

A. I. N° - 272466.0026/18-2
AUTUADO - REGIONAL MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/04/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0073-03/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infração não impugnada. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Autuado comprova o recolhimento do ICMS escriturado no livro fiscal próprio. Infração insubsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Os documentos fiscais não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo exigido. Infração subsistente. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Autuado não contestou. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/09/2018, refere-se à exigência de crédito tributário no valor total de R\$35.491,84, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.40: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de junho, agosto, outubro e dezembro de 2014. Valor do débito: R\$2.611,98. Multa de 60%.

Infração 02 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março de 2014. Valor do débito: R\$3.936,78. Multa de 60%.

Infração 03 – 05.05.03: Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2014. Valor do débito: R\$28.891,65. Multa de 100%.

Infração 04 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril, junho, julho, setembro a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$51,43.

O autuado apresentou impugnação às fls. 29 a 54 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e informa que reconhece a procedência do débito apurado nas infrações 01 e 04.

Quanto à infração 02, alega que o autuante não agiu corretamente, pois, o ICMS foi devidamente recolhido, com código de receita 1755, documento de origem 850000.2293/14-0, conforme comprovantes acostados aos autos.

Infração 03: Alega que não houve uma omissão de entrada, e sim a apresentação de um arquivo de SPED sem o preenchimento correto das operações de entrada e saída de mercadoria, pois o Fisco mesmo é conhecedor das dificuldades de apresentação da obrigação acessória em sua fase de implantação, tanto é que foi demonstrado na infração, irregularidade apenas no primeiro trimestre.

Reafirma que não houve omissão de entrada, e sim uma dificuldade insanável de apresentar o SPED Fiscal com todos os registros. No demonstrativo da suposta presunção de omissão de receitas apresentado pela autoridade fiscal, referente aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2014, apurou-se uma monta de R\$ 369.758,42 (Trezentos e Sessenta e nove mil setecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos), anexado aos autos;

Diz que no relatório de notas fiscais eletrônicas emitido pelo próprio *sítio* da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no mesmo período, ou seja, janeiro, fevereiro e abril de 2014, apresentou o valor de R\$ 487.264,53 (Quatrocentos e oitenta e sete mil duzentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e três centavos), conforme cópias que acostou aos autos.

Na DECLARAÇÃO DE APURAÇÃO MENSAL DO ICMS – DMA, no mesmo período, ou seja, janeiro, fevereiro e abril de 2014 o autuado diz que apresentou na mencionada declaração o valor de R\$501.108,74 (Quinhentos e um mil cento e oito reais e setenta e quatro centavos). Cópias das DMAs acostadas ao PAF.

Diz ser notória a coerência entre os valores apurados pela auditoria, com os relatórios das DMAs apresentadas nos períodos. Os valores das DMAs estão superiores, isso só demonstra que não houve má fé e omissão de saída por parte da autuada. No caso de alguma divergência mensal, como é do conhecimento de todos, tanto o relatório emitido pela autoridade fiscal, como o relatório das notas fiscais eletrônicas emitidas pela SEFAZ, são com base na data da emissão do fornecedor. Enquanto a DMA é gerada e apresentada mensalmente pela data da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte.

Diante de tais fatos, afirma que não teve qualquer intenção de omitir os registros das notas fiscais de entrada na escrita fiscal. A DMA é uma obrigação acessória que os contribuintes têm que apresentar para o Fisco na intenção de confirmar todos os lançamentos realizados por homologação, bem como, a confirmação de todos os registros fiscais realizados na escrita do contribuinte. Logo, tem que ser considerada para o crivo do que acima foi alegado, em especial no caso de auditoria fiscal.

Também alega que as operações interestaduais que realiza é passível de antecipação parcial e antecipação tributária, com isso, na geração do Documento de Arrecadação Estadual – DAE, é exigido a menção dos números das notas fiscais. Os números ali contidos estão no relatório emitido pelo agente fiscalizador. Por isso, entende que não há como falar em omissão, se o ICMS de entradas de mercadorias foi todo recolhido, conforme atesta o próprio auditor.

Diz que outra situação, é que na apresentação de forma incorreta do SPED Fiscal não houve dolo, má fé ou simulação e, desta forma, fica deste já requerida a total improcedência da infração ora guerreada.

Acrescenta que tem sempre honrado com os compromissos fiscais em suas obrigações principal e acessória, tanto é que a dita está credenciado junto à Sefaz, para pagamento da Antecipação Tributária, sendo que, para tal ato é necessário cumprimento de todas as obrigações.

Informa que, mediante autorização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (documento anexo), retificou os SPED Fiscal dos períodos de janeiro, fevereiro e abril de 2014. A retificação foi depois da ação fiscal, porém, a atitude de retificar o referido SPED, foi no sentido de demonstrar que o Fisco não teve prejuízos de ordem arrecadatória, e não houve omissão de saídas.

Citou exemplos, e afirmou que se percebe claramente que não houve omissão de saída, conforme o cruzamento entre o SPED Fiscal x DMA x DAE recolhido. Diz que não se pode desprezar a DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS, com dados fidedignos da apuração levantados a partir da escrituração fiscal, nela contendo todos os valores relativos às ditas notas fiscais acumuladas mês a mês, e essa prova também não pode ser desprezada no momento do julgamento do presente Auto de Infração.

Comenta sobre a DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS, reproduzindo os arts. 254 e 255 do RICMS-BA/2012. Afirma que não poderia ser tratado de forma tão desprezível como quis o autuante no seu processo de auditoria. Para fazer essa absurda acusação, era necessário que houvesse prova nos autos de que o Autuado tivesse agido de má-fé.

Outro ponto que menciona, é que não se pode alegar omissão de entradas de mercadorias sem que se faça auditoria de estoques, o que não foi observado pelo Autuante. Diz que a jurisprudência da Primeira Junta de Julgamento Fiscal desse Conselho de Fazenda, extrai da dicção do Acórdão JJF nº. 0221-01/17, o entendimento do relator José Raimundo Conceição, sobre a matéria em questão.

Reproduz o art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, ressaltando que estamos diante de imposto por homologação, ou seja, o sujeito passivo tem a obrigação de informar à Fazenda Pública, o valor do imposto apurado em um determinado período fiscal. No caso vertente, o ICMS, devido nos períodos fiscalizados, todos foram informados tempestivamente, por meio da DMA – Declaração de Apuração Mensal do ICMS, documento válido para o lançamento do crédito tributário, entendimento pacificado no STJ, conforme Súmula 436.

Assegura que adimpliu o crédito tributário relativo ao período fiscalizado, uma vez declarados através das DMAs mensais apresentadas, a cobrança do mesmo crédito apontada no auto ora guerreado, constitui bitributação, prática condenável no Direito Tributário, posto que, as supostas alegações de ausência de entradas de notas fiscais de compras estão sepultadas, conforme demonstrado por meio da documentação carreada aos autos.

Acrescenta que, diante dos argumentos e provas apresentados, a autoridade fazendária, bem como, os julgadores, poderão alterar ou modificar o lançamento, conforme expõe o artigo 145, inciso III, do CTN.

Lembra que a revisão de ofício do lançamento constitui verdadeiro poder-dever da Administração Tributária, nas lições de Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, razão pela qual, ainda que determinado contribuinte viesse a perder o prazo para apresentação da competente defesa administrativa, se a autoridade fiscal verificar falha no lançamento, deverá retificá-lo de ofício, nas palavras da mencionada doutrinadora. Afirma que, na mesma esteira, também são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado.

Também alega que o próprio enquadramento legal da infração estampando pelo autuante, consubstancia a defesa apresentada. Outra situação, é que o art. 247, § 4º, do RICMS-BA/2012 permite que a EFD – Escrituração Fiscal Digital entregue com inconsistência, seja retificada no prazo de trinta dias.

Se da análise dos documentos apresentados o autuante tivesse utilizado os critérios de observância e coerência dos documentos, como a DMA apresentada, teria aplicado uma penalidade fixa nos termos do Art. 42 da Lei 7.014/96, inciso XIII-A, letra “m”, pois, isso é totalmente possível com guarida na legislação mencionada.

Afirma que, no caso “*in comento*”, é pacífico e uníssono que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários louvados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Diz que em matéria de fato não basta argumento. É necessária a prova para que sobre ela forme o juiz a sua convicção. Quem nada prova nada tem, diante disso, é de bom alvitre lembrar que as presunções estão inseridas no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações, que se encaixem às molduras jurídicas.

Apresenta o entendimento de que a presunção gerada está levando a distorções do conceito entrada de mercadorias, e considerando inconsistência da EFD como omissão de entrada, o que na

verdade não é, na acepção técnica. Diz que toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando aquilo que não deverá jamais tributar.

Para a omissão de saída, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. A constatação de omissão de saída pela pessoa jurídica, deve ser devidamente comprovada pela fiscalização através da realização das verificações necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à validação do crédito tributário, sendo esse o entendimento do ACÓRDÃO nº 103-21.437, da 3ª CÂMARA, publicado no dia 24.12.2003.

Nesse ponto, conclui que desde o ano de 2007, os contribuintes com esse ramo de atividade estão sujeitos a emissão de notas fiscais eletrônicas, com isso, para ratificar a peça defensiva, basta fazer o cruzamento das notas fiscais eletrônicas com os registros emergentes na contabilidade para concluir que não há o que se falar em falta de registros.

Acrescenta que a presunção legal de omissão de saídas tem que estar de acordo com os sinais externos de certeza. Para a validade da presunção, a Fazenda Pública deverá procurar outros elementos probatórios, e no presente caso, o autuante fez apenas um cruzamento nas informações, sendo que o Fisco tinha mais de quatro situações para extrair a verdade real dos fatos, gerando auto de infração sem qualquer compromisso com a apuração da verdade real e isso configura abuso de autoridade.

A presunção legal requer o acréscimo de outros elementos necessários para que o lançamento tributário possa ter certeza e credibilidade, ou seja, necessitaria de outros elementos para levar uma inconsistência a uma transação não justificando a consequente tributação. E no caso em questão, o auditor só utilizou um único critério.

Comenta sobre os princípios da razoabilidade, da legalidade, da verdade material, concluindo que a Fazenda Pública Estadual não poderá condenar o autuado, sem que antes se faça extrair, a verdade real dos fatos ocorridos nos períodos fiscalizados.

Por fim, pede a improcedência parcial do presente Auto de Infração. Alternativamente, uma vez comprovada entrada de mercadorias no estabelecimento, caso entenda necessário, que se aplique o disposto no art. 41, inciso IX, da Lei n. 7.014/1996.

Protesta provar o alegado por todos os meios de provas em direito, mormente, pela junta de novos documentos, aditamento da impugnação.

O autuante presta informação fiscal às fls. 112 a 114 dos autos. De início, informa que o contribuinte reconheceu expressamente a procedência das Infrações 01 e 04 (fl. 30).

Quanto à infração 02, Auditoria do Conta-Corrente, diz que há reparos a fazer, posto que, a defesa apresentou prova da quitação (Débito Declarado: 850000.2293/14-0). Infração retificada (R\$ 0,00).

Infração 03: Auditoria EFD x NF-e (omissão de saídas de mercadorias apurada através de saídas não registradas). Informa que não há reparos a fazer, posto que, a defesa não apresentou provas cabais que poderiam macular a presente autuação fiscal.

Afirma que, da simples leitura dos autos (item 4 - RETIFICAÇÃO DO SPED FISCAL - fls. 33ss), conclui-se que o próprio contribuinte confessou tacitamente o não lançamento de NF-e de saídas no competente livro de Registro de Saídas, posto que, a empresa retificou o SPED-FISCAL após a finalização da Ação Fiscal, confirmando a correta lavratura do presente Auto de Infração.

Informa que no levantamento realizado pelo fisco, foi efetuado cruzamento entre a Escrituração Fiscal Digital - EFD e as Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, sendo respeitados todos dos Princípios Constitucionais (Razoabilidade, Verdade Real, Capacidade Contributiva e o Não-Confisco).

Também entende que não há o que se falar em risco de falência por causa da autuação fiscal, visto que o Estado disponibiliza parcelamentos dos débitos tributários e, não raro, há anistias. Recentemente (dez/18), os contribuintes baianos tiveram a oportunidade de regularizar sua

situação junto ao ICMS, com desconto de 90% em multas e acréscimos moratórios para a quitação de débitos decorrentes de fatos geradores ocorridos até o final de 2017, nos termos da Lei 14.016/18.

Observa que o contribuinte não foi capaz de comprovar (através de todos os meios admitidos pelo Direito), que não omitiu o registro das mercadorias e nem foi capaz de demonstrar que os Demonstrativos do Fisco não estavam corretos. Para elidir a prova do Fisco, bastaria que o contribuinte demonstrasse e comprovasse todos os lançamentos das NF-e na EFD.

Ressalta que não merece acolhimento a tese do autuado, uma vez que, para elidir, de modo válido, a autuação fiscal, o contribuinte deveria ter feito o cotejamento das NF-e com a EFD, o que não ocorreu. Não cabe à Fiscalização buscar elementos para sustentar alegações do autuado, visto que tais provas são de sua responsabilidade.

Com a implantação do SPED-Fiscal, afirma que inexiste outra forma de escrituração (seja impressa, mecânica etc), mas tão-somente virtual, ou seja, sem papel. Informa que todos os Demonstrativos de Débito, que dão sustentação à ação fiscal, foram disponibilizados em mídia eletrônica para a empresa (fls. 22). A ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração goza de presunção de certeza e liquidez do crédito tributário, na medida em que a atividade administrativa tributária rege-se, dentre outros, pelo Princípio da Legalidade.

Caso não seja o entendimento deste CONSEF, requer a substituição da presente infração pela aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória (penalidade fixa – art. 42, XIII-A, “m”, da Lei 7014/96), em homenagem ao Princípio da Fungibilidade recursal. Mantém a exigência fiscal, no valor total de R\$ 28.891,65.

Em virtude das alterações relativas à infração 02, solicita a procedência parcial do presente auto de infração.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, de acordo com as alegações defensivas, o autuado informou que reconhece a procedência do débito apurado nas infrações 01 e 04. Dessa forma, voto pela subsistência dos itens não impugnados, considerando que inexiste lide a ser decidida.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março de 2014, conforme Auditoria do Conta-Corrente do ICMS à fl. 12 do PAF.

O defendente alegou que o ICMS foi devidamente recolhido, com código de receita 1755, documento de origem 850000.2293/14-0, conforme comprovantes acostados aos autos (fls. 67/71 do PAF).

O autuante informou que em relação à Auditoria do Conta-Corrente, há reparos a fazer, posto que, a defesa apresentou prova da quitação (Débito Declarado: 850000.2293/14-0), fls. 67/71. Infração retificada, sem apuração de débito do imposto.

Acato as conclusões do autuante, considerando a comprovação acostada aos autos, relativamente ao pagamento do imposto apurado, antes da ação fiscal, conforme os documentos de fls. 67/71 do PAF. Infração insubsistente.

Infração 03: Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2014.

O defendente alegou que não houve uma omissão de entrada e sim a apresentação de arquivo de SPED, sem o preenchimento correto das operações de entrada e saída de mercadorias, dificuldade insanável de apresentar o SPED Fiscal com todos os registros.

Disse que no relatório de notas fiscais eletrônicas emitido pelo próprio *sítio* da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no mesmo período, ou seja, janeiro, fevereiro e abril de 2014 apresentou o valor de R\$ 487.264,53. Na DECLARAÇÃO DE APURAÇÃO MENSAL DO ICMS – DMA, no mesmo período, ou seja, janeiro, fevereiro e abril de 2014 o autuado diz que apresentou na mencionada declaração o valor de R\$501.108,74.

Afirmou que não teve qualquer intenção de omitir os registros das notas fiscais de entrada na escrita fiscal, e não há como falar em omissão, se o ICMS de entradas de mercadorias foi todo recolhido. Se o autuante tivesse utilizado os critérios de observância e coerência de documentos, como a DMA apresentada, teria aplicado uma penalidade fixa nos termos do art. 42 da Lei 7.014/96, inciso XIII-A, alínea “m”, pois, isso é totalmente possível com guarida na legislação mencionada.

O autuante afirmou que da simples leitura dos autos (item 4 - RETIFICAÇÃO DO SPED FISCAL - fls. 33ss), conclui-se que o próprio contribuinte confessou tacitamente o não lançamento de NF-e de saídas no competente livro de Registro de Saídas, posto que, a empresa retificou o SPED-FISCAL após a finalização da Ação Fiscal, confirmando a correta lavratura do presente Auto de Infração.

Também afirmou que no levantamento realizado pelo fisco, foi efetuado cruzamento entre a Escrituração Fiscal Digital - EFD e a Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, e não merece acolhimento a tese do autuado, uma vez que, para elidir, de modo válido, a autuação fiscal, o contribuinte deveria ter feito o cotejamento das NF-e com a EFD, o que não ocorreu, e não cabe à Fiscalização buscar elementos para sustentar alegações do autuado, visto que tais provas são de sua responsabilidade.

Observo que não se trata de presunção, como entendeu o defendente, haja vista que no presente Auto de Infração, o imposto foi apurado com base em NF-e emitidas e não registrados na EFD. Neste caso, não haveria necessidade de outros levantamentos fiscais para comprovar a falta de recolhimento do imposto.

Foi alegado pelo autuado que o relatório de notas fiscais eletrônicas emitido pelo próprio *sítio* da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no mesmo período, ou seja, janeiro, fevereiro e abril de 2014 apresentou o valor de R\$ 487.264,53, e na DECLARAÇÃO DE APURAÇÃO MENSAL DO ICMS – DMA, no mesmo período, apresentou o valor de R\$501.108,74. Entretanto, tal alegação não é suficiente para elidir a exigência fiscal.

Em relação à DMA, não há como vincular os valores declarados com os documentos fiscais omitidos da EFD, considerando que a mencionada declaração não informa os documentos fiscais a que se referem. Assim, não é acatada a alegação defensiva de que os valores declarados superam os montantes apurados no levantamento fiscal.

O defendente também apresentou o entendimento de que deveria ser aplicada apenas multa fixa, e o autuante disse que, se for o entendimento deste CONSEF, requer a substituição desta infração pela aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória (penalidade fixa – art. 42, XIII-A, “m” da Lei 7014/96).

Entendo que não pode ser acatado tal posicionamento, haja vista que se trata de falta de lançamento de documento fiscal relativo à operação de saída, e o defendente não comprovou, de forma inequívoca, que o imposto correspondente às operações foi efetivamente recolhido.

Face ao exposto, voto pela subsistência deste item da autuação fiscal, haja vista que os documentos fiscais não escriturados, correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto, por isso, é devido o tributo exigido.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **272466.0026/18-2**, lavrado contra **REGIONAL MERCANTIL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.503,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.611,98, e 100% sobre R\$28.891,65, previstas no art. 42, incisos III, e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$51,43**, prevista no art. 42, inciso XI da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA