

PROCESSO - A. I. Nº 206882.0007/17-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COOPERATIVA CENTRAL GAÚCHA LTDA.
RECORRIDOS - COOPERATIVA CENTRAL GAÚCHA LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0214-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0253-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. APROPRIAÇÃO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não contestada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, inciso IV, autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto. Todavia, o levantamento fiscal realizado não considerou todas as operações da empresa, inclusive aquelas de CFOP 5102 (vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros), tendo a autuante arguido nas diversas oportunidades de manifestação nos autos apenas ter obedecido à legislação. Assim, resta eivado de nulidade o levantamento quantitativo de estoques realizado, pela insegurança quanto as infrações apontadas, sendo ambas tidas como nulas. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Diante da ausência de comprovação por parte da autuada de ter realizado o recolhimento do ICMS que deu origem ao lançamento, a infração fica mantida. Alterada a data da ocorrência, para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada, diante do credenciamento da empresa para tal. Decretada, de ofício, aplicação da correção do erro material (Art. 164, § 3º do RPAF/99) na resolução (pertinente à multa percentual da infração 4) e na indicação dos valores no final do voto do relator de piso referente aos valores das infrações julgadas pertinentes na autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “a” e “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 6ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 14 de dezembro de 2017 e referente à cobrança de ICMS no valor de R\$ 373.662,93 além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, ocorrência constatada nos meses de fevereiro, maio e julho de 2016, no montante de R\$

234,92, multa de 60%.

Infração 02. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ano de 2015, totalizando R\$ 133.806,31, multa de 100%.

Informa a autuante: “Levantamento efetuado com as operações de remessas e retornos de mercadorias que ingressaram no estabelecimento, tudo conforme demonstrativo anexo”.

Infração 03. 04.05.05. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2016), no valor de R\$ 55.878,45, multa de 100%.

Mais uma vez, informa a autuante: “Levantamento efetuado com as operações de remessas e retornos de mercadorias que ingressaram no estabelecimento, tudo conforme demonstrativo anexo”.

Infração 04. 07.15.05. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, lançado R\$ 183.743,30, ocorrências constatadas em maio, julho a dezembro de 2015, janeiro a junho, agosto, outubro a dezembro de 2016.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico, por meio da mensagem número 47.714, em 19/10/2017, com ciência expressa em 20/10/2017 de acordo com o documento de fl. 06. Os documentos, demonstrativos e elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 09 a 54 dos autos. Já a ciência da autuação se deu por meio de Aviso de Recebimento dos Correios, em 11/01/2018 (fls. 57 e 58).

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a atuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações impugnadas que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação. Avaliando as questões preliminares postas na impugnação apresentada, observo que, em verdade e muitas delas, dizem respeito a matéria de mérito, e serão devidamente analisadas oportunamente.

Como já firmado anteriormente, os princípios do Processo Administrativo Fiscal foram obedecidos e atendidos, inclusive o da motivação, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

A não concordância com os termos da autuação não significa ausência de motivação, desde quando os elementos nos quais a autuação se pautou foram apresentados ao contribuinte que de forma vigorosa e combativa se contrapôs às infrações com as quais não concordou, sem que isso lhe trouxesse qualquer prejuízo ao exercício pleno de sua defesa. Por tais razões, não acato as arguições preliminares. Analisando o mérito da autuação, de plano, pelo fato da infração 01 não ter sido objeto de impugnação, se encontra fora da lide, e tida como procedente.

As infrações 02 e 03 resultaram da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, procedimento de auditoria de estoques previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de Notas Fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dai pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica. O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Importante esclarecer que a acusação fiscal na infração 02 é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo desfeitos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

A presunção somente se encontra na infração 03, com a devida base legal no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

No levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”.

Também o Poder Judiciário entende acerca da legalidade de realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se vê na decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível AC 0042545.12.2010.8.13.0515, julgamento realizado em 29/09/2016, 5ª Câmara, assim tratado na Ementa:

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBRAGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA

ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações 02 e 03 do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização. A resolução da lide, pois, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada de forma insistente no feito, ainda que sem a colaboração da autuante.

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

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

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

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição. Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

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

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

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

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis. São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, a tese defensiva é a de que a autuante, na infração 02, não teria considerado a totalidade das operações de entradas, apenas considerando as operações de remessas e retornos de mercadorias que

ingressaram no estabelecimento, ainda que apontando corretamente os estoques inicial e final. A autuante garante ter agido de acordo com a legislação. Os demonstrativos para a infração 02 se encontram às fls. 18 a 29, e da infração 03, às fls. 30 a 45.

Chama atenção o fato de os demonstrativos de fls. 30 e 45, ao relacionarem os CFOP considerados no lançamento, indicarem que apenas os 2905 (entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral) e 6905 (remessa para depósito fechado ou armazém geral) foram arrolados, sem que se esclarecesse quanto a outro qualquer que pudesse ter sido realizado, o que causa estranheza, à vista do fato de a empresa autuada ser inscrita no estado da Bahia como “Comércio Atacadista de Leite e Laticínios”, CNAE 4631100, de acordo com informação constante à fl. 56.

A autuante, nas três oportunidades em que pode esclarecer a questão, não procedeu qualquer análise ou teceu consideração a respeito, apenas firmando ter agido em consonância com a legislação, o que o demonstrativo não mostra nem confirma. Idêntico fato ocorre com a infração 03, onde os mesmos CFOP não foram considerados.

Em tais demonstrativos, na listagem dos CFOP não considerados para o levantamento dos quantitativos de estoques, constam como não considerados 5102 e 6102. Será que todas as operações realizadas pela autuada foram apenas as consideradas pela autuante? Não nos parece.

Prova disso é a relação de notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias colacionadas pela defesa na mídia apresentada (fl. 125) e sequer abordadas pela autuante em suas manifestações, onde se constata saídas de mercadorias com CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), por exemplo.

Fato é que da forma como realizado, o levantamento quantitativo, ao apenas considerar parte das operações realizadas no período, se apresenta como impreciso, incorrendo na tipificação do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício: a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

As incorreções ora apontadas poderiam ser sanadas pela autuante, quando de suas intervenções, todavia a mesma sequer analisou os argumentos defensivos, se apegando a tese de “ter obedecido a legislação”, o que, como visto, não ocorreu. Infração 02, nula.

Já na infração 03, apurou-se a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, qual seja, a das operações de entrada, com lastro na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

A defesa arguiu não poder prosperar a autuação, tendo em vista não desembolsar qualquer recurso nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento, uma vez que se trata de transferência da matriz para filial, apresentando, inclusive, algumas cópias de Notas Fiscais de entradas em tal sentido. A autuante, por seu turno, assevera ter cumprido fielmente a legislação, o que motivaria a autuação.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, pois, como visto e grifado acima, a presunção decorre de saídas anteriores, e não de entradas, estas pouco importando a que título ingressem no estabelecimento, pois, como também já posto alhures, o levantamento quantitativo apura os estoques existentes no início e final do período, e as movimentações ali ocorridas. Desta forma, melhor sorte não tem a infração 03, sendo considerada igualmente nula.

Irrelevante, pois, para a caracterização da infração o fato das entradas serem por compra, transferência ou qualquer outra modalidade, uma vez que a legislação fala em saídas de mercadorias realizadas anteriormente, reitero, e estas saídas foram devidamente tributadas.

Entretanto, os argumentos utilizados para a infração 02, prevalecem na análise da infração 03, cujos demonstrativos se encontram acostados às fls. 31 a 45, e com a devida vênia, sem necessidade de repetição, uma vez que o levantamento foi único em sua metodologia, apenas diferenciando o ano e o resultado apurado.

Por fim, na infração 04, que versa sobre a imposição de multa percentual, diante da falta de recolhimento da antecipação tributária parcial, ainda que as saídas das mercadorias adquiridas para comercialização tenham sido tributadas, sendo a argumentação defensiva a de que possuiria prazo dilatado para recolhimento (dia 25 do mês posterior ao da entrada), o que invalidaria a acusação, tendo a autuante, nas oportunidades em que chamada a se manifestar nada dito a respeito da mesma, o que não ajuda na resolução da lide.

Os demonstrativos sintéticos da infração se encontram às fls. 46 (2015) e 50 (2016), ao passo que os demonstrativos analíticos se encontram nas fls. 47 a 49 (2015) e 51 a 54 (2016), onde constam o número e a

série da Nota Fiscal, a sua data de emissão, a data do lançamento na escrituração fiscal, descrição e código do produto, número e valor do item na Nota Fiscal, IPI, despesas acessórias, total do item, alíquota aplicada na origem, valor do crédito fiscal, percentual de redução da base de cálculo, valor da antecipação parcial, alíquota interna, valor do crédito auditado e valor da antecipação parcial devida.

Destaco que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Por outro lado, o artigo 23 da mesma Lei, em seu inciso III, determina que:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição”.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determinava, à época dos fatos geradores:

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ e o item 2 da alínea ‘g’ do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino:

I - possua estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses e já tenha adquirido mercadoria de outra unidade da Federação;

II - não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa;

III - esteja adimplente com o recolhimento do ICMS;

IV - esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações fiscais”.

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria, o que vem a ser o caso do autuado, vez que comprovado nos autos se encontrava credenciado, havendo de ser aplicada a regra especial.

A autuante não observou tal detalhe, sequer o abordou nas suas intervenções processuais, optando pelo silêncio. Como visto, para que ocorra a exigência de cobrança da Antecipação Parcial, necessária a ocorrência de alguns requisitos: operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, e cujo recolhimento ocorra na entrada da mercadoria, e acaso o contribuinte seja credenciado, no prazo previsto na legislação. A matéria é pois, de avaliação mediante a análise da prova material de que teria havido sim, o recolhimento, ao contrário da acusação fiscal.

Entretanto, da análise dos fôlios processuais, e apesar da impugnação ter trazido na mídia apensada à fl. 125 a comprovação de que a autuada se encontrava credenciada a recolher o ICMS devido a título de Antecipação Parcial no documento 07, ao menos para o ano de 2015, precisamente em 30/03/2015, consoante informa o mesmo, não foram colacionados os comprovantes de recolhimento a título de Antecipação Parcial, fato que fragiliza a defesa e robustece a acusação formulada.

Por outro lado, o fato de trazer aos autos escrituração fiscal advinda de processamento de dados, ao invés da Escrituração Fiscal Digital (EFD) no “Doc. 15”, não pode ser acolhida em seu favor, diante do fato de não possuir a escrituração apresentada, emitida por processamento de dados, reitero, da necessária e essencial validade jurídica, vez ser a Escrituração Fiscal Digital (EFD) a única forma de prova com possibilidade de ser aceita.

Esclareço estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de

registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada. Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite. A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos. Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Assim a prova trazida aos autos pela empresa, quanto a escrituração e lançamento dos documentos fiscais sobre o qual recai a acusação, não é válida e nessa condição não pode ser acolhida, o que conduz, à procedência da acusação. Somente EFD regularmente transmitida e válida poderia provar em favor do contribuinte, o que não ocorreu, diante apenas da apresentação de escrituração sem valor jurídico, reitero. Tal observação vale para toda a escrituração apresentada diversamente da EFD.

Assim, na infração, necessária apenas a retificação da data da exigibilidade da multa, que ao contrário da acusação passa a ser o dia 25 do mês seguinte ao da autuação, entretanto em relação aos valores autuados, devidamente apresentados ao autuado e sem a vinda de qualquer elemento de prova em sentido contrário ao da acusação, permanecem, em razão da procedência da autuação. O fato de estar credenciada para recolher em prazo dilatado do normalmente exigido, não a dispensa do recolhimento, contrariamente ao colocado nos termos defensivos. Infração mantida.

A propósito, constato que tal prática já foi objeto de autuação, à vista do julgamento ocorrido em 07/02/2020, que resultou no Acórdão JJF 0004-01/20, que entendeu pela procedência da acusação fiscal, cuja decisão foi confirmada à unanimidade pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0094-12/22-VD, julgado em 06/04/2022.

Pelos expostos motivos, tenho o Auto de Infração como parcialmente procedente em R\$ 189.684,76, pela subsistência das infrações 01 e 04, respectivamente: R\$ 133.806,31 e R\$ 55.878,45.”

A JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, tendo em vista as desonerações havidas pelo reconhecimento da nulidade dos lançamentos efetuados para as infrações 02 e 03, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

No Recurso Voluntário de fls. 192 a 196, o Recorrente, em sede unicamente meritória, veicula irresignação apenas em relação à infração 04, indicando, em síntese, que: **a)** desde março de 2015 se encontra devidamente credenciado para efetuar o recolhimento do ICMS referente a antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente as entradas de mercadorias em seu estabelecimento, conforme tela de consulta na SEFAZ que segue em anexo (Doc. 03 – fls. 205); e **b)** possui deferimento do Termo de Acordo do Decreto nº 7799/00 - art. 1º e 2º redução da base de cálculo nas saídas internas e crédito presumido nas saídas interestaduais, que segue anexo ao recurso (Doc. 04 – fl.207).

Sobre a primeira tese, assevera que fora imputada multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 - estabelecido o pagamento da multa nos casos em que o imposto não for recolhido por antecipação por contribuinte normal – todavia não seria o caso dos autos na medida em que a empresa possui regular credenciamento para antecipação tributária desde 30/03/2015, e a lavratura

do auto em apreço fora realizada em 14/12/2017, ou seja, quando a empresa já estava credenciada e, portanto, autorizada a realizar o pagamento do imposto até o 25º dia do mês subsequente, não se enquadrando na antecipação parcial do imposto.

Assenta a sua tese nos seguintes julgados: Acórdãos 2ª JJF nº 0114-02/19; 6ª JJF nº 0306-06/20-NF-VD e 1ª CJF nº 0240-11/09.

Sobre a segunda tese recursal, insiste eu a celebração com a Secretaria da Fazenda – SEFAZ, do o Termo de Acordo previsto no art. 1º e 2º Decreto nº 7.799/00 que trata da redução da base de cálculo nas saídas internas e crédito presumido nas saídas interestaduais, afasta a legitimidade da antecipação parcial, reivindicando em seu socorro a aplicação do entendimento firmado pela 4ª JJF no Acórdão nº 0187-04/22-VD.

Pugnou pela decretação da nulidade/improcedência da Infração 04.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença da advogada Sra. Neila de Almeida Lima na sessão de videoconferência, no qual fez sustentação oral conforme dispositivo regimental.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão recorrida desonerou parcialmente o sujeito passivo em montante superior a R\$ 200.000,00, estando, portanto, conforme estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A objeto do Recurso de Ofício relaciona-se à desoneração parcial promovida quando do julgamento das infrações 02 e 03, ante o reconhecimento, pela JJF, da nulidade dos lançamentos efetuados, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99.

Merece ser historiado que a referida conclusão teve como gênese a impugnação de fls. 60/76, mais precisamente os argumentos apresentados pelo então Impugnante no sentido de que a infração 02 apresentava as seguintes inconsistências: **a)** estava fundada no “Demonstrativo de Estoque” (Doc. 04) elaborado de forma equivocada, que como se constata, deixa de quantificar o total de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento autuado, como leite em pó integral sachê de 200 e 400 gramas, ficando limitado apenas às operações de remessas e retornos (como consta abaixo da descrição da infração); **b)** considera as quantidades existentes no estoque inicial e final do exercício de 2015 que englobam não só as entradas de retorno, mas também as entradas recebidas em transferências de outros estabelecimentos da mesma empresa, concluindo que as únicas quantidades apuradas corretamente são as que constam no estoque inicial e final do livro de inventário.

Quanto à infração 03, aduziu que o procedimento apuratório realizado padecia dos mesmos vícios apontados para a infração 02, notadamente em relação ao “Demonstrativo de Estoque” (Doc. 05) ter sido elaborado de forma equivocada, sendo exigido pela autuante ICMS com fundamento em hipótese de incidência calcada na falta de contabilização autorizaria a presunção da ocorrência de operações tributáveis, ocorridas anteriormente, sem a emissão do documento fiscal e sem o pagamento do imposto, em face do que se insurgiu sustentando que a Cooperativa não desembolsa nenhum recurso nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento, uma vez que se trata de transferências ou retorno de seus estabelecimentos.

Sobre o ponto, é de se registrar que houve o desenvolvimento regular do contraditório, sendo a questão controvertida submetida a duas diligências ao autuante buscando-se, essencialmente, a certeza da adequação do procedimento adotado aos ditames contidos no § 1º, do artigo 3º da Portaria nº 445/98 (decisão de conversão do feito em diligência à origem – fl. 137) e, doravante, o esclarecimento se o lançamento seria procedente ou procedente em parte, considerando a divergência entre o posicionamento apresentado e o desenvolvimento material da sua

consequência, que seria a juntada dos novos demonstrativos ao feito, com aquele posicionamento na anterior diligência realizada (fls. 146/147).

Em resposta (Informação Fiscal de fl. 136), o autuante, em vez de promover o atendimento aos pontos propostos na diligência, ratificou o seu entendimento acerca da conformidade da lavratura do Auto de Infração em face dos ditames contidos na Portaria nº 445/98, asseverando que o caso não se enquadrava nas alterações introduzidas pelas Portarias nºs 159/2019 e 01/2020, finalizando com a indicação de serem desnecessárias alterações nos demonstrativos originalmente apresentados, ocasião em que equivocou-se na Informação Fiscal de fl. 144, ao se reportar a “procedência parcial” do lançamento.

Diante deste cenário e à mingua de evidências em sentido contrário, a JJF, de modo acertado, ao meu sentir, considerou como válidas as teses apresentadas pelo Autuado em face da documentação fiscal e demonstrativos apresentados/produzidos pela própria fiscalização nos autos, evidenciando, assim, que o procedimento adotado padecia de severos equívocos em face da norma de regência, sendo certo que a possibilidade jurídica de ajuste das “então” incorreções fora sacrificada pela própria recalcitrância da Autoridade Autuante.

Há que se considerar, para todos os efeitos, como escoreita a decisão adotada diante da prova coligida aos autos, cuja integridade fora submetida a intenso contraditório e, específica e expressamente quanto ao ponto recorrido, fora determinado pela JJF ao fisco, desde o primeiro momento em que submeteu os autos a julgamento, manifestação acerca da metodologia aplicada.

Destaco trecho elucidativo da decisão quanto ao ponto:

No caso em comento, a tese defensiva é a de que a autuante, na infração 02, não teria considerado a totalidade das operações de entradas, apenas considerando as operações de remessas e retornos de mercadorias que ingressaram no estabelecimento, ainda que apontando corretamente os estoques inicial e final. A autuante garante ter agido de acordo com a legislação. Os demonstrativos para a infração 02 se encontram às fls. 18 a 29, e da infração 03, às fls. 30 a 45.

Chama atenção o fato de os demonstrativos de fls. 30 e 45, ao relacionarem os CFOP considerados no lançamento, indicarem que apenas os 2905 (entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral) e 6905 (remessa para depósito fechado ou armazém geral) foram arrolados, sem que se esclarecesse quanto a outro qualquer que pudesse ter sido realizado, o que causa estranheza, à vista do fato de a empresa autuada ser inscrita no estado da Bahia como “Comércio Atacadista de Leite e Laticínios”, CNAE 4631100, de acordo com informação constante à fl. 56.

A autuante, nas três oportunidades em que pode esclarecer a questão, não procedeu qualquer análise ou teceu consideração a respeito, apenas firmando ter agido em consonância com a legislação, o que o demonstrativo não mostra nem confirma. Idêntico fato ocorre com a infração 03, onde os mesmos CFOP não foram considerados.

Em tais demonstrativos, na listagem dos CFOP não considerados para o levantamento dos quantitativos de estoques, constam como não considerados 5102 e 6102. Será que todas as operações realizadas pela autuada foram apenas as consideradas pela autuante? Não nos parece.

Prova disso é a relação de notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias colacionadas pela defesa na mídia apresentada (fl. 125) e sequer abordadas pela autuante em suas manifestações, onde se constata saídas de mercadorias com CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), por exemplo.

Fato é que da forma como realizado, o levantamento quantitativo, ao apenas considerar parte das operações realizadas no período, se apresenta como imprestável, incorrendo na tipificação do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

(...)

As incorreções ora apontadas poderiam ser sanadas pela autuante, quando de suas intervenções, todavia a mesma sequer analisou os argumentos defensivos, se apegando a tese de “ter obedecido a legislação”, o que, como visto, não ocorreu. Infração 02, nula.

Já na infração 03, apurou-se a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, qual seja, a das operações de entrada, com lastro na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

A defesa arguiu não poder prosperar a autuação, tendo em vista não desembolsar qualquer recurso nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento, uma vez que se trata de transferência da matriz para filial, apresentando, inclusive, algumas cópias de Notas Fiscais de entradas em tal sentido. A autuante, por seu turno, assevera ter cumprido fielmente a legislação, o que motivaria a autuação.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, pois, como visto e grifado acima, a presunção decorre de saídas anteriores, e não de entradas, estas pouco importando a que título ingressem no estabelecimento, pois, como também já posto alhures, o levantamento quantitativo apura os estoques existentes no início e final do período, e as movimentações ali ocorridas. Desta forma, melhor sorte não tem a infração 03, sendo considerada igualmente nula.

Irrelevante, pois, para a caracterização da infração o fato das entradas serem por compra, transferência ou qualquer outra modalidade, uma vez que a legislação fala em saídas de mercadorias realizadas anteriormente, reitero, e estas saídas foram devidamente tributadas.

Entretanto, os argumentos utilizados para a infração 02, prevalecem na análise da infração 03, cujos demonstrativos se encontram acostados às fls. 31 a 45, e com a devida vênia, sem necessidade de repetição, uma vez que o levantamento foi único em sua metodologia, apenas diferenciando o ano e o resultado apurado.

A rigor, a atribuição do ônus da prova ao fisco em cotejo com a presunção de legitimidade dos atos administrativos próprios praticados no Processo Administrativo Fiscal é, além de possível, mandatória, não sendo outra a inteligência do art. 140 do RPAF: “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

O cerne da pretensão recursal gira em derredor da tentativa (reiterada), unicamente em relação à infração 04, de afastar a imposição de multa percentual, diante acusação de falta de recolhimento da antecipação tributária parcial, ainda que as saídas das mercadorias adquiridas para comercialização tenham sido tributadas.

Já em sede defensiva, alegara o contribuinte a impertinência da infração em face do seu credenciamento, desde março de 2015, para efetuar o recolhimento do ICMS referente a antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente as entradas de mercadorias em seu estabelecimento, para o que, inclusive, apresentou telas (Doc. 03 – fls. 205) e cópia do deferimento do Termo de Acordo do Decreto nº 7799/00 - art. 1º e 2º, acerca da redução da base de cálculo nas saídas internas e crédito presumido nas saídas interestaduais, que segue anexado ao recurso (Doc. 04 – fl.207).

Ressalto que não há nos autos dúvidas acerca do regular credenciamento e do respectivo enquadramento do Contribuinte do tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/2000 – inclusive diante da inexistência de elementos relacionados a tal desiderato pela via única do processo legal insculpido na referida norma.

Por outro lado, é também incontroversa inexistência de escrituração fiscal eletrônica (EFD), enquanto parte do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), conforme destacado na decisão ora recorrida.

Portanto, é de se questionar, no campo normativo, quais documentos dariam ensejo à aferição da correta aposição do tratamento tributário reivindicado pelo Contribuinte às operações questionadas no Auto em destaque, não sendo plausível a tese do Recorrente no sentido da nulidade da imposição de multa sem que apresentasse anteparo suficiente à prova da regularidade da sua conduta.

Se por um lado se defende que o ato de enquadramento garante, per si, a aplicação do benefício fiscal aos casos devidamente regulados pelo Decreto, não se pode, por outro, escudar-se universalmente nesta premissa para evitar o devido cumprimento dos deveres legais relativos à comprovação de pagamento e comprovação da ocorrência material das operações sujeitas à incidência das normas que concedem benefícios fiscais.

Dito de outro modo, o Contribuinte, ainda que beneficiário do tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/00, não está imune ao necessário cumprimento das obrigações acessórias ainda mais quando a regular escrituração se caracteriza como requisito apto à comprovação da existência material das operações sobre as quais se repousa a alegada situação fiscal mais benéfica.

Neste sentido, é de se concordar com o trabalho fiscal realizado sob a perspectiva de que, ante a ausência de regular da Escrituração Fiscal Digital – EFD, não se afigura possível a apuração regular da operação que daria ensejo ao enquadramento tributário conferido ao Contribuinte, sendo tais operações (estas sim) merecedoras do tratamento convencional aplicado ao fim do trabalho fiscal, ante a impossibilidade de verificação da regularidade da operação. Eis trecho da decisão recorrida:

“Assim a prova trazida aos autos pela empresa, quanto a escrituração e lançamento dos documentos fiscais sobre o qual recai a acusação, não é válida e nessa condição não pode ser acolhida, o que conduz, à procedência da acusação. Somente EFD regularmente transmitida e válida poderia provar em favor do contribuinte, o que não ocorreu, diante apenas da apresentação de escrituração sem valor jurídico, reitero. Tal observação vale para toda a escrituração apresentada diversamente da EFD.

Assim, na infração, necessária apenas a retificação da data da exigibilidade da multa, que ao contrário da acusação passa a ser o dia 25 do mês seguinte ao da autuação, entretanto em relação aos valores autuados, devidamente apresentados ao autuado e sem a vinda de qualquer elemento de prova em sentido contrário ao da acusação, permanecem, em razão da procedência da autuação. O fato de estar credenciada para recolher em prazo dilatado do normalmente exigido, não a dispensa do recolhimento, contrariamente ao colocado nos termos defensivos. Infração mantida.”

O deslinde meritório, portanto, está adstrito ao campo das provas.

Como cediço, o Processo Administrativo Fiscal baiano, a despeito de ser permeado pelo informalismo e garantia do contraditório e ampla defesa como pressupostos para a conformação dos fatos e circunstâncias constantes do processo, aí inclusas as alegações, argumentações e provas, todos no interesse do estabelecimento de ambiente adequado para a formação do convencimento do órgão julgador ao resolver as questões suscitadas no processo, não isenta o Recorrente dos deveres básicos relacionados aos argumentos que propõe.

Daí porque determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Se ressentindo os autos de elementos relacionados à comprovação material de que as operações de fato ocorreram conforme alega o contribuinte, é de se manter a autuação conforme posta, relativamente à multa.

Sou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infração 4)

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do ilustre Consº Relator, frisando que dele divirjo, apenas, quanto ao seu entendimento relacionado ao recurso voluntário, que diz respeito a imputação de nº 04 do Auto de Infração, em epígrafe, de forma parcial nos termos a seguir descrito.

Trata-se a imputação 04 (Infração 04-07.15.05) de multa percentual de 60% sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada

normalmente. Lançado imposto (ICMS) R\$ 183.743,30, sob ocorrências constatadas em maio, julho a dezembro de 2015, janeiro a junho, agosto, outubro a dezembro de 2016.

Enquadramento legal: Artigo 12-A da Lei nº 7.014/96. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Vê-se, também, que o Contribuinte Autuado é beneficiário do Decreto nº 7799/2000, nos termos dos Artigos 1º e 2º, com redução na base de cálculo nas saídas internas e crédito presumido nas saídas interestaduais, através do Parecer nº 13.900/2015, objeto do Processo SIPRO nº 10041420155, em 26/06/2015, com diferimento da assinatura do termo de acordo e compromisso.

Neste contexto, acompanho a interpretação posta no voto do ilustre Consº Relator de que o *“Se por um lado se defende que o ato de enquadramento garante, per si, a aplicação do benefício fiscal aos casos devidamente regulados pelo Decreto, não se pode, por outro, escudar-se universalmente nesta premissa para evitar o devido cumprimento dos deveres legais relativos à comprovação de pagamento e comprovação da ocorrência material das operações sujeitas à incidência das normas que concedem benefícios fiscais.”*

Também, acompanho a interpretação do ilustre Consº Relator de que *“Dito de outro modo, o Contribuinte, ainda que beneficiário do tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/00, não está imune ao necessário cumprimento das obrigações acessórias ainda mais quando a regular escrituração se caracteriza como requisito apto à comprovação da existência material das operações sobre as quais se repousa a alegada situação fiscal mais benéfica”*.

Por fim, também, coaduno com o entendimento do ilustre Consº Relator esposado no seu voto de que *“é de se questionar, no campo normativo, quais documentos dariam ensejo à aferição da correta aposição do tratamento tributário reivindicado pelo Contribuinte às operações questionadas no Auto em destaque, não sendo plausível a tese do Recorrente no sentido da nulidade da imposição de multa sem que apresentasse anteparo suficiente à prova da regularidade da sua conduta”*.

Todavia, a minha divergência ao voto do ilustre Consº Relator é quanto a constituição da base de cálculo utilizada para o cálculo da multa aplicada tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que diz respeito a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente quando o imposto (ICMS) antecipação parcial não for recolhido nas hipóteses regulamentares.

O Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que diz respeito a fundamentação legal para constituição do presente lançamento fiscal, assim dispõe:

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Está demonstrado nos autos que, o Recorrente, adquiriu mercadorias de outras unidades de Federação para fins de comercialização, com o devido registro na sua escrita fiscal e saída posterior tributada normalmente, sem tampouco efetuar o recolhimento da antecipação parcial do imposto (ICMS) na forma regulamentar do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, acima descrito.

Entretanto, como posto no voto do ilustre Consº Relator, não há, nos autos, dúvidas acerca do regular credenciamento e do respectivo enquadramento do Contribuinte em relação ao tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/2000 e as saídas das mercadorias adquiridas que deram azo a cobrança da multa (Art. 12-A) foram abarcadas pelo benefício fiscal do citado decreto, ou seja, com redução na base de cálculo nas saídas internas e crédito presumido nas saídas interestaduais, isso a partir de 26 junho de 2015, com diferimento da assinatura do termo de acordo e compromisso.

Meu voto, então, é que seja mantida a autuação, em relação a imputação de nº 4 do Auto de Infração, em lide, todavia com a aplicação da multa de 60% (Art. 42, I, “d” da Lei nº 7.014/96) sobre

a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, considerando o benefício fiscal do Decreto nº 7799/2000, a que, o Recorrente, fazia jus à época dos fatos geradores, mais especificamente, em relação as datas de ocorrência depois de junho de 2015, vez que o direito a usufruir do benefício fiscal do citado Decreto se concretizou em 26/06/2015, com a emissão do Parecer nº 13.900/2015, objeto do Processo SIPRO nº 10041420155.

Compulsando o demonstrativo de débito de fls. 46 a 54 dos autos, relativo a imputação nº 4 do Auto de Infração, em tela, observei que todas as operações de aquisições são oriundas do Estado do Rio Grande Sul, portanto com alíquota interestadual incidentes nas operações de 7% (sete por cento).

Logo na situação do Decreto nº 7799/2000, em que as operações abarcadas pelo benefício fiscal são sujeitas ao percentual de redução de 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), de forma que a alíquota equivalente incidente nas saídas dessas mercadorias seja de 10% (dez por cento), à época dos fatos geradores, há de se aplicar o citado percentual redutor, no cálculo do ICMS antecipação parcial, em relação as operações oriundas de outras unidades da Federal em que a alíquota seja de 7% (sete por cento), de modo a não ultrapassar a alíquota isentiva do Decreto nº 7799/2000, como é o caso de todas operações abarcadas pela infração 4, exceto quanto as operações ocorridas no mês de maio de 2015, em que a Recorrente não estava ainda autorizada a usufruir do benefício fiscal do citado Decreto, onde se concretizou em 26/06/2015, com a emissão do Parecer nº 13.900/2015, objeto do Processo SIPRO nº 10041420155.

Entretanto, ao compulsar mais detidamente o demonstrativo de débito da infração 4, elaborado pelo agente Fiscal Autuante, que deu azo à constituição do lançamento, objeto do presente recurso voluntário, relativo à aplicação da multa de 60% (Art. 42, I, “d” da Lei nº 7.014/96) sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, já houvera sido considerado o percentual de redução de 41,176% de forma que a alíquota equivalente incidente nas saídas dessas mercadorias fosse de 10% (dez por cento) nos termos do benefício fiscal do Decreto nº 7799/2000, em todas as datas de ocorrências da autuação, exceto a data de ocorrência de 31/05/2015, quando, o Recorrente, não estava ainda autorizado a usufruir do benefício fiscal do citado Decreto, onde se concretizou em 26/06/2015, com a emissão do Parecer nº 13.900/2015, objeto do Processo SIPRO nº 10041420155.

Neste contexto sou pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário apresentado, não tão-somente em relação aos termos apresentado pelo ilustre Consº Relator em seu voto, mas por entender que todos os direitos em que o Recorrente fazia jus junto à Receita Pública Estadual foram concedidos, seja, pelo agente Fiscal Autuante, quando considerou no cálculo da aplicação da multa de 60% (Art. 42, I, “d” da Lei nº 7.014/96) sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, o benefício fiscal do Decreto nº 7799/2000; ou seja, pelos membros da 6ª JF, na decisão de piso, ter alterado o vencimento da multa a recolher, relativo ao imposto (ICMS) Antecipação Parcial lançado, do dia 09 para o dia 25 de cada mês nos termos do seu credenciamento autorizado, como arguido no recurso.

Não obstante tudo aqui posto neste voto divergente vencedor, em que restou NÃO PROVIDO o Recurso de Ofício, nem tampouco o Recurso Voluntário, observo que a Decisão de Piso, através do Acórdão 6ª JF nº 0214-06/23-VD, encontra-se com erro material que merece ser corrigido nos termos a seguir.

A Decisão de Piso foi pela procedência da infração 01, como também pela procedência da infração 04, com alteração, apenas, das datas de vencimento das ocorrências do dia 09 para o dia 25 de cada mês, relativo a infração 04; por sua vez, em relação as infrações 02 e 03 foram julgadas nulas.

Entretanto na construção da resolução do voto foi transportado equivocadamente o somatório da Infração 02 (R\$ 133.806,31) e da infração 03 (R\$ 55.878,45) que totaliza R\$ 189.684,76, como se fora o valor da infração 04, mantida na autuação como procedente, quando o valor correto deveria ser

de R\$ 183.743,30.

Merece, portanto, de ofício, aplicar a correção desse erro material (Art. 164, § 3º do RPAF/99) na resolução pertinente à multa percentual da infração 4 e na indicação dos valores no final do voto do relator da decisão de piso, onde o correto é: para a infração 1 o valor de R\$ 234,92 e para a infração 4 o valor de R\$ 183.743,30, alterando, portanto, o valor total julgado procedente de R\$ 189.919,68 para o valor total de R\$ 183.978,22, conforme o demonstrativo abaixo:

INFR	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO	MULTA
01	NÃO CONTESTADA	234,92	234,92	60%
02	NULA/N.PROVIDO	133.806,31	0,00	100%
03	NULA/N.PROVIDO	55.878,45	0,00	100%
04	PROCEDENTE/N.PROVIDO	183.743,30	183.743,30	-----
TOTAL		373.662,98	183.978,22	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206882.0007/17-0**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL GAÚCHA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 234,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 183.743,30**, prevista no inciso II, “d” da Lei e Artigo citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Erro Material – Infração 4) – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (Erro Material – Infração 4) – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO VENCEDOR
(Erro Material – Infração 4)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS