaração*, em regra, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo no âmbito de sua competência.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador é clara medida

excepcional. Assim, somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transcrito, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência (regra geral), por desconhecimento da *atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade ou já se encontra constituído algum crédito.

Contudo, no âmbito da matéria enfrentada pelo STJ, somente nos parece válido reconhecer a aplicação da exceção à regra nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no enunciado nº. 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, conforme aresto a seguir transcrito, com nossos grifos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.¹ Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.² Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.³ Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte julgado por nós destacado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APlicabilidade. LANçAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...) III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (...) (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos

daquilo que foi declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a existência da uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abranger as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, **considerando a sua atividade com um todo**, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, na infração 01, para reconhecer a decadência da cobrança relativa à competência de janeiro de 2017, no valor de R\$ 2,65.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087016.0007/22-6, lavrado contra **ENERSOL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.181,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 71.250,70**, prevista no inciso IX da mesma Lei e com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1 - decadência) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Valdirene Pinto Lima e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Infração 1 - decadência) – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE
(Infração 1 - decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS