

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 299167.0004/20-2
<b>ECORRENTE</b>	- RESTAURANTE MADERO SALVADOR LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0043-03/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFAS VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTRANET 19.11.2024

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0269-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ENTRADAS DE BENS E/OU MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Nas operações com venda à ordem devem ser emitidos três documentos fiscais, conforme art. 340 do RICMS/BA: (1) pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário; e, dois pelo vendedor remetente, (2) um em nome do destinatário, sem destaque do ICMS e (3) um em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido. Após diligência à ASTEC, restou comprovado nos autos o recolhimento do imposto relativo às operações objeto do lançamento, cotejando-se o conjunto de documentos fiscais respectivo. Preliminares rejeitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0043-03/22-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 29/06/2020 no valor histórico de R\$ 161.118,82, abordando a seguinte infração:

*Infração 01 – 06.05.01 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, nos meses de outubro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, janeiro a março, junho a dezembro de 2018 e janeiro, março a abril de 2019.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

### VOTO

*Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal fls.09/11, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, possibilitando defender-se. No que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*No mérito, o defensor foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento.*

*O defensor reconheceu parcialmente o cometimento da irregularidade apurada em ação fiscal, realizando o recolhimento parcial da infração.*

*Sobre a matéria, conforme previsto no art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da utilização, conforme o*

caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra Unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado à operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Constata-se que em relação à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra Unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96).

Nas razões de defesa, a respeito da parcela remanescente, o impugnante concentrou-se na argumentação de que não haveria incidência do ICMS, apontando ilegalidade na cobrança do diferencial de alíquotas sobre as “operações de remessa por conta e ordem”, ou seja, sobre as notas fiscais identificadas com os códigos CFOP 2923 e CFOP 6923, que entende foram indevidamente incluídas no demonstrativo do crédito tributário lançado no auto de infração. Isso porque, frisou que as operações de remessa por conta e ordem não constituem transferência de propriedade de mercadorias. Assim, o contribuinte sustentou a tese de que não há incidência de ICMS nos casos de transferências por conta e ordem de terceiros, visto que não ocorreu a transferência de propriedade.

Sobre a matéria, o procedimento para o correto registro da operação em comento, dar-se-á conforme segue:

I- Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverá ser emitida Nota Fiscal: - pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição estadual e no CNPJ do estabelecimento que irá efetuar a remessa; 2 - pelo vendedor remetente: a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão: i - como natureza da operação, a expressão “Remessa por conta e ordem de terceiro”; ii - o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal de que trata o inciso anterior, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente; iii) em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão: a - como natureza da operação, a expressão “Remessa simbólica - venda à ordem”; b - o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal prevista no item anterior, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na Nota Fiscal de simples faturamento.

Na escrituração dos documentos previstos, no Registro de Saídas, utilizar-se-ão, em relação à Nota Fiscal emitida nos termos (Conv. SINIEF, de 15/12/70 e Ajustes SINIEF 01/87 e 01/91): I - para simples faturamento, as colunas relativas a “Documento Fiscal” e “Observações”, anotando-se nesta a expressão “Simples faturamento”; II - para entrega efetiva de mercadoria, no primeiro caso, e simbólica, no segundo, as colunas próprias, anotando-se na coluna de “Observações” os dados identificativos do documento fiscal emitido para efeito de faturamento; III - para remessa da mercadoria, as colunas relativas a “Documento Fiscal” e “Observações”, anotando-se nesta os dados identificativos do documento fiscal emitido para efeito de remessa simbólica.

Assim, no presente caso, caberia ao Autuado apresentar as notas fiscais de vendas que deram origem à operação de “Remessa por conta e ordem de terceiros”, onde se comprovaria a legitimidade da operação.

Importante lembrar, ainda, que as citadas notas fiscais que foram autuadas com os códigos CFOP 2923 e CFOP 6923, deveriam ser disponibilizadas ao fisco, com o registro da identificação da chamada “nota mãe”, confirmado, dessa forma, o destaque do ICMS devido na operação.

Nessa esteira, o imposto lançado no presente Auto de Infração diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A ocorrência do fato gerador se deu na entrada da mercadoria no estabelecimento”, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o inciso IV, do art. 2º da Lei 7014/96.

Por todos esses elementos, conlui que as mercadorias foram recebidas pelo autuado, segundo consta nos autos, para uso, consumo ou ativo fixo. A defesa não se preocupou em demonstrar e provar que os bens não tinham essa destinação. Está, portanto, configurada a infração.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, sustenta preliminar de nulidade parcial da Decisão recorrida por omissão quanto ao pagamento efetuado, esclarecendo que efetivou o pagamento de R\$ 100.469,07, de modo que o valor histórico do ICMS/DIFAL remanescente, sem computar multa e juros seria de R\$ 99.389,40,

sobre o qual diz respeito o recurso interposto, o que foi desconsiderado pela Decisão recorrida, tendo em vista que seu dispositivo determinou a recorrente o pagamento do valor total do crédito tributário constituído acrescido de multa e juros de mora.

Observa que apesar de ter mencionado o adimplemento no relatório da decisão, o dispositivo revela que não foi computado o pagamento para promover a extinção parcial do crédito pago para recálculo do débito remanescente, verificando-se assim a nulidade parcial da decisão pela manutenção de parcela do crédito devidamente recolhido. Cita doutrina e dispositivos do CTN e do RPAF para reforçar a ocorrência de *error in procedendo* que demanda o reconhecimento da nulidade para que seja remetido o feito à primeira instância para que reconheça o pagamento parcial efetuado.

No mérito, sustenta a inexigibilidade do DIFAL sobre as operações de remessa por conta e ordem (CFOP 2923 e 6923) apontando que os documentos fiscais de remessa por conta e ordem não refletem transferência de propriedade de mercadoria, sendo emitidos apenas para acompanhar o transporte interestadual e movimentar o estoque da empresa adquirente, motivo pelo qual não podem compor o cálculo do DIFAL exigido, que se dá somente sobre a operação de venda, que não foi realizada pela recorrente.

Discorre sobre a regulamentação da operacionalização da venda à ordem, reproduzindo o § 3º, do art. 40 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, ilustrando que a operação tributada para o destinatário final é aquela registrada na nota fiscal de venda (CFOP 6120) emitida pelo adquirente originário com o destaque do ICMS e escriturada pelo destinatário com o recolhimento do diferencial de alíquotas (CFOP 2551, no caso de ativo imobilizado) e que a nota fiscal de remessa à ordem emitida pelo fornecedor na saída (CFOP 6923) e escriturada pelo destinatário por ocasião da entrada (CFOP 2923) não deve ser tributada pelo ICMS.

Rebate os argumentos lançados no acórdão, mencionando que o documento fiscal a ser analisado para a exigência do DIFAL é a nota fiscal de venda emitida pelo adquirente originário, por ser o único documento com destaque da alíquota interestadual, resultando na ilegalidade da cobrança do diferencial sobre operações de remessa por conta e ordem, ou seja, sobre as notas fiscais identificadas com os códigos CFOP 2923 e 6923.

Discorda da manifestação do autuante por já ter esclarecido acerca da não incidência do ICMS nas operações examinadas, de modo que não se trata de exigência em duplicidade porque simplesmente não é exigido o ICMS nas operações autuadas já que o destaque do imposto não é cabível por não haver transferência de titularidade de mercadoria.

Registra que a escrituração efetuada é unanimemente reconhecida pelas administrações tributárias, estando refletida em parecer da SEFAZ/BA, no sentido de que o documento fiscal que configura a transmissão de propriedade dos bens é a nota fiscal de venda, sendo a nota de remessa à ordem emitida apenas para autorizar a posse da mercadoria durante o seu transporte, transcrevendo trecho do Parecer nº 2.586, publicado no DOE de 12/02/2009.

Afirma que o Estado do Paraná, origem das mercadorias, possui a mesma orientação, transcrevendo trecho da Consulta nº 060, de 03 de setembro de 2019 daquela Unidade Federativa. Repete que o Convênio SINIEF e a própria SEFAZ/BA dispensam o registro da operação de venda na nota fiscal de remessa por conta e ordem porque não constitui transferência de propriedade de mercadoria e, por consequência, não cabe a incidência do ICMS e do diferencial de alíquotas.

Diz que o parecer acima somente evidencia a regra disposta no inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que regulamenta a cobrança do DIFAL na Bahia e segundo o qual o fato gerador do tributo é a entrada de mercadoria destinada para o ativo fixo e/ou para o uso e consumo do estabelecimento do adquirente, quando oriunda de outro estado da Federação.

Aponta que a ilegitimidade da cobrança sobre as operações de remessa por conta e ordem é evidente porque a legislação estadual dispõe expressamente que a nota com destaque do imposto é a nota de venda emitida pelo adquirente originário ao destinatário e não a relativa à operação

de remessa; que a nota de remessa do fornecedor para o destino não possui o destaque porque não reflete transferência de titularidade da mercadoria e porque o Convênio SINIEF s/n de 1970 e as legislações estaduais dispensam o registro do valor da operação nas notas fiscais de remessa por conta e ordem.

Observa ainda que na visão da JJF tenha ocorrido eventuais erros de forma na escrituração contábil, sequer mencionados na autuação, estes não podem chancelar a tributação das operações de remessa por conta e ordem, ou seja, eventual erro meramente formal não autoriza a tributação indevidamente lançada, sendo causa de nulidade a comprovação da incongruência entre os eventos narrados na autuação e a hipótese de incidência tributária.

Observa que o processo administrativo fiscal deve se pautar pela busca da verdade real e que o argumento da decisão de que caberia à recorrente apresentar as notas fiscais de venda que deram origem às operações de remessa não é válido pois o lançamento se baseou justamente na suposta incongruência relativa às notas, o que pressupõe que teve acesso a tais documentos fiscais de modo que se os julgadores tinham dúvidas quanto à escrituração deveriam ter colocado o feito em diligência e intimado a recorrente.

Conclui pedindo o acolhimento da preliminar para reconhecer expressamente o pagamento parcial do Auto de Infração, ou a nulidade parcial da decisão proferida pela 1<sup>a</sup> instância, no mérito requer a reforma da decisão para cancelar a parte residual do Auto de Infração indevidamente calculado sobre operações de remessa por conta e ordem de terceiros. Subsidiariamente, requer seja determinada a baixa do processo em diligência com sua expressa intimação para apresentação das notas fiscais indicadas pela fiscalização, caso esta Câmara entenda pela indispensabilidade da apresentação das notas fiscais de venda.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para julgamento, tendo comparecido o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Amanda Botelho de Moraes, OAB/PR nº 85.929.

Em busca da verdade material, os membros da 1<sup>a</sup> CJF deliberaram pela conversão do feito em diligência à ASTEC, para analisar os arquivos apresentados pela recorrente com o intuito de aferir se comprovaram o efetivo recolhimento do diferencial de alíquotas exigido em relação às operações de simples remessa e apresentar parecer conclusivo, com a correspondente exclusão dos montantes comprovadamente recolhidos, além de novo demonstrativo de débito, se necessário.

Sobreveio o Parecer ASTEC nº 001/2024, de fls. 200-208, por meio do qual o diligente, após confrontar os documentos contidos nos autos, identificou o recolhimento de parte do ICMS-DIFAL relativo às operações de simples remessa com os CFOPs 2.923 e 6.923, opinando pela exclusão do levantamento de todas as operações referentes a estes códigos, resultando em um novo demonstrativo de débito no valor de R\$ 61.610,22.

Cientificada, a recorrente se manifestou às fls. 219-222, reiterando suas razões recursais pela anulação integral do Auto de Infração, relembrando que o valor remanescente do novo demonstrativo já foi devidamente quitado em 20/11/2020, como informado na defesa administrativo e comprovante presente nos autos.

Cientificados, os autuantes informaram nada ter a acrescentar (fl. 229v). Os autos retornaram para apreciação e foram pautados para a sessão do dia 11/10/2024. Compareceu o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. José Marcello Monteiro Gurgel, OAB/PR nº 121.626.

## VOTO

O primeiro ponto a ser tratado no recurso diz respeito à preliminar de nulidade arguida pela ausência de menção ao pagamento efetuado no acórdão recorrido. Contudo, a pretensão não merece prosperar. A falta de manifestação sobre o pagamento não é uma omissão da decisão de

primeiro grau. O que ocorre é que a Junta de Julgamento não pode deixar de decidir pela subsistência ou insubsistência do crédito, ainda que já tenha ocorrido o seu pagamento.

O recolhimento pelo contribuinte, seja antes da apresentação da impugnação ou durante o curso natural do processo administrativo fiscal, ainda que represente o reconhecimento da procedência da autuação, não afasta a competência do órgão julgador na análise do ato administrativo vinculado, quando apresentada impugnação. Afinal, é preciso que seja fixada a subsistência do lançamento até mesmo para justificar a sua extinção pelo pagamento.

Não se pode desconsiderar a possibilidade de o Auto de Infração ser considerado insubsistente por motivo que permita ao contribuinte solicitar a restituição do valor recolhido. Ademais, a competência para homologação de pagamentos não pertence a este Conselho, mas à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, nos termos do art. 90 do RPAF/BA. Portanto, não há como acolher a preliminar aventada, motivo pelo qual a rejeito.

Outrossim, destaco que o pedido de diligência foi atendido, conforme já relatado.

Quanto ao mérito, o lançamento diz respeito à diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. O Recurso Voluntário se refere aqueles que corresponderiam a operações de remessa por conta e ordem, com CFOP 2923 e 6923, explicando que se trata de operação triangular, na qual são emitidos documentos fiscais com os CFOPs 5119/6119 (remessa simbólica venda a ordem), 5120/6120 (venda a ordem) e 6923/5923 (remessa a ordem) para acobertar as operações, sendo que a nota emitida pelo fornecedor (CFOP 6923) e escriturada pelo destinatário (CFOP 2923) não deve ser tributada.

Analizando a planilha que acompanhou a autuação, identifica-se com estes códigos diversos itens de construção e/ou decoração como “TROCADOR FRALDAS”, “ESTANTE”, “ARMARIO EMBUTIDO”, “FORRO GESSO MODULAR”, “DIVISORIA DE GESSO ACARTONADO”, “REVESTIMENTO DE PAREDE E FORRO”, “ARANDELA PIRAMIDE DE ALUMINIO”, “MAQUINA DE CHA”, “FREEZER VERTICAL PORTA CEGA”, dentre outros.

Em sede de informação fiscal, a autuante reitera a procedência do lançamento sob a alegação de que “não há notas fiscais registradas pela autuada com ICMS diferença de alíquota recolhido, referente às mercadorias que efetivamente deram entrada no estabelecimento a título de remessa por conta e ordem de terceiros” (fl. 99). A JJF, por sua vez, julgou procedente a autuação afirmando que “[...] no presente caso, caberia ao Autuado apresentar notas fiscais de venda que deram origem à operação de ‘Remessa por conta e ordem de terceiros’, onde se comprovaria a legitimidade da operação” (fl. 113).

Analizando a planilha que acompanha o Auto de Infração, verifica-se que a fiscalização efetuou o lançamento partindo do confronto das entradas de mercadorias com os montantes do imposto recolhido durante as respectivas competências, ou seja, ao não identificar o recolhimento do diferencial de alíquotas, lançou o tributo diretamente.

O Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970 estabelece:

*Art. 40. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser exigida a emissão da Nota Fiscal, para simples faturamento, com lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos termos de legislação específica, vedado o destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.*

...  
*§ 3º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial das mercadorias a terceiros, deverá ser emitida Nota Fiscal:*

*1. pelo adquirente originário: com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome do titular, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento que irá promover a remessa das mercadorias;*

*2. pelo vendedor remetente:*

a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão como natureza da operação, “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal de que trata o item anterior, bem como o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do seu emitente;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação “Remessa Simbólica - Venda à Ordem”, número, série e subsérie da Nota Fiscal prevista na alínea anterior.

Como se pode notar, é vedado o destaque do ICMS nas notas para simples faturamento, devendo, no entanto, contar da nota que acompanha o transporte das mercadorias, a série, subsérie e data do documento fiscal de aquisição. O RICMS/BA, por sua vez, dispõe:

*Art. 340. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverá ser emitida nota fiscal (Conv. S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).*

*I - pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá efetuar a remessa;*

*II - pelo vendedor remetente:*

*a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem valor das mercadorias e sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa por conta e ordem de terceiro”;*

*2 - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal de que trata o inciso I deste artigo, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;*

*b) em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa simbólica - venda à ordem”;*

*2 - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal prevista na alínea “a”, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na nota fiscal de que trata o inciso I.*

...

*Art. 342. Na escrituração dos documentos emitidos utilizar-se-ão:*

*I - em relação à nota fiscal emitida pelo vendedor para saída simbólica da mercadoria, as colunas próprias, anotando-se na de “Observações” os dados do documento fiscal emitido para efeito de faturamento, se for o caso;*

*II - em relação à nota fiscal emitida pelo adquirente originário, as colunas próprias;*

*III - em relação à nota fiscal emitida pelo vendedor para acompanhar as mercadorias, as colunas próprias, anotando-se na de “Observações” os dados do documento fiscal emitido para saída simbólica.*

Logo, os dados pertinentes para efeito de faturamento devem constar das observações dos documentos fiscais. No entanto, inicialmente, este relator verificou por amostragem que as chaves de acesso constantes da planilha que acompanham a autuação não permitem a consulta detalhada das notas fiscais respectivas, tampouco foram juntados aos autos, impressos ou em mídia, algum dos documentos objeto de autuação, ainda que por amostragem.

Consequentemente, comprehendo ser impossível afirmar, apenas com base nos papéis de trabalho da autuação, que os documentos relacionados no lançamento deixaram de atender às formalidades legais quanto às informações da operação de faturamento ou de venda à ordem, tanto no documento fiscal quanto na escrituração fiscal da recorrente.

Sendo assim, independentemente da diligência realizada nos autos, entendo que não caberia aplicar ao caso o disposto no art. 142 do RPAF/BA, ainda que o sujeito passivo não apresentasse os documentos necessários para sua defesa, porque a acusação fiscal se sustenta apenas numa presunção de que não houve o recolhimento de tributo devido, sem apresentar qualquer mínimo indício para sustentar esta informação, o que contraria o RPAF/BA, que dispõe:

*Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.* (grifos nossos)

A meu ver, o simples confronto das notas de entrada com os comprovantes de recolhimento não seria suficiente para embasar a afirmação de falta de pagamento do imposto ou de omissão porque as operações de remessa por conta e ordem, a rigor, não são tributadas, desde que atendidas as formalidades legais. Porém, não há qualquer registro de que houve a verificação das observações das notas fiscais ou da escrituração para justificar a afirmação de que a recorrente descumpriu obrigação principal ou acessória.

Do modo como foi elaborada a autuação o que se enxerga é uma clara e injustificada inversão do ônus da prova, com base numa aparente presunção de que toda nota fiscal sem destaque reflete um ilícito tributário e caberia ao contribuinte a prova do contrário. Aliás, penso ser temerário efetivar o lançamento do tributo, sem ao menos verificar se foram cumpridas as obrigações acessórias contidas no próprio RICMS/BA, que poderiam afastar a incidência tributária da operação, e que são imprescindíveis à demonstração da acusação (art. 41, II do RPAF/BA).

No ordenamento jurídico brasileiro ainda prevalece a presunção de boa-fé, sendo indispensável a demonstração da conduta infracional do contribuinte para garantir a higidez do lançamento. Por outro lado, não se pode ignorar que a necessidade de se defender tecnicamente de um Auto de Infração, que poderia ser evitado, somente contribui para aumento de custos da atividade econômica o que, no final, repercute nos preços praticados ao consumidor final.

Não obstante a isso, a recorrente logrou êxito em comprovar o recolhimento dos valores remanescentes no lançamento, conforme verificado pelo diligente (Parecer ASTEC nº 001/2024, fls. 200-208), mediante o cotejo das notas fiscais envolvidas nas operações de remessa por conta e ordem, o que justifica a exclusão das operações com CFOP 2923 e 6923 do levantamento.

Sendo assim, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir da autuação os itens pertinentes às operações de remessa por conta e ordem (CFOP 2923 e 6923), nos termos do demonstrativo de fl. 208. Rejeito, no entanto, as preliminares.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299167.0004/20-2, lavrado contra **RESTAURANTE MADERO SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 61.610,22**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS