

**A. I. Nº** - 269094.0010/17-2  
**AUTUADO** - COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO BAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - EMILIO ALVES DE SOUZA FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/06/2019

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0044-01/19**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2017, 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.

O autuante acrescentou 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).

O autuado apresentou impugnação contra o Auto de Infração das fls. 153 a 168. Reclamou que a autuação fiscal não deixou claro quais foram os dispositivos que fundamentaram a exigência do crédito tributário. Explicou que fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato. Assim, concluiu que, por conta disso, o art. 18, II e IV, “a” do RPAF/99, são nulos os Autos de Infração que preterirem o direito de defesa e que não tenham elementos para se determinar, com clareza, a infração imputada e o infrator:

Destacou que a infração imputada decorre de documentos em nome de outra empresa (“Brisa Comércio e Representações”), a qual, no entendimento da fiscalização é uma empresa fictícia utilizada pela Impugnante.

Asseverou que a presente autuação fiscal é fundamentada exclusivamente nas conclusões do Boletim de Inteligência Fiscal nº 1376, que foi decorrente de inconstitucional 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.

Disse que requereu o acesso à documentação apreendida para que pudesse, enfim, exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Por isso, requereu a juntada posterior de documentos e a realização de diligência fiscal com o fito de analisar os seus documentos fiscais para fins de apuração do ICMS com observância do princípio da verdade material, bem como da não cumulatividade prevista na Constituição, legislação complementar e legislação estadual.

Considerou completamente nulo o procedimento adotado na presente autuação fiscal, posto que apurou como débito da Impugnante 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.

Argumentou que a infração não deixa claro quem realizou o pretenso fato gerador de ICMS. Foi mencionado o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que prevê a responsabilidade por solidariedade para quem “detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação

fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea”, no entanto, não há prova de que a Impugnante detinha as mercadorias que fundamentaram a presente autuação fiscal.

Concluiu 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, bem como lhe cerceia o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Disse que, se a fiscalização entendeu que as mercadorias estão em situação irregular, deveria ter lavrado o Termo de Ocorrência Fiscal, conforme determina o art. 28, IV-A do RPAF. Concluiu que a falta de lavratura do Termo de Ocorrência Fiscal acarreta a nulidade da autuação fiscal.

Acrescentou que não foi anexado ao Auto de Infração o Termo de Início de Fiscalização, conforme determina o art. 28, §4º, I do RPAF. Frisou que o Termo de Início de Fiscalização é primordial para que seja determinado quando se iniciou o procedimento de fiscalização (art. 28, I do RPAF), uma vez que ele tem que ser encerrado dentro do prazo de 90 dias previsto no § 1º, do art. 28 do RPAF.

Explicou que o Auto de Infração decorreu da Ordem de Serviço - OS nº 501546/17, e a conclusão da fiscalização somente aconteceu em 29/09/2017, enquanto a constituição do crédito tributário só veio a ser realizada em 10/10/2017, quanto da intimação do sujeito passivo.

Segundo a Comunicação Interna - CI nº 035/2017, anexada ao presente Auto de Infração, na data de 19/06/2017, a OS nº 501546/17 já estava sendo executada, o que comprova que a Ordem de Serviço é anterior a esta data. Restando comprovada que a OS nº 501546/17 foi concluída após os 90 dias previstos no § 1º do art. 28 do RPAF.

Finalizou argumentando que como não há Termo de Início de Fiscalização e qualquer prova de prorrogação do prazo de 90 dias, há de se concluir que a fiscalização em análise foi concluída após o prazo previsto no §1º, do art. 28 do RPAF, o que acarreta na nulidade do Auto de Infração.

Disse que a presente autuação deve respeitar a não cumulatividade do imposto, abatendo o valor do ICMS incidente nas operações anteriores, o que não foi feito pela autuação fiscal ora impugnada, pois é cobrada a alíquota do ICMS sobre o valor total do documento que deu ensejo à cobrança (“pedidos”, “documentos extrafiscais”, etc.).

Argumentou que a presente autuação fiscal deveria ter realizado a reconstituição da conta corrente fiscal da Impugnante em cada exercício que lhe imputa a exigência do ICMS. Concluiu que exigir o imposto sem observar o crédito de ICMS referente às etapas anteriores representa cobrança cumulativa e em cascata de imposto, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

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

Disse que a fiscalização adotou uma presunção, sem qualquer fundamento legal, de que as mercadorias teriam sido comercializadas pela Impugnante, fundamentados em pedidos em nome de uma terceira empresa que sequer foi fiscalizada, não se preocupando em demonstrar com provas e fundamentação legal o que levou à conclusão que a Impugnante teria realizado operações de circulação de mercadorias sem o pagamento do ICMS.

Salientou que o processo administrativo tributário deve obediência ao princípio da verdade material, que determina que o tributo deve ser apurado com base no que realmente aconteceu, em detrimento do quanto representado formalmente em documentos:

Acrescentou que a multa aplicada no patamar de 100% do tributo devido é abusiva, o que representa manifesta inconstitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV, da CF/88.

Diante do exposto, pleiteou que 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) inexistência de Termo de Ocorrência Fiscal; (iii) ausência do Termo de Início de Fiscalização; (iv) expiração do prazo para conclusão da fiscalização; (v) necessidade de Reconstituição da Conta Corrente Fiscal;

(vi) ofensa à não-cumulatividade do ICMS; (vii) ilegalidade da presunção adotada pela fiscalização; (viii) inobservância da verdade material.

Por fim, requereu que o presente processo fosse convertido em diligência para que a apuração do ICMS exigido ocorra 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.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 175 a 178. Explicou que o autuado foi devidamente informado que estava sob a ação fiscal, conforme Termo de Início de Fiscalização em atendimento à Ordem de Serviço nº 501.546/17, em 02/05/2017 (fl. 06), bem como a subsequente prorrogação, conforme Termo de Prorrogação, em 03/07/2017 (fl. 07), culminando com a lavratura de Auto de Infração em 29/09/2018. Assim, concluiu que não cabe a alegação de nulidade suscitada pela defesa.

Quanto ao mérito da autuação, salientou que o autuado tornou-se uma notória descumpridora das obrigações principais e acessórias perante a SEFAZ. Possui débitos inscritos na dívida ativa da ordem de milhões de reais e está permanentemente sob regime especial de fiscalização.

Destacou que as notas explicativas (fls 11 a 13) resumem os procedimentos adotados pela fiscalização que culminaram com lavratura do Auto de Infração. Explicou que o imposto sonegado foi apurado a partir de informações capturadas em mídia eletrônica originadas da própria empresa, por meio de busca e apreensão judicial.

Ressaltou que as informações foram confrontadas com as EFDs transmitidas, em que foram considerados os débitos e créditos devidamente escriturados. Acrescentou que as omissões de saídas apuradas nos demonstrativos foram corroboradas com os documentos apreendidos no estabelecimento, os quais comprovam a venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, a exemplo de pedidos em nome da empresa fantasma Brisa Comércio e Representações e comprovantes de entrega.

Asseverou que a mídia anexa ao boletim contém as provas inequívocas de sonegação do ICMS, que são os relatórios gerenciais confeccionados pela própria empresa, a qual teve a sua documentação em mídia eletrônica capturada pela SEFAZ mediante ação de busca e apreensão individual. Lembrou que nos demonstrativos estão identificadas as operações com emissão de NF e as operações sem NF, bem como a descrição das mercadorias, os respectivos destinatários e detalhamento das contas a receber.

Discordou da alegação de cobrança cumulativa do ICMS, pelo não abatimento do imposto supostamente incidente nas etapas anteriores. Disse que as EFDs anexadas ao processo comprovam que foram lançados todos os créditos fiscais decorrentes das aquisições regulares de mercadorias efetuadas pela autuada, não havendo necessidade de reconstituição da conta corrente fiscal. concluiu que o imposto exigido foi relativo às saídas de mercadorias com utilização de documento inidôneo, nas quais o seu detentor é o responsável solidário pelo pagamento do tributo devido, conforme assegura o art. 6º da Lei nº 7.014/96.

## **VOTO**

Inicialmente, 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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 julgasse 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 Inspeção 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-1 – 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269094.0010/17-2**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.630.097,31**, acrescido de multa de 100%, prevista no art. IV, “h” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – JULGADOR