

PROCESSO - A. I. Nº 207158.0083/08-0
RECORRENTE - HFM COMÉRCIO DE CARNES NOBRES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF Nº 0090-03/13
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 08/08/2014

RETIFICAÇÃO DE RESOLUÇÃO

Retificação da Resolução relativa ao Acórdão CJF nº 0196-11/14, de 17 de junho de 2014, para inclusão da recomendação de homologação dos valores já pagos, conforme consta do relatório.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/14-A

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. A autuante refez os cálculos, excluindo os pagamentos realizados antes da ação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Excluídas as notas fiscais do fornecedor Maxi Meat Alimentos Ltda. Acolhida a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 3ª JJF, constante no Acórdão nº 0090-03/13, que concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 31/03/2009, em razão do cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização. Valor do débito: R\$18.190,59.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária. Valor do débito: R\$40.224,29.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 3ª JJF proferiu a

Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 717/725):

O autuado apresentou preliminar de nulidade, alegando inexistir segurança na determinação da infração e na apuração da base de cálculo, gerando cerceamento do direito de defesa. O defendente diz que no primeiro momento não recebeu as notas fiscais, o que motivou a JJF promover a diligência e, até mesmo por determinação do julgador, o autuado deve receber a documentação fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a falha processual referente à falta de entrega das notas fiscais objeto da autuação foi devidamente sanada, mediante diligência fiscal determinada por esta JJF, sendo reaberto do prazo de defesa.

Quanto ao argumento do autuado de insegurança na determinação da infração, dizendo que os documentos discutidos na impugnação demonstram que não existe qualquer indício sustentável da efetividade das operações e da entrada das mercadorias na Bahia, entendo que não assiste razão ao defendente, haja vista que os documentos questionados foram obtidos por meio do CFAMT, o que comprova que houve a sua entrada neste Estado.

Fica rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer 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, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização. Demonstrativo às fls. 09 a 15 do PAF.

Observe que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 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”.

O autuado alegou que não foram considerados recolhimentos realizados, bem como a isenção de alguns produtos constantes nas notas fiscais relacionadas, por isso, elaborou demonstrativo incluindo os pagamentos efetuados bem como a isenção de alguns produtos constantes nas notas fiscais relacionadas (fls. 518/519).

Na informação fiscal prestada à fl. 82 dos autos, a autuante disse que analisou os demonstrativos apresentados pelo autuado e solicitou que o mesmo apresentasse os DAEs referentes aos pagamentos da antecipação parcial cujos valores estão descritos nos demonstrativos. Disse que foram apresentados dois DAEs que contemplam o pagamento da antecipação parcial das seguintes Notas Fiscais: DAE pago em 26/04/04, NFs 315254 e 18872; DAE pago em 24/05/04, NFs 19629, 18872 e 19427. Disse que também constatou a relação das Notas Fiscais às fls. 524 e 525 do PAF referentes à redução da base de cálculo nas operações internas com pescado. Após análise dessa relação, das planilhas e dos DAEs apresentados pelo autuado, anexados ao PAF à fl. 534, o débito referente à infração 01 passou a ser R\$17.304,16, conforme demonstrativo que elaborou à fl. 532 dos autos.

O defendente alegou que atua no ramo de “restaurante” e é optante pelo “regime de receita bruta”, pagando 4% de ICMS, sem apropriação de créditos de qualquer natureza. Os produtos que adquire são utilizados no preparo e fornecimento de refeições, e dentro dessa ótica, ainda que as operações sejam validadas, deve ser contemplado que a carga tributária é de 4%, devendo, na forma do art. 352-A, § 2º, do RICMS, haver uma compatibilização da “antecipação parcial”, na mesma proporção. Diz que nesse mesmo sentido, a DITRI já emitiu os Pareceres 00461/2011 e 8119/2011.

De acordo com o Detalhamento da Receita Bruta e imposto recolhido no período fiscalizado, constante nos controles desta SEFAZ, não consta recolhimento efetuado pelo autuado em função da receita bruta, não se aplicando, por isso, o benefício alegado. Ao contrário do que afirmou, o autuado apurou imposto relativo à antecipação parcial, substituição tributária e diferença de alíquota em seu livro Registro de Entradas, conforme as cópias às fls. 183 a 510 dos autos.

Acatando a revisão efetuada pela autuante, concluo pela procedência parcial deste item da autuação, no valor de R\$17.304,16, conforme demonstrativo que elaborou à fl. 532 dos autos.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição,

referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA. Demonstrativo às fls. 16 a 21 do PAF.

Observo que os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, e § 7º, do RICMS/BA, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

O autuado acatou o débito no valor de R\$6.862,53, conforme demonstrativo à fl. 519, tendo parcelado o débito reconhecido, conforme fl. 541. Alegou que não reconhece o fornecedor Maxi Meat Alimentos Ltda.,

Na informação fiscal de fls. 530/533, a autuante disse que após o recebimento das notas fiscais do CFAMT constatou que além dos documentos fiscais cujos débitos já foram reconhecidos pelo autuado, a NF nº 17004 do fornecedor Maxi Meat Alimentos Ltda. no valor de R\$ 1.200,00 foi emitida para a HFM Comércio de Carnes Nobres Ltda., em 29/07/2005, conforme cópia da referida Nota Fiscal à fl. 535 do PAF. Assim, o débito referente à infração 02 passa a ser R\$7.039,45, conforme demonstrativo de débito à fl. 533. Ou seja, a diferença entre o valor reconhecido pelo autuado e o débito apurado pela autuante seria apenas a NF 17004, de 29/07/2005 (fl. 535), com o imposto apurado no valor de R\$166,92 (fl. 18).

Entretanto, na nova informação fiscal às fls. 547/548, a autuante disse que anexou ao presente PAF novas notas fiscais obtidas junto ao CFAMT (fls. 554 a 593), que foram recebidas após a informação fiscal prestada em 23/04/2010. Informa que elaborou novo demonstrativo incluindo as notas fiscais recebidas e acostadas aos autos, esclarecendo que a NF 17004 (fl. 535) já havia sido anexada aos autos desde a primeira informação fiscal. Após a inclusão das notas fiscais recebidas do CFAMT os valores da infração 02 ficaram alterados, conforme demonstrativo que elaborou à fl. 548, totalizando R\$30.541,22.

Constato que nos novos demonstrativos elaborados pela autuante foram incluídas notas fiscais emitidas pela MAXI MEAT Alimentos Ltda., e embora o defendente tenha alegado que não existem no PAF elementos seguros que permitam afirmar que as notas fiscais foram efetivamente coletadas na SEFAZ, junto ao CFAMT, e que, sendo as notas fiscais de fls. 554 e 555, quartas vias, do Fisco de origem, entende que as mencionadas notas fiscais devem ser excluídas.

Observo que as referidas notas fiscais constam no controle do CFAMT, estando comprovado nos autos que foram coletadas pelos Postos Fiscais desta SEFAZ, inclusive as de fls. 554 e 555, não assistindo razão ao defendente.

Quanto ao argumento do autuado de que não reconhece as compras das mercadorias constantes nas notas fiscais emitidas pela MAXI MEAT Alimentos Ltda., afirmando que não há provas da circulação e entrada das mercadorias no Estado da Bahia, entendo que o fato de constarem nos controles internos desta SEFAZ por meio do CFAMT, comprova o ingresso das mercadorias neste Estado, encontrando-se nos documentos fiscais os dados do destinatário, seu endereço, inscrição estadual, CNPJ e telefone.

Em relação ao pedido para a autuante elaborar novo demonstrativo indicando o número da nota fiscal, data de emissão, o Estado de origem, o fornecedor e a mercadoria, por se tratar de um número reduzido de notas fiscais, acato a opinião da autuante de que há possibilidade de se verificar nas cópias dos documentos fiscais os referidos dados.

Entendo que as notas fiscais não devem ser excluídas do presente lançamento, sendo devido pelo autuado o tributo apurado em relação às mencionadas NFs, conforme valores apurados no levantamento fiscal à fl. 548 do PAF. Portanto, concluo que é parcialmente subsistente a exigência fiscal, no valor de R\$30.541,22.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 737/743, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Preliminarmente arguiu nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração, pois os documentos demonstram que não existe qualquer indício sustentável da efetividade das operações e da entrada das mercadorias na Bahia, notadamente no estabelecimento Recorrido.

Pontua que não foi apresentada comprovação de que realmente as notas que basearam a autuação foram realmente obtidas no CFAMT ou junto a terceiros.

Observa que tomou conhecimento da emissão das notas fiscais que compõem o Auto de Infração

através da intimação da SEFAZ acerca do lançamento e providenciou conforme cópia anexada ao PAF, informar a irregularidade às Autoridades Policiais, visando a apuração da responsabilidade criminal.

Afirma que as operações citadas nas notas não foram realizadas, não existindo no PAF prova do efetivo ingresso das mercadorias no seu estabelecimento nem tampouco qualquer outra prova que vincule o recorrente às operações, tais como comprovantes de pagamentos, de frete etc.

Ressalta que a diligência foi insuficiente para comprovar a efetividade das operações, haja vista que nada foi apresentado.

Destaca que cabe ao Estado o ônus de comprovar que as operações foram realizadas já que deseja constituir crédito em seu favor.

Reportando-se aos documentos de fls. 554/593, assevera que não sabe se são os mesmos que constam do demonstrativo inicial do Auto de Infração, nem se as notas foram efetivamente coletadas na SEFAZ, junto ao CFAMTE, pois não existe nas mesmas indícios de trânsito ou de registro na SEFAZ, ou, ainda, se foram obtidas junto ao emitente “criminoso”.

Além disso, requer a exclusão das notas fiscais de fls. 554/555, por serem 4ªs vias, do Fisco de origem.

As demais notas, de fls. 556/593, apresentam fortes indícios de que as operações foram forjadas, pois dão conta de operações com toneladas de alimentos (carnes perecíveis), sem nenhum registro relativo ao transporte e nas notas que o “transportador” foi identificado, consta apenas a empresa “RADIS D<ALTO TRANSPORTES LTDA.”, sem que fossem apresentados os CTTC’s.

Argui que as operações de aquisições de grandes quantidades de carnes e pescados e as datas de emissão mostram supostas compras, dos mesmos produtos, em dias seqüenciados, sendo as quantidades adquiridas e a periodicidade, incompatíveis com as suas necessidades, ressaltando os seguintes exemplos: “*notas de fls. 568 e 570, emitidas, respectivamente, em 07 e 13 de abril, para aquisição de mercadoria similar, ensejando a “compra” de 1.000 de “paleta de cordeiro” em apenas 6 dias. As notas fiscais de fls. 573 e 575, 572 e 574, 576 e 577, 578 e 580, 584 e 585, revelam situações similares, somando-se, a isso, supostas aquisições, em um só dia, de milhares de quilos de produtos, não existindo sequer capacidade de armazenamento pelo autuado (notas fls. 554 a 557, 559 a 563, 564 a 567, 574 a 576, 577 a 579, etc)”*”.

Ainda como preliminar, pede o reconhecimento da decadência, em relação aos documentos trazidos ao feito a partir do pronunciamento de fl. 547, ou seja, sobre os fatos geradores de 2004 e 2005, posto que, somente em 2010 e 2011, os documentos pertinentes a tais fatos foram apresentados, quando não mais poderia o Fisco exercer o direito à cobrança, valendo para tal contagem, a data da intimação do autuado sobre as correspondentes “juntadas”.

No mérito para a infração 1, ressalta que os produtos que adquire são utilizados no preparo e fornecimento de refeições, pelo que devem ser contemplados com a sua carga tributária de 4%, por ser optante pelo regime de receita bruta, devendo, na forma do art. 352-A, §2º, do RICMS, haver uma compatibilização da “antecipação parcial”, na mesma proporção, consoante Pareceres DITRI nº. 00461/2011 e 8119/2011.

Questiona os argumentos da primeira instância de que “*De acordo com o Detalhamento da Receita Bruta e imposto recolhido no período fiscalizado, constante nos controles da SEFAZ, não consta recolhimento efetuado em função da receita bruta, não se aplicando, por isso, o benefício alegado.*”, porque foi baseado em provas não apresentadas e que o fato de não haver pagamento não é suficiente para afastar a opção pelo citado regime, pois caberia ao Fisco cobrar o tributo acaso não recolhido pela Receita Bruta.

Também o fundamento de que “Ao contrário do que afirmou, o autuado apurou imposto relativo à antecipação parcial, substituição tributária e diferença de alíquota em seu livro Registro de Entradas...”, pois se a apuração foi realizada de forma indevida, o regime também não resta descaracterizado.

Requer a comprovação do sistema de apuração vigente à época dos fatos geradores.

Ato contínuo, pugna pelas reduções de base de cálculo previstas no Decreto 7.577/99, para o “pescado” (100%), assim como, quanto aos demais produtos, do art. 87, inciso XX(30%).

Sustenta que a MVA, se aplicada na infração 1, não se coaduna com a “antecipação parcial” (art. 61, inciso IX, do RICMS) e que para a infração 2, deve ser de 10% ou, no máximo, 15%, consoante itens 1 e 10.1, respectivamente do Anexo 88 e do Anexo 89, ao RICMS.

Alega que a Autuante não indicou, nos demonstrativos de fls. 695/700, as mercadorias adquiridas como determinado à fl. 691, o que prejudica a defesa, no que concerne à observação da aplicação da redução da base de cálculo (pescado 100% e demais produtos 30%).

A PGE/PROFIS no Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, às fls. 759/760, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário pelas razões a seguir expostas.

Verifica que as notas fiscais foram coletadas pelo CFAMT o que revela que as mercadorias transitaram pelo território baiano, indicando com precisão o Autuado como adquirente.

Entende estar afastada a preliminar de nulidade da autuação, posto que revertida de provas suficientes para comprovar a aquisição de mercadorias pelo Autuado.

Destaca que o CONSEF e a PGE/PROFIS já firmaram entendimento de que as notas fiscais do CFAMT, aliado ao fato de indicarem mercadorias compatíveis com o ramo de atividade do Autuado fazem prova da circulação da mercadoria em território baiano e consequentemente da aquisição pelo destinatário.

Observa que as notas fiscais trazidas na diligência são de 2006, portanto descabe a alegação de decadência, uma vez que as provas foram apresentadas dentro do prazo de cinco anos.

Por fim, chama atenção que a JJF esclareceu que o Contribuinte apurava o ICMS por antecipação parcial e total, não recolhendo pelo regime da receita bruta.

Em sessão de julgamento a 3ª CJF converteu o feito em diligência para que o autuante elaborasse novo demonstrativo fiscal levando em consideração as regras de isenção e redução da base de cálculo eventualmente aplicáveis aos produtos constantes nas notas fiscais objeto da autuação.

Em cumprimento a diligência, à fl. 767, autuante esclarece que na elaboração dos demonstrativos já foram observadas e consideradas todas as regras de isenção e redução de base de cálculo existentes e aplicáveis aos produtos constantes nas notas fiscais objeto da autuação.

Intimado a se manifestar sobre a diligência, o Recorrente diz que a diligência não foi atendida de forma regular, repetindo seus argumentos defensivos.

Pugna pela realização de diligência por fiscal estranho ao feito para que sejam refeitos os cálculos com a observação da carga de 4%, MVA's legais e efetivas reduções de base de cálculo, bem como para que fosse trazido aos autos a comprovação da efetividade das operações.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0090-03/13, prolatado pela 3ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epígrafado, lavrado em razão da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização e falta de recolhimento do ICMS por

antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária.

Considero a prejudicial de decadência carente de amparo legal.

Sabemos que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, definido no art. 142 do CTN como procedimento administrativo de natureza vinculada.

No final do procedimento aí referido é expedido o Auto de Infração que outra coisa não é senão o lançamento, constitutivo do crédito tributário. Com o ato do lançamento, necessariamente unilateral do Fisco, a obrigação tributária que surgiu com a ocorrência do fato gerador torna-se líquida e certa.

Mediante interpretação sistemática dos dispositivos do CTN entendo que no momento dessa constituição definitiva do crédito tributário ocorre somente após a notificação do lançamento ao sujeito passivo, nos precisos termos do art. 145 do CTN, quando cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a prescrição definida no art. 174 do CTN.

O §1º do art. 18 do RPAF prevê que eventuais incorreções ou omissões não acarretam nulidade do Auto de Infração, desde que sejam corrigidas e suprimidas, devendo o fato ser comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-lhe cópia dos novos elementos com a indicação do prazo de dez dias para manifestação.

Assim, a falta de elementos probante no momento da autuação não desloca o prazo da decadência, (e nem poderia, haja vista que o prazo decadencial é fatal, não se interrompe, nem se suspende), mas somente poderia eivar de nulidade caso não fosse sanado.

No caso em tela, também não há o que se falar em nulidade, pois verifico que houve o saneamento através da diligência de fl. 543, que assegurou a entrega das notas fiscais coletadas junto ao CFAMT e reabriu o prazo de defesa para manifestação do Autuado.

Neste contexto, entendo pertinente a insurgência do contribuinte no tocante à infração 02.

Isso porque, para a infração 02 as notas fiscais registradas no CFAMT não se prestam, por si só, para comprovar a ocorrência do fato gerador do ICMS, pois o simples trânsito da mercadoria pelo território baiano não significa que a mesma foi efetivamente adquirida pelo destinatário indicado na nota, tampouco comprova que a mercadoria chegou ao seu destino.

O registro da nota fiscal no CFAMT é um importante indício da ocorrência de uma operação de circulação de mercadoria e justifica a realização de uma ação fiscal fundada no cotejamento das informações lançadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal e declarações oficiais. Contudo, para que as informações do CFAMT sejam utilizadas para fins de autuação, é preciso que o Fisco investigue junto ao remetente se a respectiva mercadoria efetivamente chegou ao seu destino, intimando-o à fornecer o pedido de compra, o comprovante de pagamento e sobretudo o recibo de entrega da mercadoria, únicos meios capazes de atestar a efetiva materialização da operação de circulação.

Em sua defesa, o autuado reconheceu parcialmente a infração 2 com relação a algumas notas fiscais cujo pagamento já havia sido providenciado, acostando o demonstrativo de fl. 519, tendo, inclusive providenciado o parcelamento do valor incontroverso de R\$6.862,53 conforme documentos de fls. 601/606. Quanto ao valor remanescente, o recorrente negou ter adquirido as mercadorias indicadas no Auto de Infração, aduzindo que desconhece a fornecedora MAXI MEAT ALIMENTOS LTDA.

Observo que as razões recursais não se limitaram apenas a rechaçar o recebimento das mercadorias. Consta nos autos o registro de notícia crime à fl. 683, pela qual o recorrente denunciou à autoridade policial ter sido vítima de fraude perpetrada por comerciantes criminosos

que utilizaram indevidamente seu cadastro na emissão de notas fiscais de mercadorias que jamais pediu nem recebeu. De fato, essa é a providência juridicamente cabível diante de uma suposta fraude na emissão de documentos fiscais; além disso, poderia também ao recorrente interpelar a empresa fornecedora para apresentar a documentação que corrobora a emissão das notas, mas, a rigor, tal providência caberia ao Fisco, que detém o poder de polícia necessário a tal desiderato.

Outrossim, é plausível o argumento recursal no sentido de que caberia ao Fisco promover as medidas de investigação necessárias à confirmar a ocorrência do fato gerador, não podendo simplesmente transferir ao contribuinte o ônus de provar que não cometeu a infração. Afinal, nenhuma das partes deve assumir o ônus de produzir uma prova negativa, cuja produção é efetivamente impossível, pelo que cabe ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato imponível.

Tocante à questão do ônus da prova no Processo Administrativo Fiscal, registro que a doutrina especializada é uníssona no sentido de que se aplica a regra geral de direito processual prevista no art. 333 do Código de Processo Civil, pela qual incumbe à parte demandante o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, enquanto à parte demandada incumbe provar os fatos impeditivo, modificativos ou extintivos do direito da parte adversa.

Tanto é assim, que o RPAF/BA estabelece expressamente que os atos de lançamento deverão ser instruídos com os elementos que comprovem a ocorrência das infrações imputadas. Vejamos transcrição do art. 28, §4º, inciso II, *in verbis*:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

(...)

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

Demais disso, o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do referido diploma legal determina que o lançamento será nulo de pleno direito se não contiver os elementos suficientes para determinar, com segurança, o cometimento da infração.

Tal entendimento encontra amplo respaldo na doutrina, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO que em sua obra “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” oferece a seguinte lição:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.”

A premissa de que incumbe ao Fisco comprovar a ocorrência do fato geral (fato constitutivo do crédito tributário) é tão clara e até intuitiva que a própria JJF converteu o feito em diligência às fls. 691/692, determinando que a Autuante investigasse a efetivação das operações cujas notas fiscais embasam a infração 2. Vejamos transcrição da diligência:

“2. Em relação aos argumentos apresentados pelo defendente quanto às notas fiscais acostadas aos autos (fls. 554 a 593), devem ser solicitados aos emitentes dos documentos fiscais os comprovantes da realização das operações, a exemplo de recibos de entrega das mercadorias e comprovantes de pagamento pelo destinatário.”

Agiu de forma absolutamente correta a JJF ao exigir tal diligência, pois sem ela, não há qualquer prova nos autos acerca da ocorrência da Infração 2. Entretanto o autuante apresentou informação fiscal à fl. 694, aduzindo que deixou de cumprir a diligência, pois não conseguiu contato telefônico com a empresa emitente.

Logo de início, registro que o cumprimento da diligência não envolvia apenas a tentativa de telefonar para a empresa fornecedora, mas inclusive intimá-la por escrito para prestar as informações necessárias, o que não foi feito.

Ademais, a afirmação do autuante no sentido de que os números de telefone oficiais da empresa MAXI MEAT ALIMENTOS LTDA. não atendem, só corrobora a tese recursal, representando um forte indício de que referida empresa talvez nem exista efetivamente, dedicando-se apenas à prática de fraudes.

Outro indício que, somado ao resultado da diligência de fl. 694, corrobora com a tese recursal, é o fato de que todas as notas fiscais de fls. 554/593 foram emitidas pela mesma empresa, qual seja a MAXI MEAT ALIMENTOS LTDA., e todas contém a informação de que o frente seria “por conta do emitente”, fato pouco usual nesse tipo de operação. Outrossim, grande parte das notas não contém a identificação do transportador, com exceção apenas das notas de fls. 580/590 que indicam a mesma empresa RADIS D<ALTO TRANSPORTES LTDA., que no meu entendimento, deveria ter sido também intimada para prestar informações sobre o local de entrega das referidas mercadorias, o que não aconteceu.

Por fim, observo mais um indício que corrobora com a tese de fraude, que é a enorme quantidade de alimentos indicados nas notas fiscais de fls. 554/593, que destoam claramente da demanda absorvida por um restaurante como é o caso do recorrente (Restaurante Boi Preto). Analisando as referidas notas fiscais, vejo que as operações correspondem a toneladas de alimentos, vendidas em curto espaço de tempo. A título de exemplo, cito as notas fiscais de fls. 577, 578, 579, 580 e 581, emitidas entre os dias 05/05/2006 a 12/05/2006, ou seja, em apenas uma semana, nas quais constam quantidades consideráveis de alimentos, como 1.000kg de “corvina filet”, 500kg de “salmão filet”, 500kg de “paleta de cordeiro”, 500kg de “salmão filet” novamente, e 1.000kg de “carne de siri”.

Ora, o padrão de compras estabelecido nas notas fiscais evidencia a demanda de um estabelecimento atacadista, completamente incompatível com a demanda de um restaurante, muito menos de uma churrascaria (Boi Preto), que dificilmente consumirá 1 tonelada de salmão e 1 tonelada de siri ao longo de apenas uma semana.

Diante dos argumentos recursais, cuja verossimilhança foi plenamente demonstrada nos autos, somado ao fato de que a Autuante não cumpriu a diligência determinada pela JJF à fl. 694, não vejo como se manter a autuação fundada apenas nos registros do CFAMT, por falta de elementos suficientes para determinar com segurança a imputação. Assim, o débito da infração 2 fica conforme demonstrativo abaixo:

Seq Déb	Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor Histórico Lançado	Valor Julgado-JJF	Valor Julgado-CJF	Multa	Nota Fiscal Mantida	Fls.
30	26/03/2004	09/04/2004	1.991,91	0,00	0,00	60		
31	11/06/2004	09/07/2004	367,53	0,00	0,00	60		
32	29/07/2004	09/08/2004	761,19	79,00	79,00	60	22364	16
33	19/11/2004	09/12/2004	2.006,94	1.433,46	1.433,46	60	519253, 519254 e 519255	17
34	28/01/2005	09/02/2005	4.185,87	3.601,17	3.601,17	60	559188, 559298, 27841, 28098, 564287, 569222 e 28330	17
35	11/02/2005	09/03/2005	3.008,03	1.270,94	1.270,94	60	574856 e 579061	17
36	18/03/2005	09/04/2005	1.107,57	88,61	88,61	60	29868	18
37	29/07/2005	09/08/2005	166,92	166,92	0,00	60		
38	03/02/2006	09/03/2006	886,76	886,76	0,00	60		
39	31/03/2006	09/04/2006	7.343,56	7.343,56	389,35	60		
40	28/04/2006	09/05/2006	5.132,78	5.132,78	0,00	60		
41	26/05/2006	09/06/2006	4.903,27	3.992,17	0,00	60		
42	30/06/2006	09/07/2006	7.643,53	5.932,60	0,00	60		
43	24/08/2006	09/09/2006	105,18	0,00	0,00	60		
44	04/01/2007	09/02/2007	210,01	210,01	0,00	60	14200	21
45	08/03/2007	09/04/2007	328,76	328,76	0,00	60	16732 e 17734	21
46	07/07/2007	09/08/2007	74,48	74,48	0,00	60	22145	21

TOTAL	40.224,29	30.541,22	6.862,53
--------------	------------------	------------------	-----------------

A infração 1 imputa ao Recorrente a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização.

O Recorrente alega que não foram consideradas as reduções de base de cálculo previstas no Decreto nº 7.577/99, para o “pescado” (100%), assim como, quanto aos demais produtos, do art. 87, inciso XX (30%).

Em assentada de julgamento a 3ª CJF deliberou pela conversão do feito em diligência para que fosse elaborado novo demonstrativo fiscal levando em consideração as arguições do Recorrente.

A Autuante esclareceu que na elaboração dos demonstrativos da segunda informação fiscal já foram observadas e consideradas todas as regras de isenção e redução de base de cálculo existentes e aplicáveis aos produtos constantes nas notas fiscais objeto da autuação, mantendo o valor de R\$17.304,16.

Analizando o demonstrativo de fls. 09/15 verifico que foi aplicada a isenção das operações internas com pescado, resultando no novo demonstrativo de fls. 695/700.

Tomando como exemplo as Notas Fiscais nºs 315254; 676; 023008; 022714; 023384 referente a pescados, observo que as mesmas não compõe o novo demonstrativo de fls. 695/700.

A JJF expressamente destacou que a isenção de pescado foi considerada, consoante parte do voto a seguir transcrito:

Disse que também constatou a relação das Notas Fiscais às fls. 524 e 525 do PAF referentes à redução da base de cálculo nas operações internas com pescado. Após análise dessa relação, das planilhas e dos DAES apresentados pelo autuado, anexados ao PAF à fl. 534, o débito referente à infração 01 passou a ser R\$17.304,16, conforme demonstrativo que elaborou à fl. 532 dos autos.

Convém esclarecer que os pescados não possuem redução de base de cálculo, na verdade, tais produtos gozam de isenção nas operações internas e, considerando que a saída não seria tributada, não há o que se falar em pagamento do ICMS à título de antecipação parcial, conforme art. 12-A, §1º, I da Lei nº 7.014/96.

No que tange à redução de base de cálculo concedida pelo art. 87, inciso XX do RICMS/BA, (30%), entendo que o Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, haja vista ser optante pelo regime da receita bruta.

Quanto a assertiva de que devem ser contemplada a carga tributária de 4%, por ser optante pelo regime de receita bruta, cumpre destacar que a apuração do débito do imposto é realizada tomando-se por base a receita bruta do contribuinte não havendo previsão legal ou normativa vigente época de ocorrência dos fatos geradores que autorizasse o ajuste do valor devido por antecipação parcial nos termos do artigo 352-A do RICMS/BA.

Rejeito o pedido de realização de diligência por fiscal estranho ao feito, com supedâneo no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação de minha convicção.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reconhecendo a Nulidade Parcial da infração 2, em razão da falta de comprovação da ocorrência do fato gerador. Assim, o débito do Auto de Infração conforme abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	NÃO PROVIDO	17.304,16	17.304,16	60%
02	PROVIDO	30.541,22	6.862,53	60%
TOTAL		47.845,38	24.166,69	

VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

Peço licença para divergir do posicionamento esposado pela ilustre Relatora quanto a que as notas fiscais coletadas pela Inspetoria de Fiscalização ao Trânsito de Mercadorias, na execução do Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito – CFAMT, não seriam prova suficiente da aquisição, pelo contribuinte autuado, das mercadorias objeto das operações comerciais descritas em tais documentos fiscais.

O entendimento assente neste Colegiado é no sentido de que uma vez que as mercadorias ingressaram efetivamente neste Estado - e tanto ingressaram que passaram pelos Postos Fiscais desta SEFAZ/BA - e considerando que a empresa emitente era fornecedora usual do ora autuado, além de que as mercadorias em questão são as mesmas ordinariamente comercializadas pelo sujeito passivo, então tal conjunto de provas evidencia a realização das diversas operações de aquisição dos itens que são objeto da exação.

Assinalo, por relevante, que o Auto de Infração foi lavrado em 2009, tramitando então normalmente o PAF decorrente da lide instaurada pela impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e apenas em 2011 a empresa autuada deliberou prestar queixa-crime relativa a suposto uso indevido dos dados cadastrais do ora autuado pela empresa “Max Meat”, ou seja, dois anos após autuada. Uma queixa-crime pode ser prestada sempre que cidadão entenda-se lesado por ato criminoso, mas, *data venia*, uma queixa-crime, de *per si*, não implica necessária ocorrência de ato criminoso por parte do acusado. E não abala a força probante de documentos fiscais regulares, coletados em ação fiscal também regular.

Coaduno-me com o teor do Parecer emitido pela PGE/PROFIS que está acostado às fls. 759 e 760 dos autos desse processo e voto pelo não provimento do Recurso Voluntário interposto, inclusive quanto à imputação 2.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação da infração 2)

Em que pese a boa fundamentação contida no voto da i.Relatora, discordo do seu posicionamento, no sentido que as notas fiscais coletadas no CFAMT não se prestam, por si só, para comprovar a ocorrência do fato gerador do ICMS. O posicionamento firmado nas decisões deste Conselho é que tendo sido emitido a nota fiscal, acobertado o trânsito da mercadoria, coleta da nota fiscal na fronteira do território do Estado, configura realização do negócio a menos que sejam comprovados irregularidades que comprovem a não efetivação da transação mercantil. Precedentes CJF 0010-12/09; CJF 0012-12/09; CJF Nº 0033-12/09; CJF 0275-12/09.

Na situação presente, com relação às notas fiscais emitidas pela empresa MAXI MEAT ALIMENTOS LTDA., CNPJ 00.700.632/0002-49 (fls. 601/606), verifico que a citada empresa era fornecedora habitual do estabelecimento autuado, porém conforme consulta ao sistema SINTEGRA a mesma teve sua inscrição cancelada por baixa a partir de 01/08/06 e na Receita Federal em 18/10/05.

Nestas circunstâncias, entendo que as notas fiscais que acobertaram o ingresso das mercadorias no território do Estado da Bahia, a partir da data do cancelamento da sua inscrição, poderiam ter sido identificadas pelo Fisco a situação cadastral do emitente, considerando às notas fiscais inidôneas e exigido o ICMS do transportador, por conduzir mercadorias acompanhadas de documento fiscal inidôneo (art. 39 e 209 do RICMS/97), fato que não ocorreu.

Entendo ainda, que o simples registro de Boletim de Ocorrência Policial (fls. 683), denunciando à autoridade policial ter sido vítima de fraude perpetrada por comerciantes criminosos que utilizaram indevidamente seu cadastro na emissão de notas fiscais, não faz prova da não ocorrência das operações. Primeiro, porque as notas fiscais foram coletadas no CFAMT, no

momento do ingresso das mercadorias no território baiano, que indica como destinatário o estabelecimento autuado. Segundo, tendo sido feito o registro após o cancelamento da inscrição e após ter sido autuado, sem ter ingressado em juízo de qualquer ação criminal de danos, não produz qualquer efeito jurídico.

Pelo exposto, voto pela reforma da Decisão da Primeira Instância, para afastar a exigência fiscal, tão somente pela exclusão dos valores relativos às notas fiscais emitidas pela MAXI MEAT ALIMENTOS LTDA, após a sua baixa ocorrida em 18/10/05, mantendo a exigência com relação às demais notas fiscais contidas no demonstrativo da infração 2.

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 **207158.0083/08-0**, lavrado contra **HFM COMÉRCIO DE CARNES NOBRES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.166,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos referente ao parcelamento de débito nº 769610-8.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Alessandra Brandão Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS DIVERGENTE (Infração 2) e EM SEPARADO (Fundamentação da Infração 2) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Eduardo Ramos de Santana.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Infração 2)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO EM SEPARADO
(Fundamentação da infração 2)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS