

**PROCESSO** - A. I. Nº 233085.0057/14-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - G ALVES CALÇADOS LTDA. (SUPER MODA) - ME  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO -Acórdão 5ª JJF nº 0104-05/15  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 11/09/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0274-12/15

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. Impugnação do sujeito passivo. Juntada de provas, na fase de defesa, atestando a quitação de parte dos valores que compõem a exigência fiscal. Elementos probatórios sequer analisados pelo autuante por ocasião da informação fiscal. Cerceamento ao direito de defesa. Mudança do fulcro da acusação fiscal. Lançamento de ofício lastreado tão somente em DANFEs – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, que não constituiu prova suficiente de trânsito de mercadorias no território do Estado. Insegurança da acusação fiscal relacionada ao descumprimento de obrigação principal, relacionada à falta de pagamento de ICMS a título de antecipação parcial nas aquisições de mercadorias originárias de outras unidades da Federação. Vícios insanáveis. Recomendação de refazimento da ação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0104-05/15, ter julgado nulo o Auto de Infração, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 24/11/2014 para exigir ICMS no valor de R\$59.254,28, acrescido da multa de 60%, em decorrência de imputação ao autuado da seguinte irregularidade: deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Períodos mensais autuados: jan a dez dos exercícios fiscais de 2011, 2012 e 2013.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Nulidade da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### VOTO

*Da análise do processo verifico que o contribuinte foi autuado com a acusação de ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, pelas aquisições de mercadorias originárias de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2011, 2012 e 2013. O sujeito passivo é empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.*

*O lastro probatório do lançamento se encontra baseado na relação de DAEs (documentos de arrecadação estadual), dos anos de 2011, 2012 e 2013, juntados às folhas 8 a 15 do PAF, e nos Demonstrativos de Antecipação Tributária, dos correspondentes períodos, com a totalização mensal dos débitos, anexada às fls. 19 a 34 e reproduzida na mídia eletrônica (doc. fl. 35), cujas cópias foram entregues ao contribuinte, mediante recibo (doc. fl. 36).*

*Na peça de defesa o contribuinte apresentou uma relação e DAEs e demonstrativos no mesmo formato do elaborado pelo autuante, documentos que foram apensados às fls. 55 a 98 dos autos.*

Nos referidos Demonstrativos e DAES o contribuinte trouxe ao processo elementos probatórios que indicam que diversas operações acobertadas pelos DANFES/NF-es que integram o lançamento de ofício foram objeto de pagamento antes da ação fiscal. Esses elementos, devidamente analisados, devem implicar na redução dos valores autuados. Na fase de instrução do processo este relator ao se debruçar sobre a peça de impugnação verificou a existência de documentos que revelam a quitação do ICMS – antecipação parcial - de aquisições de mercadorias verificadas nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, novembro e dezembro de 2013 (fls. 55 a 73). Foram apresentados também documentos de arrecadação com ingresso de Recursos nos cofres do Estado, relacionados aos meses de fevereiro, abril, maio, setembro, outubro e novembro de 2012 (fls. 73 a 91). Para o exercício de 2011, por sua vez, a impugnante colacionou documentos relacionados a operações com regime de competência dos meses de junho, março, abril, fevereiro e maio (fls. 92 a 98).

Observo que nenhum dos documentos de arrecadação anexados na peça defensiva foi sequer analisado pelo autuante que se cingiu a declarar, na informação fiscal, que o impugnante contestou o lançamento de maneira desordenada, sem apresentar nova planilha, elencando novos DAES “extemporâneos” e que estes documentos não foram apresentados ao agente fiscal à época em que se processou a fiscalização, não sendo também passíveis de identificação nos sistemas corporativos da SEFAZ-BA que concentram os registros de recolhimentos de tributos. Foi ressaltado ainda que o DAES englobavam várias notas fiscais dificultando assim o exercício do contraditório pelo autuante.

No que se refere às demais notas fiscais as quais o contribuinte nega as aquisições, foi juntado ao processo tão somente a mídia eletrônica, contida no CD-R apensado à fl. 35 dos autos, com a reprodução das imagens dos DANFEs (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica). Sobre as razões defensivas relacionadas a essas notas o autuante não fez qualquer comentário e nem sequer rebateu os argumentos do impugnante.

Da análise do conjunto probatório trazido na peça de defesa, é de se concluir que o lançamento fiscal em testilha padece de diversas fragilidades. Primeiramente os documentos de arrecadação (DAES) juntados na impugnação, alcançam diversos DANFEs/NFes, que sequer foram analisados pelo autuante, com o argumento simplório de que os mesmos não foram identificados nos sistemas de pagamento da SEFAZ-BA, visto que os recolhimentos do imposto foram efetuados de forma extemporânea, ou seja, após o vencimento, e por englobarem em um mesmo documento de arrecadação Notas Fiscais vinculadas a operações distintas. A inserção desses documentos no lançamento fiscal implicaria, nos diversos meses acima mencionados, em alterar o fulcro da exigência fiscal, visto que a acusação de falta de recolhimento do ICMS devido a título de antecipação parcial deixaria de existir, subsistindo, em tese, tão somente, a imputação de fato de diverso, relacionado a “recolhimento a menor do ICMS – antecipação parcial”. Por sua vez, a circunstância dos recolhimentos terem sido efetuados e processados após o vencimento do prazo para o cumprimento das obrigações não pode ser utilizado pelo agente fiscal para desqualificar a prova apresentada pelo contribuinte na fase processual do procedimento, sendo relevante tão só a circunstância dos pagamentos terem sido efetuados antes do início da ação fiscal. No caso concreto a ação fiscal foi iniciada em 14/10/2014, com a lavratura do “Termo de Intimação para apresentação de Livros e Documentos” (doc. fl. 6), e a prova dos pagamentos de uma parcela significativa das operações autuadas referem-se a documentos de arrecadação com quitações processadas ao longo dos exercícios de 2011, 2012 e 2013. Logo, parte das provas anexadas no presente processo revela que o contribuinte exerceu um direito que lhe é assegurado no ordenamento jurídico, ou seja, purgar a mora, recolhendo o tributo devido com o acréscimo dos juros previstos em lei, fato que sequer foi enfrentado pelo agente fiscal autuante, que, ao que parece, desenvolveu um roteiro de fiscalização extremamente sumário e com base tão somente em dados existentes nos sistemas corporativos da Secretaria Estadual de Fazenda.

Há outro aspecto que também reforça a fragilidade do lançamento em exame. A prova da aquisição das operações autuadas está baseada exclusivamente nos DANFEs reproduzidos na mídia eletrônica juntada ao presente PAF (doc. fl. 35). Em situação semelhante a este processo já tivemos oportunidade de enfrentar a questão atinente à prova da efetiva aquisição de mercadorias originárias de outras unidades da Federação. Refiro-me ao processo que tramitou recente por esta 5ª Junta de Julgamento, relacionado ao A.I. nº 269440.0012/14, julgado em 12 de maio de 2015.

Valho-me da mesma fundamentação tracejada naquele PAF para afirmar que as cópias ou chaves das NF-e's não são suficientes para confirmar a circulação de mercadorias. Somente com a juntada de outros elementos que não foram trazidos aos autos pela fiscalização se poderia confirmar a ocorrência dos fatos imponíveis do presente lançamento, a exemplo da juntada de comprovante de recebimento das mercadorias; ou os CTRC's (conhecimentos de transporte rodoviários de cargas das empresas que conduziram e entregaram os produtos no destinatário localizado neste Estado); ou a prova do pagamento das operações junto aos fornecedores da impugnante, via procedimento de circularização junto aos fornecedores etc.

Ressalto que o caso em exame se assemelha em muito às autuações formalizadas em passado recente, lastreadas em meros relatórios do SINTEGRA, sem a juntada de notas e comprovantes da efetiva circulação das mercadorias. Este Conselho de Fazenda, em reiteradas decisões, consolidou o entendimento de que lançamentos tributários fundados tão somente em informações ou relatórios do SINTEGRA não tem o condão de provar a efetiva circulação de mercadorias. O mesmo raciocínio deve ser aplicado ao cruzamento de informações entre a EFD (escrituração fiscal digital) de um contribuinte em confronto com a EFD de outros contribuintes, não podendo o fisco conferir a esses registros fiscais o conteúdo de prova e certeza de que as mercadorias foram

*efetivamente postas em circulação e entregues ao destinatário localizado neste Estado. Esses registros podem até constituir um indício ou uma “pista” de irregularidades fiscais, que demanda, todavia, maiores apurações e agregação de outros elementos que possam servir de lastro probatório com a finalidade de respaldar um lançamento tributário de ofício.*

*Importante consignar que o “evento” relacionado à obrigatoriedade de confirmação de recebimento da NF-e ainda não é obrigatório para todos os contribuintes e vem sendo paulatinamente implementado. Assim dispunha o RICMS/97 (Subseção II –A – Da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e do Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e – arts. 231-A a 231-Q), e, atualmente, o RICMS/12, com o “evento” da “Manifestação do Destinatário” para o setor de combustíveis, nos artigos 82 a 100.*

*Importante também destacar que a legislação de regência do ICMS, positivada na Lei nº 7.014/96, no RICMS/97 (já revogado) e no RICMS/12 (atualmente vigente), não confere ao ato de emissão de nota fiscal, seja em papel ou na modalidade eletrônica, o efeito de constituir fato gerador do imposto. Só há fato imponível do ICMS quando da realização de operações de saídas de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. O aspecto temporal do fato gerador do ICMS, correspondente ao momento da saída ou da entrada da mercadoria, nem sempre é coincidente com o momento da emissão do documento fiscal. Nesse sentido está positivada a norma do Regulamento do ICMS ao prescrever que a emissão da NF-e se dá antes da ocorrência do fato gerador do imposto. Vejamos o conteúdo do art. 82 do RICMS: “Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador.*

*A validade jurídica a que faz referência a norma acima reproduzida está vinculada à pessoa do emitente, mas não à pessoa do destinatário. Somente se houver prova que ateste que o suposto adquirente tenha efetivamente recebido a mercadoria, por qualquer “evento” que esteja registrado no ambiente da NF-e ou por outra prova admitida em direito, é que se poderá validar o procedimento acusatório, lastreado tão somente em cópias de DANFEs.*

*Ressalto ainda que a Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96) prescreve multa específica caso o contribuinte destinatário, obrigado por norma específica atinente ao seu segmento, não se manifeste acerca do recebimento da NF-e. Refiro-me às disposições do art. 42, inc. X-A, com a seguinte redação:*

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

*X-A - 5% (cinco por cento) do valor da operação de manifestação do destinatário sobre a realização de operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico";*

*Assim, diante dos argumentos acima alinhavados e frente ao insuficiente conjunto probatório reunido neste PAF pela fiscalização, não se encontra comprovada a existência dos ilícitos tributários apontados no item I do Auto de Infração. Ademais os documentos apresentados na fase de defesa pelo contribuinte também implicariam em mudança do fulcro da exigência fiscal, visto que a acusação de falta de recolhimento de tributo deveria ser descartada em diversos meses.*

*Frente às razões acima expostas julgo NULO o Auto de Infração em epígrafe, com fundamento no art. 18, inc. II e inc. IV, letra “a”, do RPAF/99, que prescrevem a invalidade do lançamento de ofício que resulte em cerceamento ao direito de defesa e que não contenha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.*

*Recomenda-se, todavia, a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas e vícios acima apontados.*

Ante a desoneração do crédito exigido no lançamento fiscal, a 5<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

## VOTO

O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 5<sup>a</sup> JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar o Acórdão de nº 0104-05/15 na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA, tudo em razão da sucumbência imposta à fazenda pública estadual em face da declaração de nulidade da autuação.

Versam os autos sobre acusação ao autuado de ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, pelas aquisições de mercadorias originárias de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Examinado o PAF, constato que os fundamentos que culminaram nessa Decisão decorreram do seguinte entendimento dos julgadores “*a quo*”:

a) ter havido insuficiente conjunto probatório reunido neste PAF pela fiscalização, não se

- encontrando comprovada a existência dos ilícitos tributários apontados no Auto de Infração;
- b) os documentos apresentados na fase de defesa pelo contribuinte implicariam mudança do fulcro da exigência fiscal, visto que a acusação de falta de recolhimento de tributo seria descartada em diversos meses e com a inserção desses documentos no lançamento fiscal, a acusação de "falta de recolhimento do ICMS devido a título de antecipação parcial" deixaria de existir, subsistindo, em tese, tão somente, a imputação de fato diverso, relacionado a "recolhimento a menor do ICMS – antecipação parcial";
- c) no que se refere às notas fiscais, as quais o contribuinte nega as aquisições, a prova de que o mesmo realizou as operações autuadas está baseada exclusivamente nos DANFEs reproduzidos em mídia eletrônica. Neste caso, a questão atinente à prova da efetiva aquisição de mercadorias originárias de outras unidades da Federação, carece de validade jurídica, visto que não há prova que ateste que o suposto adquirente tenha efetivamente recebido a mercadoria, por qualquer "evento" que esteja registrado no ambiente da NF-e, a validar o procedimento acusatório, tendo sido este, lastreado tão somente em cópias de DANFEs.

No que diz respeito ao Recurso de Ofício, pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que a Decisão de piso não merece qualquer reforma.

Primeiro, porque em fase de defesa foram apresentados documentos que se devidamente analisados pelo aujuante resultaria em modificação da acusação fiscal, conforme apreciado pela primeira instância.

Segundo, porque o Auto de Infração não foi instruído com a juntada de comprovantes da efetiva circulação das mercadorias, fundado tão somente em informações de terceiros, carecendo o lançamento dos requisitos de segurança, liquidez e certeza que lhe devem ser inerentes.

Coaduno com o posicionamento dos Membros integrantes da 5<sup>a</sup> JJF no sentido da nulidade da autuação, isto porque, outro não é o entendimento assente neste órgão julgador que tem, reiteradamente, afastado lançamentos idênticos quando maculados por tal vício, ou seja: independentemente da fonte de informação, é preciso que os documentos fiscais que serviram de base para a autuação estejam inseridos no processo, com elementos que comprovem a efetiva circulação das mercadorias com destino ao estabelecimento do autuado, o que no caso presente não ocorreu.

Tendo sido o Auto de Infração realizado de forma imprecisa, este fato implica sua nulidade, consoante determina o art. 18, inciso IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Considero acertado o entendimento externado pelo voto condutor do acórdão recorrido, pelo que mantengo a Decisão de piso com base nos seus próprios fundamentos.

Considero correta a Decisão ora recorrida e NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir da eminentíssima relatora, de acordo com as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Um dos fundamentos utilizados pela JJF para anular o lançamento de ofício foi de que os documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas (DANFEs) foram as únicas provas juntadas pela Fiscalização para demonstrar o suposto ilícito. De acordo com o i. relator de primeira instância, este Conselho, relativamente às operações constatadas via SINTEGRA, somente considera efetivamente comprovadas as entradas interestaduais quando acompanhadas de extratos ou recibos de pagamento, conhecimentos de transporte, canhotos assinados pelos destinatários etc.

Ora, tal fato é verdadeiro, mas não estamos a tratar de documentos físicos, capturados ou discriminados com o uso do SINTEGRA, mas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o qual contém nuances de aspecto tecnológico que os distingue em absoluto (SINTEGRA X SPED), assim como demonstram a necessidade de tratamento probatório diferenciado.

Segundo a JJF, a obrigatoriedade de confirmação da nota fiscal eletrônica existe apenas para uma

parcela dos contribuintes, porquanto está sendo paulatinamente implementada. Correto, a partir da citada implementação, as circulações de mercadorias somente ocorrerão com a chancela digital dos destinatários.

Todavia, a regra a seguir referida vale desde que criado o SPED: o contribuinte que conste como destinatário em documento fiscal a ser registrado eletronicamente na Secretaria da Fazenda deve verificar se o respectivo registro eletrônico de documento fiscal foi regularmente gerado no sítio da Internet do órgão.

Havendo inconsistências ou divergências nas informações do citado registro ou até mesmo sendo falso, impreciso ou inverídico, ao sujeito passivo (destinatário) cabe informar a irregularidade ao Fisco, mediante documentação apropriada.

Portanto, trata-se de uma mudança de paradigmas, de uma alteração no modo de encarar e tratar os documentos fiscais, do meio físico para o digital. Este último confere comodidades aos envolvidos, mas, de outra banda, resulta no ônus de que se mantenham em constante estado de alerta - vez que são necessárias reiteradas pesquisas nas páginas da web das unidades federativas.

Acrescente-se que a cada vez que um determinado contribuinte emite um documento fiscal contra outro, este outro é cientificado pela Secretaria da Fazenda via e-mail. Portanto, de modo a evitar a mera negativa da realização da compra, a qual obsta, algumas vezes capciosamente, a persecução da verdade material, dois são os meios de informação hoje em dia assegurados à totalidade das instituições privadas: sítio da Internet e e-mail.

A confirmação da nota fiscal eletrônica à qual se referiram os julgadores de base, paulatinamente implementada, será mais uma comodidade outorgada aos particulares, mas que de modo algum os afasta do indigitado ônus, ao menos até a completa instalação.

Relativamente aos documentos de arrecadação estadual juntados pelo fiscalizado, entendo não serem motivo de nulidade do Auto de Infração. Caberia à JJF converter o feito em diligência e determinar a dedução das quantias já recolhidas, com informação fiscal prestada nos moldes do art. 127, § 6º do RPAF-BA/1999, o que em nada alteraria o fulcro da acusação.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, de modo a julgar nula a Decisão recorrida, com vistas a que o PAF retorne à JJF para saneamento e posterior julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 233085.0057/14-2, lavrado contra **G ALVES CALÇADOS LTDA. (SUPER MODA) - ME**.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Alexandrina Natalia Bispo dos Santos , Daniel Ribeiro Silva e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

PAULO DANILLO REIS LOPES - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS