

**PROCESSO** - A. I. Nº 269094.0010/17-2  
**RECORRENTE** - COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO BAHIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0044-01/19  
**ORIGEM** - INFRAZ JEQUIÉ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/03/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0343-11/19

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS. Demonstrado que o autuado realizou operações de circulação de mercadorias registradas em documentos não fiscais, conforme Boletim de Inteligência Fiscal nº 1376/2016. Rejeitadas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2017, o qual formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$6.630.097,31, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis por utilização de documento fiscal inidôneo, em operação de saída de mercadoria tributada (05.09.01), ocorrido nos meses de março de 2014 a abril de 2016, e de junho a agosto de 2016, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea “h”, do inciso IV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Consta ainda na descrição da infração que o autuado fez uso de documentos extrafiscais em nome da empresa Brisa Comércio e Representações para registrar os pedidos e entregar mercadorias. Destacou que os dados dos pedidos apreendidos exibem exatamente as mesmas informações constantes na mídia eletrônica (fl. 28).

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes argumentos abaixo transcritos:

#### VOTO

*Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I, do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Rejeito o pedido de nulidade requerido pelo autuado, em razão de suposta preterição do direito de defesa por não conter nos autos elementos para se determinar, com clareza, a infração imputada e o infrator. Na descrição dos fatos, foi determinada com exatidão a natureza da infração cometida pelo autuado. Foi detectada omissão de saídas de mercadorias por meio de documentos não fiscais emitidos, apreendidos durante operação denominada “Borda da Mata”. Foram anexados demonstrativos e planilhas com dados acerca do montante do débito apurado.*

*Ademais, conforme disposto no art. 19 do RPAF, eventual erro na indicação do enquadramento legal, não acarreta em nulidade do Auto de Infração, se o enquadramento ficou evidente na descrição dos fatos, como de fato ocorreu no presente lançamento.*

*Também rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, sob a argumentação de que não foram lavrados o termo de ocorrência fiscal e o termo de início de fiscalização.*

*O presente Auto de Infração decorre de operação denominada “Borda da Mata”, determinada pela Justiça, que culminou com a apreensão de diversos documentos. O Termo de Ocorrência Fiscal deve ser lavrado para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for*

*desnecessária a apreensão dos mesmos, conforme disposto no inciso IV-A, do art. 28 do RPAF. Assim, não se aplica a emissão do referido termo como condição para que se efetuasse as tarefas de fiscalização que culminaram com a lavratura deste Auto de Infração.*

*O Termo de Início de Fiscalização serve como marco que retira a espontaneidade para eventuais recolhimentos de impostos pelo contribuinte. A sua emissão não visa garantir ao autuado o direito ao contraditório, pois em nada auxilia na produção de qualquer argumentação ou levantamento de provas, pois de nada foi acusado e nada poderá fazer em termos de defesa, enquanto não receber formalmente uma reclamação de ofício acerca do descumprimento de obrigações principais ou acessórias.*

*A ordem de serviço registra um procedimento interno que nunca poderia ser motivo de nulidade do processo, pois em nada afeta o direito de defesa do autuado.*

*Ademais, o inciso IV, do art. 26 do RPAF, estabelece que a lavratura do Auto de Infração é uma das formas de início do procedimento fiscal. Assim, a inexistência do Termo de Início de Fiscalização não pode ser motivo para nulidade do Auto de Infração, pois não acarreta em prejuízo ao direito de defesa do autuado.*

*Entretanto, apesar de todas essas considerações, observo que efetivamente foram lavrados dois termos de início de fiscalização para documentar o início da fiscalização e a sua prorrogação, conforme documentos anexados às fls. 06 e 07, respectivamente. Inexistindo, portanto, qualquer fundamento nas alegações trazidas pelo autuado acerca da falta de emissão do referido termo.*

*Indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado. Entendo que o produto da fiscalização baseou-se em documentos apreendidos no estabelecimento do autuado que refletem a realização de efetivas operações de saídas de mercadorias. Ao autuado, foi concedido o direito de defesa na forma da legislação, para que apresentasse suas alegações e documentos que julgassem necessários para afastar a imputação da presente exigência fiscal.*

*O presente Auto de Infração, decorre de operação da Secretaria de Segurança Pública (SSP), Departamento de Repressão ao Crime Organizado (DRACO) e da Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública (DECECAP), denominada “Borda da Mata”, em cumprimento à determinação do Juízo da 1ª Vara Criminal da Comarca de Jequié/BA, cujo produto das apreensões serviu de base para a elaboração do Boletim de Inteligência Fiscal nº 1376/2016, pela Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa (INFIP) (Fls. 67 a 83).*

*De acordo com o referido boletim, foi constatado que o autuado efetuava saídas de mercadorias registradas em documento não fiscal, tendo como emitente uma empresa fictícia denominada Brisa Comércio e Representações, conforme exemplos anexados das fls. 117 a 130. Na amostragem de documentos não fiscais apreendidos, em 41% não foram identificados os respectivos documentos fiscais e em 56% a nota fiscal foi emitida em valor inferior ao constante no pedido (fl. 74).*

*O autuante anexou CD à fl. 14, onde constam demonstrativos elaborados para detalhamentos das operações efetivamente realizadas pelo autuado, tomando por base o resultado da extração de dados por meio do software OS Forensics, durante a execução da operação “Borda da Mata”, conforme CD à fl. 28.*

*Na pasta denominada “Anexo C-1 – Relação de Clientes”, constam a identificação dos clientes por código, extraídos da pasta “cliente”, em CD à fl. 28. Nas pastas denominadas “Demonstrativo C-1”, “Demonstrativo C-2” e “Demonstrativo C-3”, constam as contas a receber dos anos de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, extraídos da pasta “creceb”, em CD à fl. 28.*

*Na pasta denominada “Anexo B-1 – Relação de Produtos”, constam a identificação dos produtos por código, extraídos da pasta “produt”, em CD à fl. 28. Na pasta denominada “Demonstrativo B – Operações Saídas por Item”, constam a identificação das operações de saídas efetuadas pela empresa, com total por operação e por item de mercadoria, extraídos da pasta “itensfs”, em CD à fl. 28.*

*Na pasta denominada “Demonstrativo A-1 – Saídas sem NF” constam a relação do total das operações de saídas efetuadas com documentos não-fiscais. E na pasta denominada “Demonstrativo A – Total Operações”, constam a relação total de operações de saídas efetuadas pela empresa, extraídos da pasta “cabnfs”, em CD à fl. 28.*

*A presente cobrança, não prejudicou o autuado em relação à observação do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Foi constatado a realização de operações sem a emissão do respectivo documento fiscal. O que se está reclamando é a ausência do débito do imposto. A utilização de créditos fiscais vinculados a estas operações que ora são objeto da autuação depende da existência da efetiva aquisição mediante emissão de documento fiscal. O autuado não trouxe aos autos qualquer prova de que essas mercadorias foram adquiridas nos termos da legislação, para que pudesse exercer seu direito ao crédito fiscal, correspondente ao pagamento do imposto pelos seus fornecedores. Desse modo, não há porque se falar em reconstituição da conta corrente fiscal, pois não há prova da existência de créditos fiscais vinculados às saídas objeto da autuação.*

*A operação “Borda da Mata”, revelou a existência de associação criminosa que omitia a realização de*

*operações com o intuito de não pagar tributos no Estado da Bahia. Por todo o exposto, não restam dúvidas de que as operações registradas nos documentos não-fiscais, indicados na pasta “Demonstrativo A-I – Saídas sem NF”, representaram operações que de fato tiveram como responsável a empresa Comercial Rio Bahia Ltda.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso, objetivando a reapreciação da decisão de piso, pelos seguintes fundamentos:

Incialmente faz um breve relato dos fatos e aponta como preliminar de nulidade a insegurança quanto à infração e ao infrator, tendo em vista que a fiscalização foi embasada em documentos emitidos por outras empresas, o que demonstraria a insegurança quanto ao infrator.

Diz também que a autuação fiscal fala em responsabilidade solidária em razão da detenção de mercadorias em situação irregular (art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96) e, ao mesmo tempo, imputa a existência de prova da realização do fato gerador (omissão de saídas) pela Recorrente, demonstrando total incongruência e acarretando insegurança também quanto à infração.

Ressalta que o art. 129, § 1º, inciso V do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), prescreve que é requisito indispensável do Auto de Infração a indicação dos dispositivos da legislação tributária, supostamente infringidos pela conduta que é imputada ao contribuinte.

Salienta que a infração imputada à Recorrente decorre de documentos em nome de outra empresa (“Brisa Comércio e Representações”), a qual, no entendimento da fiscalização é uma empresa fictícia utilizada pela Recorrente; que a presente autuação fiscal é fundamentada exclusivamente nas conclusões do Boletim de Inteligência Fiscal nº 1376, que foi decorrente de constitucional e ilegal busca e apreensão determinada no Processo Judicial nº 0301172-92.2016.8.05.0141, em trâmite na 1ª Vara Criminal de Jequié/BA, tendo apresentado defesa, no âmbito penal, contra as acusações realizadas no referido no processo judicial, demonstrando a ilegalidade e abusividade da medida, bem como requerendo o acesso à documentação apreendida para que a Recorrente possa, enfim, exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Deste modo, defende que é completamente nulo o procedimento adotado pela autuação fiscal, posto que apurou como débito da Recorrente o ICMS supostamente incidente sobre os documentos extrafiscais em nome da Brisa Comércio e Representações”, demonstrando claramente a insegurança quanto à determinação de qual é a infração e o infrator (art. 18, IV, “a” do RPAF).

Ademais, afirma que a conduta imputada e o enquadramento legal são totalmente insuficientes e não justificam a cobrança do ICMS em tela, o que representa grave insegurança quanto à infração que é imputada à Recorrente, bem como lhe cerceia o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Assim, requer que seja reformada a Decisão recorrida para se declarar a nulidade da presente autuação fiscal, em razão de insegurança quanto à infração imputada e quanto a quem a praticou.

Continuando nas preliminares de nulidade, aponta também a necessidade de Reconstituição da Conta Corrente Fiscal, vez que, ainda que se admita que a Recorrente é devedora do ICMS pela pretensa omissão de saída, há de se observar que tal exigência deve respeitar a não cumulatividade do imposto, abatendo o valor do ICMS incidente nas operações anteriores, o que não foi feito pela autuação.

Informa que a presente preliminar de nulidade foi aduzida em sede de Impugnação, no entanto, a Decisão recorrida sequer a analisou, limitando-se a alegar que “*não há prova da existência de créditos fiscais vinculados às saídas objeto da autuação*”, entendendo a recorrente que tal entendimento exarado é completamente equivocado, e representa ofensa à não cumulatividade do ICMS prevista em todo o ordenamento jurídico (Constituição, Lei Complementar, Lei Ordinária e Regulamento). Ademais representa ofensa ao princípio da verdade material.

Frisa a Recorrente que requereu realização de diligência fiscal para conferência dos créditos de

ICMS a que teria direito, bem como para que se fosse a apuração do imposto exigido de acordo com as efetivas saídas e entradas de mercadorias realizadas no período fiscalizado. Todavia, a Decisão recorrida indeferiu sumariamente o pedido de diligência sob o argumento de que “*a fiscalização se baseou em documentos que refletem a realização das operações de saída de mercadorias*”, demonstrando, mais uma vez, que não pretende reconhecer a não cumulatividade do ICMS prevista na legislação tributária, muito menos respeitar o princípio da verdade material, que rege o processo administrativo.

Afirma que a autuação fiscal exige da Recorrente o ICMS sobre as pretensas operações de circulação de mercadoria de forma totalmente cumulativa, pois não reconhece o crédito do ICMS incidente sobre as etapas anteriores, vez que exigiu o imposto sobre o valor total da pretendida operação de circulação, o que representa cobrança cumulativa, pois é cobrada a alíquota do ICMS (17% ou 18%) sobre o valor total (“cheio”) do documento que deu ensejo à cobrança (“pedidos”, “documentos extrafiscais”, etc.).

Entende que a autuação fiscal deveria ter realizado a reconstituição da conta-corrente fiscal, observando os critérios do art. 22 da Lei nº 7.014/96, em cada exercício que exige o ICMS (2014, 2015, e 2016) em razão da suposta omissão de saída de mercadoria tributada por utilização de documento fiscal inidôneo em operação de saída de mercadoria tributária.

**Frisa que, no Auto de Infração nº 2690940001/17-3, foi constituído crédito tributário em desfavor da Recorrente com a mesma motivação da presente autuação (omissões de saída apuradas em decorrência das conclusões do Boletim de Inteligência Fiscal nº 1376/2016), contudo, nessa outra autuação fiscal foi realizada a reconstituição da conta corrente fiscal do exercício, atribuindo-se o crédito referente às aquisições das mercadorias.**

Assim, defende a nulidade da autuação fiscal, que deveria ter realizado a reconstituição da conta-corrente fiscal da Recorrente para exigir o ICMS em obediência à não cumulatividade.

No mérito, fundamenta sua defesa justamente na questão da não cumulatividade do ICMS, tecendo as devidas considerações legais e, mais uma vez, confronta a ilegalidade da presunção adotada pela fiscalização e da inobservância da verdade material.

Discorre sobre a abusividade da multa aplicada e, por fim, pugna:

- a) Que seja dado PROVIMENTO INTEGRAL ao presente Recurso Voluntário e seja reconhecida a NULIDADE/ IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração nº 2690900010/17-2, tendo em vista a: (i) Insegurança quanto à Infração e ao Infrator; (ii) necessidade de Reconstituição da Conta Corrente Fiscal; (iii) ofensa à não-cumulatividade do ICMS; (iv) ilegalidade da presunção adotada pela fiscalização; e (v) inobservância da verdade material.
- b) Subsidiariamente, caso seja mantida a autuação fiscal, o que se admite apenas por hipótese, requer-se que a multa aplicada no percentual de 100% do valor do imposto supostamente devido seja reconhecida como excessivamente abusiva e confiscatória, em ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV da CF, devendo a multa ser cancelada, ou reduzida a patamar razoável.
- c) Por fim, em respeito ao princípio da verdade material, nos termos do artigo 145 do RPAF/99, a Recorrente requer seja o presente processo convertido em diligência para que seja apurado o ICMS exigido em consonância com realidade dos fatos, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

## VOTO

De início, cabe-nos a análise da preliminar de nulidade trazida pelo contribuinte, o qual afirma que o presente PAF não demonstra, com segurança, a infração e o infrator, pelas razões narradas no relatório acima.

Quanto à alegação de que a fiscalização se baseou em documentos emitidos por outras empresas e que a conduta imputada e o enquadramento legal são totalmente insuficientes, informo que o processo foi gerado em decorrência da operação “Borda da Mata” realizada pela INFIP/SEFAZ, onde restou efetivamente demonstrado que a empresa autuada utilizava documentos extrafiscais (pedidos) em nome da empresa fictícia (Brisa Comércio e Representações).

Conforme o boletim de fiscalização, restou demonstrado que o autuado efetuava saídas de mercadorias registradas em documento não fiscal, tendo como emitente uma empresa fictícia denominada Brisa Comércio e Representações, conforme exemplos anexados das fls. 117 a 130.

Na amostragem de documentos não fiscais apreendidos, em 41% não foram identificados os respectivos documentos fiscais e em 56%, a nota fiscal foi emitida em valor inferior ao constante no pedido (fl. 74).

Observo que consta no processo Nota Explicativa do autuante, às fls. 11/13, bem como mídia com todos os demonstrativos dos trabalhos realizados, anexos à fl. 13. Nele, encontramos os resumos dos demonstrativos de débito sintético dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, em sumários extraídos do “Demonstrativo A-1”, o qual apura todas as operações realizadas pela autuada sem emissão de nota fiscal. Salienta o autuante que tal planilha foi destacada de outra planilha, “Demonstrativo A”, que arrola todas as operações de vendas de mercadorias efetuadas no período fiscalizado (com e sem emissão de nota fiscal).

Explica ainda que, para efeito de especificar as mercadorias transacionadas, os respectivos tratamentos tributários e a consequente apuração do imposto devido, foram apresentadas também as seguintes planilhas:

- Demonstrativo B: saídas por operação e por item de mercadoria;
- Anexo B-1: anexo do Demonstrativo B: lista de produtos comercializados por código;
- Demonstrativos C: contas a receber por pedido;
- Anexo C-1: Anexo da planilha C: lista de clientes por código;

Assim, descabe o pedido de nulidade formulado, tendo em vista que o PAF se encontra revestido de todos os elementos probatórios que comprovam ser a recorrente parte legítima da autuação (infrator), bem como a infração (devidamente tipificada pelo autuante) cometida por este.

Quanto à alegada necessidade de reconstituição do conta-corrente neste Auto de Infração, diferentemente do ocorrido no Auto de Infração nº 2690940001/17-3, o qual trata da falta de recolhimento do ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, o autuante deixou claro que as EFD's anexadas ao processo comprovam que foram lançados todos os créditos fiscais decorrentes das aquisições regulares de mercadorias efetuadas pela autuada, motivo pelo qual não há, inclusive, necessidade de reconstituição da conta corrente fiscal.

Ademais, como bem salientou o julgador da Primeira Instância:

*O que se está reclamando é a ausência do débito do imposto. A utilização de créditos fiscais vinculados a estas operações que ora são objeto da autuação depende da existência da efetiva aquisição mediante emissão de documento fiscal. O autuado não trouxe aos autos qualquer prova de que essas mercadorias foram adquiridas nos termos da legislação, para que pudesse exercer seu direito ao crédito fiscal, correspondente ao pagamento do imposto pelos seus fornecedores. Desse modo, não há porque se falar em reconstituição da conta corrente fiscal, pois não há prova da existência de créditos fiscais vinculados às saídas objeto da autuação.*

Assim, não merece prosperar tal alegação de nulidade, muito menos o pedido de diligência formulado neste sentido, bem como inexiste ofensa ao princípio da não cumulatividade apontada pelo contribuinte.

Quanto ao caráter abusivo/confiscatório da multa aplicada, este órgão administrativo não tem competência para se manifestar sobre constitucionalidade, conforme determinação do art. 167, I do RPAF/99.

Por fim, e por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269094.0010/17-2, lavrado contra COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO BAHIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.630.097,31, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “h” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS