

A. I. N° - 269278.0004/19-2
AUTUADO - A Q R BORGES EIRELI
AUTUANTE - SÍLVIO CHIAROT DE SOUZA
ORIGEM - INFRAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17/02/2021

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0002-03/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS FALSOS OU INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS FALSAS O direito ao uso de crédito fiscal relativo a mercadorias recebidas, para efeito de compensação com o débito do imposto, é condicionado a que essas mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2019, refere-se à exigência de R\$491.681,49 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência do Autuado ter cometido à Infração 01 - **01.02.11- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos,** nos meses de janeiro a maio de 2019. Consta como complemento: “Crédito fiscal apropriado através de nota fiscal inidônea ou falsa, reduzindo o imposto apurado no período”.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação às fls. 13 a 28. Preliminarmente, requer que todas as intimações alusivas ao presente PAF sejam dirigidas exclusivamente ao advogado e enviadas ao endereço constante no rodapé da petição, sob pena de nulidade.

Alega que a infração apontada decorreu de lançamento na escrituração fiscal, por equívoco de sua contabilidade. O Autuado, por erro de escrituração fiscal da contabilidade, deixou de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e apropriou crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas etc.

Registra que se fosse intimado a corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital, como determina o § 4º, do art. 247, do RICMS-BA/2012, teria oportunidade de proceder as devidas correções.

Também alega que, se não possuísse créditos lícitos, ou os que possuísse fossem insuficientes para compensar com o débito mensal de ICMS, poderia dar margem a suposta ação dolosa. Continua afirmando que tal fato não ocorreria, porque seus créditos de ICMS licitamente adquiridos, sequer, foram utilizados, o que vem comprovar que se tratou de mero erro de escrituração da contabilidade.

Informa que, neste sentido, vem comprovar com notas fiscais idôneas seu direito à utilização de crédito fiscal de ICMS que elide em parte o crédito indevidamente lançado, conforme determina a alínea “a”, do inciso I, art. 309, do RICMS-BA/2012. Explica que o crédito lançado indevidamente totaliza o montante de R\$491.681,49, como consta no Auto de Infração, e o crédito não lançado totaliza o montante de R\$59.462,30.

Manifesta seu entendimento de que, se esta Junta de Julgamento Fiscal não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará procedente em parte, consoante suas razões de fato e de direito.

Reproduz o teor do art. 2º, do RPAF-BA/99 e diz que a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem atribuem encargos e deveres ou funções para

os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a mais presteza possível.

Diz que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como bem está expresso em trecho da Revista dos Tribunais, cujo teor reproduz.

Enuncia outros comentários sobre a autuação da autoridade fiscal e apresenta o entendimento de que não podem prosperar as imputações fiscais, por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público.

Afirma que o Autuante lavrou o Auto de Infração sem lhe intimar para retificar a escrituração fiscal digital - EFD e sem observar o prazo legal de 30 dias para entrega ou retificação da EFD, conforme preceitua o § 4º, do art. 247, do RICMS-BA/2012.

Registra que não se encontra no presente processo administrativo qualquer intimação com prazo de trinta dias para envio ou para retificação de sua Escrituração Fiscal Digital - EFD apresentada com inconsistências. Revela que não foi observada no procedimento fiscal a regra estabelecida no dispositivo da legislação tributária acima reproduzido, relativamente à concessão do prazo de trinta dias para correção dos arquivos eletrônicos, bem como, não foi fornecida listagem diagnóstico indicativa das irregularidades.

Como o autuante não observou os requisitos previstos na legislação pertinente, ou seja, não lhe concedeu o prazo legal para que fossem retificados a EFD, afirma ser absolutamente nula a referida infração, por inobservância do devido processo legal, nos termos do inciso II, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Reproduz, novamente, o art. 2º, do mencionado Regulamento e diz que a autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Frisa que o princípio da verdade material exige que a Administração, ao invés de ficar limitada ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, independente do que os interessados hajam alegado e provado.

Diz que o Processo Administrativo Fiscal deve ser pautado pelo princípio da verdade material, o que denota que a Autoridade Fiscal deve assumir uma posição investigatória, ativa e imparcial, detendo, em função de sua investidura, a obrigação de esgotar todos os meios hábeis para a constatação ou não do fato gerador, fato que não foi observado neste caso, vez que o Autuante, numa análise perfuntória, imputa obrigação tributária sem trazer provas reais do cometimento da infração pelo autuado.

Assinala que seria fundamental que o Autuante, antes de lhe imputar a infração, observasse se, de fato, foi utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos. Afirma que a verdade dos fatos evidencia que houve equívoco na escrituração realizada pela contabilidade, deixando a empresa de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas, e apropriando-se o crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas etc.

Posssegue destacando que, caso não possuísse créditos lícitos, ou os que possuísse fossem insuficientes para compensar com o débito mensal de ICMS, poderia dar margem à ação dolosa. Frisa que, diante da impugnação à respectiva infração, no que tange à falta de provas, mesmo assim, é dever do Fisco a prova da improcedência da impugnação.

Comenta sobre o suporte fático da imputação do Auto de Infração, destacando a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann, e repete a alegação de que a imputação fiscal é desprovida de

elementos comprobatórios, como exige o RPAF-BA/99, em seus art. 2º, caput; 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, cujo teor transcreve.

Quanto ao princípio da não cumulatividade do ICMS, diz que o recolhimento mensal do imposto é devido sob a égide do mencionado princípio, gozando o contribuinte do direito de se creditar mensalmente do valor que recolheu no mês anterior. Assinala que esse princípio não é fruto da vontade do aplicador do direito, ao contrário, é um imperativo do Poder Constituinte, não existindo qualquer aspecto volitivo ou qualquer discricionariedade sobre se deve ou não o aplicar, sendo, portanto, direito absoluto do contribuinte.

Reproduz o art. 155, inciso I e II, § 2º, incisos I da Constituição Federal e diz que a regra constitucional da não-cumulatividade, como não poderia deixar de ser, somente encontra limitação no próprio texto constitucional.

Aduz que o mecanismo da não-cumulatividade há de ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal. Sobre o tema, reproduz ensinamentos do jurista Sacha Calmon, do Prof. Carrazza e da Professora Misabel Derzi.

Ressalta que o RICMS-BA/12, prevê em seu art. 305, a compensação como meio natural de extinção do crédito tributário. Assegura que sempre possui créditos fiscais capazes de suprir seus débitos fiscais e, dessa forma, requer seja retificado o valor da exigência fiscal, considerando no “*quantum debeatur*” o direito de utilização de crédito de ICMS, em anexo, devendo ser recolhido aos cofres públicos a diferença se houver.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer que o CONSEF decrete a nulidade total do presente Auto de Infração e, se assim não entender, por precaução, subsidiariamente, que decida pela sua parcial procedência.

Ante a ausência da Informação Fiscal nos autos, essa 3ª JJF deliberou pela diligência a INFRAZ de origem, fl. 366, para que fosse apensada informação fiscal.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 371 a 374. Rebate as alegações defensivas argumentando que, com base no §2º, do art. 127, do RPAF-BA/99, opinou pela procedência da autuação, nos termos a seguir resumidos.

Frisa que o Autuado contesta o lançamento formalizado pelo Auto de Infração, em que é exigido o imposto reduzido pelo crédito fiscal indevido em virtude de seu lastro em documento fiscal inidôneo conforme descrição dos fatos narrados. Observa que o art. 101, do RICMS-BA/12, revogou as notas fiscais modelo 1 e 1-A, e que por isso, não é este o documento legal para produzir os efeitos pretendidos.

Assinala que além das notas fiscais terem esta característica ilegal, os documentos de números 6434114, 236541 foram emitidos por, Pedro Henrique da Silva, empresa baixada (doc. 09), agravado da numeração sequencial inconsistente e emissão, em meses subsequentes, de notas com o mesmo número referente a operações distintas. Observa que a Nota Fiscal de nº 354223 (doc. fl. 10) emitida por Donizete Aparecido da Silva – Comercial Bahia – em 25/04/2019, não obstante o início de atividade dessa empresa ter ocorrido em 16/07/2019, o que configura uma venda antes do início legal das operações e, sobretudo, com uma numeração extremamente alta para uma microempresa, cujas operações devem estar amparadas por nota fiscal eletrônica a consumidor final.

Afirma que o restante dos documentos relacionados no demonstrativo da fl. 07, têm CNPJs inexistentes. Prossegue destacando que, tal fato, se constitui fraude evidente e, por si só, indica alto grau de torpeza da tese defensiva, na medida em que a prova da infração é o próprio documento fiscal utilizado para se valer do crédito nele indevidamente consignado.

Frisa não haver como tratar o registro de tais documentos como ato involuntário - fruto de erro - porque o documento suporte implica ato omissivo inclusive na sua produção. Por isso, diz restar afastado, de plano, a justificativa de erro argumentada.

Menciona que o lançamento é contestado sob a alegação de equívoco na escrituração fiscal, o que significa a aceitação da imputação realizada. Por outro lado, diz que o Defendente argumenta a necessidade de ter sido previamente intimado para a correção da escrituração e, após o prazo concedido de trinta dias, poder corrigir o “equívoco” posto tratar-se de um eufemismo na melhor hipótese. Diz ser esta a intelecção do §4º, do art. 247, do RICMS-BA/12, abraçada pela defesa. Entretanto, observa que este parágrafo do art. referido foi revogado e as inconsistências às quais se referiam ficariam a critério do Auditor sobre a necessidade das aludidas correções. Por se tratar de fraude grosseira, não se vislumbrou a necessidade de qualquer correção: a fraude, sobretudo quando repercute no recolhimento no imposto, não se corrige pune-se.

Observa que a defesa argumenta em seu favor possuir outros créditos lícitos suficientes para fazer frente a parte dos débitos incorridos conforme doc. 03 fls. 38 a 42, juntados aos autos e que estes créditos consignados em documentos não registrados perfariam o montante de R\$59.462,30 e deveriam abater o débito exigido. Entretanto, novamente o contribuinte lança mão de estratégia canhestra para reduzir o *quantum* exigido.

Apresenta o quadro tabela, fl. 372 e 373, relativo às notas fiscais lançadas na EFD com o crédito total de R\$21.545,41, extraídas do Doc 03, fls. 38 a 42, contrariamente ao alegado pela defesa, já devidamente lançado no SPED.

Revela que verificadas as notas relacionadas pela defesa, percebe-se no argumento trazido intenção para induzir a erro, caso não se detivesse nos documentos acostados para proceder ao cotejamento deles com a EFD informada. Diz que ao fazê-lo, tem-se o crédito total de R\$21.545,41 registrados na escrituração fiscal do Autuado, restando, portanto, R\$37.916,89, de fato, não registrados sujeitos à solicitação à Inspetoria de sua jurisdição para aproveitamento do crédito extemporâneo nos termos do art. 315, do Dec 13.780/12. Observa que o crédito fiscal deve ser apropriado na forma do art. 313, do RICMS-BA/2012, ou seja, no mês em que se verificar a entrada ou o direito ao crédito.

Do exposto, diz transparecer a intenção do contribuinte de conturbar o processo confundindo documentos lançados com não lançados e ainda buscar minimizar sua ação no sentido de redução do imposto devido pela adição de notas sem valor jurídico que alega fruto de erro de seu contador.

Frisa que o fato de haver créditos lícitos, conforme notas juntadas ao processo, não exclui a hipótese de ilicitude e fraude dos créditos sob contestação, afinal, não se está discutindo o direito ao crédito de documentos idôneos, como previsto na alínea “a”, do inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/12. Continua esclarecendo que, a partir dos documentos anexados, o crédito não lançado totaliza R\$37.916,89 valor reclamado improcedente. Observa que o confronto de débitos e créditos apresenta saldo devedor, ou seja, imposto a recolher nos períodos conforme extratos do Livro de apuração do SPED-FISCAL. Registra que havendo continuado saldo devedor no exercício de 2019, inclusive nos meses de janeiro a março - meses nos quais foram lançados os documentos inidôneos. Enfatiza que, relativamente ao referido crédito não lançado, que a EFD de jan/2019 não trouxe os registros C100 escriturados, registros em que se apropria o crédito e, portanto, este total não é verificável em virtude da omissão do Autuado em suprir mais esta irregularidade para que se pudesse aferir nos autos a validade destes créditos que de qualquer sorte tem os procedimentos de utilização já discutidos em função das exigências legais.

Revela que, como as razões da impugnação, discursam sobre as limitações impostas à autoridade fiscal vinculada plenamente à lei e, por isso, entende deva ser decretada a nulidade do procedimento. Observa que o primeiro motivo é a falta de intimação para retificação da escrita fiscal digital - EFD, sendo concedido prazo de 30 dias para a correção. Argumenta que já foi

totalmente refutado na rejeição da improcedência e demonstrado que não houve erro de procedimento sumariamente realizado conforme determinação da Ordem de Serviço emitida na operação.

Registra que a reconstituição da escrituração fiscal está sujeita às regras do art. 236, do RICMS-BA/99, devendo estar tal procedimento autorizado pela Secretaria da Fazenda após postulação neste sentido, ou exigência do próprio fisco. Destaca que ambas as condições não estão presentes.

Ressalta a ousadia do argumento defensivo ao apresentar uma infração para justificar outra, posto ter apresentado várias notas fiscais não lançadas, por si só infração sujeita às penalidades da legislação, por se tratar de omissão de informações, para contrapor à fraude deliberadamente cometida ao lançar créditos consignados em documentos fraudados ou inidôneos.

Conclui assinalando que não é elidido o lançamento porque feito através de argumentos em que o contribuinte se vale dos próprios erros para se defender com dados e demonstrativos incorretos com a finalidade de distorcer fatos claros e justificar fraudes evidentes. Por fim, observa que o contínuo saldo devedor no período implica sempre haver repercussão na apuração dos créditos produzidos através de notas fiscais inidôneas.

VOTO

De início, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação de regência. A irregularidade apurada afigura-se devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração da exigência fiscal se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

No que concerne à alegação da defesa, de que a autuação é nula pela falta de intimação para retificação de sua Escrita Fiscal Digital - EFD, não deve prosperar, haja vista que é obrigação do contribuinte prevista na legislação de regência o envio para a SEFAZ de sua EFD registrando de forma correta todas as suas operações mensalmente realizadas - artigos 247 e 248 do RICMS-BA/12. Ademais, iniciada a ação fiscal não há que se falar em revisão da EFD, como se depreende do §2º, do art. 251, do RICMS-BA/12, *in verbis*:

“Art. 251.

[...]

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.”

Resta evidenciado, nos autos, que o Impugnante, declarado por ele próprio, registrou em sua EFD notas fiscais inidôneas utilizando indevidamente os correspondentes créditos fiscais e, também por ele revelado, que não promoveu a regular escrituração de diversas notas fiscais.

Assim, por entender que inexiste qualquer obrigatoriedade para a intimação do sujeito passivo nas circunstâncias do presente Auto de Infração, rejeito a preliminar suscitada.

Não vislumbro também nos presentes autos, qualquer ofensa aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a documento fiscal falso ou inidôneo, consoante demonstrativo às fls. 07 e 08, no qual contam discriminadas as notas fiscais inidôneas emitidas por empresa baixada, com CNPJ inexistente e com emissão de nota fiscal modelo 1 e 1-A, revogado pelo RICMS-BA/12.

O Defendente alegou que estas irregularidades decorreram de lançamento na escrituração fiscal por equívoco de sua contabilidade. Explicou que, por erro em sua escrituração fiscal também deixou de utilizar crédito fiscal de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e se apropriou de crédito fiscal de notas fiscais de entradas de empresas baixadas e inativas.

Observo que se considera documento fiscal inidôneo, aquele que possua as características descritas na alínea “c”, do inciso II, do art. 44 da Lei 7.014/96. Assim, créditos fiscais destacados em documentos que possam ser enquadrados no dispositivo legal citado, são ilegítimos. Ademais, não ficou comprovado nos autos, que o emitente teria recolhido o ICMS destacado no referido documento fiscal.

Ressalto que, a simples alegação de presunção de inocência arguida pelo Autuado, ao aduzir sua boa-fé, apontado como origem da irregularidade mero erro de escrituração, não o exime do cometimento da infração apontada na presente lide, considerando a indisponibilidade do crédito fiscal e norma estabelecida no art. 136, CTN, ao tratar da responsabilidade pelas infrações tributárias estritamente fiscais, *in verbis*:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

No caso concreto, portanto, ainda que agindo de boa-fé, o contribuinte não poderia utilizar-se de crédito fiscal, cuja prova desse direito não consegue fazê-lo, visto que escriturou indevidamente em sua EFD documentos fiscais inidôneos.

No tocante ao pleito do Impugnante, para que o débito apurado no presente lançamento fosse compensado com os créditos fiscais destacados nas notas fiscais, cujos Danfes carreou aos autos, sob o fundamento de que decorrentes documentos idôneos e que não foram lançados em sua EFD, registro que comungo com o entendimento esposado pelo Autuante em sede de informação fiscal de que não cabe, no âmbito desse Auto de Infração, ser procedida essa compensação, sob o fundamento de que o Defendente deve atender ao preconizado no art. 315, do RICMS-BA/12, solicitando o lançamento extemporâneo em sua escrita fiscal dos referidos documentos fiscais para aproveitamento do crédito atendendo ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Nos termos expendidos, resta nitidamente evidenciado e comprovado nos autos, ter o Autuado utilizado crédito fiscal destacados em documentos fiscais inidôneos o que implica inequívoco cometimento da infração que lhe fora imputada. Fato, aliás, reconhecido pelo próprio Autuado.

Com relação às notas fiscais apresentadas pela Defesa em seu demonstrativo “Relação de Notas Fiscais com Crédito de ICMS”, acostado às fls. 38 a 42, as quais, depois de cotejamento pelo Autuante junto à EFD do Impugnante, restou comprovado não terem sido escrituradas, recomendo à Autoridade Fazendária a avaliação da pertinência de ser emitida uma nova ordem de serviço para que em nova fiscalização seja apurada a irregularidade.

Concluo pela subsistência da autuação.

O patrono Autuado, solicita que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente ao advogado Juvenal Sérgio Oliveira - OAB/BA 44.711, e endereçadas a este no endereço constante do rodapé da presente petição, sob pena de nulidade. Saliento que, nada obsta que o pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, entretanto, o regramento para a realização das intimações afigura-se definido nos artigos 108 e 109, do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269278.0004/19-2, lavrado contra **A Q R BORGES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$491.681,49**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “j”, do inciso IV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2021

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE / RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

ARIVALDO DE LEMOS SANTANA - JULGADOR