

A.I. Nº - 299430.0018/19-0
AUTUADO - COMERCIAL TOES LTDA.
AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/12/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Argumentos defensivos abrangeram apenas aspectos formais do lançamento, suscitando sua nulidade por falta de clareza, com vedação do pleno exercício ao direito do contraditório e da ampla defesa na fase inquisitorial do procedimento administrativo. Fatos não confirmados. A autuação se encontra respaldada em demonstrativos analíticos que possibilitam todos os meios para o exercício da ampla defesa e do contraditório, visto que foi entregue ao autuado mídia eletrônica contendo todos os dados relacionados ao levantamento fiscal. A auditoria teve como base os dados informados pelo contribuinte via EFD, e as NF-e emitidas e recebidas. Indeferido o pedido de redução da multa. Refeitos os cálculos pelo autuante no cumprimento de diligência a unidade fazendária. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 05/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$100.550,92, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 02.01.02 – Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, conforme demonstrativos anexos, nos meses de janeiro a março de 2017 e setembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I, § 6º do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento às fls. 59 a 65.

Inicialmente reproduz o teor da infração para em seguida arguir nulidade do lançamento, em razão de identificar diversas irregularidades que diz ter ocasionado cerceamento do direito de defesa, com base no art. 18, inc. IV do “RPAF/97”, copiado.

Explica que a atividade administrativa de lançamento tem como objetivo constatar a ocorrência do fato gerador, identificar sua base de cálculo, aplicar a alíquota cabível e calcular o montante do tributo devido. Contudo, no presente caso houve uma afirmação genérica acerca de eventual erro, sem que quaisquer demonstrativos que ateste a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária fossem anexados aos autos.

Transcreve trecho do Acórdão JJF nº 0026/01-16, onde o CONSEF rechaçou o lançamento eivado de nulidades, entendendo se aplicar ao caso em discussão.

Reproduz também ementas dos Acórdão CJF nº 0954/02-99 e CJF nº 2173-12/01 para destacar que resta claro que inexistindo certeza ou liquidez do crédito reclamado pelo fisco, ofende-se o princípio do contraditório e da ampla defesa, o que enseja a nulidade de todo o procedimento fiscal.

Afirma que não lhe foi concedido a possibilidade de elaborar corretamente a defesa, em razão de lhe ter sido negado o acesso ao documento em que se teria consubstanciado o seu comportamento tributário, assim como, lhe negou a plena participação contraditória, retirando qualquer legitimidade à decisão que confirmou o Auto de Infração.

Ressalta que um procedimento fiscal só se legitima se assegurado o devido processo contraditório, com todos os meios de defesa inerentes a ele, sob pena de nulidade do ato, sendo que no caso concreto teve limitado o seu direito de acessar os motivos da autuação, quais sejam, às notas fiscais referentes as operações, cujo recolhimento teria ocorrido a menor, fato que motivou a exigência fiscal.

Tal comportamento, complementa, não repercutiu apenas na ofensa ao contraditório em seu sentido estrito, devido no processo legal do ponto de vista formal, mas também não se observou o devido processo em sentido material uma vez que resultou ausente a fundamentação objetiva da decisão administrativa, a ser proferida neste auto, transcrevendo doutrina de Araújo Cintra.

Salienta que sem a comunicação expressa dos motivos determinantes da exigência fiscal, porque obstadas ao seu conhecimento das notas fiscais das operações cujo recolhimento se teria dado a menor, o Auto de Infração não faz qualquer prova destas operações, de maneira que não pode em tais condições, realizar sua contestação de forma satisfatória.

Aponta como outra razão limitadora do seu direito de defesa o que denominou de *“laconismo do auto com informações genéricas”*, sem identificar corretamente *“quais os seus documentos de origem para provar a sua vinda de outro Estado com a tributação interestadual reduzida, bem assim para identificar a natureza das mesmas e seu destino, caracterizam cerceamento do direito de defesa, inutilizando-o como elemento probante da existência de crédito tributário”*.

Adicionalmente aponta que a falta de indicação das operações arroladas não dá causa somente ao cerceamento da defesa, vício que atinge todo o ato administrativo, mas também à negativa de possibilidade de controle do ato, inabilitando a aferição da legalidade.

Reproduz lição de Celso Antônio Bandeira de Mello firmando que a nulidade do procedimento administrativo embasado apenas em alegações ou indícios, mas não sobre fatos que se sujeitem ao crivo contraditório do contribuinte.

Salienta que a ação fiscal, ora atacada, carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança à infração, uma vez que o levantamento está eivado de vícios insanáveis que o inquinam, de nulidade e, portanto, diante da fragilidade e inconsistência da autuação, caberá aos julgadores somente decretar a nulidade do Auto de Infração.

Lembra que a autuação deve-se ao entendimento do autuante de que houve omissão de saída tributável de mercadorias, tendo sido lançado o imposto a partir do *“valor cheio das mercadorias identificadas pela fiscalização”*.

Defende que deve ser observada a Instrução Normativa nº 56/2007, da Superintendência de Administração Tributária, para que seja procedida o cálculo da proporcionalidade para cada período e depois aplicada a alíquota do ICMS para os produtos vendidos e que não foram tributados regularmente.

Fala que o CONSEF já pacificou o entendimento acerca da aplicação da proporcionalidade estampada na citada instrução ao caso dos autos, conforme se extrai do julgado que diz seguir em anexo – Doc. 02.

Requer a realização de diligência para que um fiscal estranho ao feito aplique a proporcionalidade prevista na IN 56/2007, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado da Bahia.

Por fim, requer que seja:

- i) Determinada a nulidade do Auto de Infração, em razão da inexistência de quaisquer demonstrativos que ateste a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária, na forma do § 3º do art. 8º do RPAF;
- ii) Declarada a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista a previsão contida na Instrução Normativa nº 56/2007;
- iii) Procedida a redução da multa imposta para o patamar de 20%, caso se entenda que não é caso de nulidade do feito, o que não espera, diante da inexistência de dolo, fraude ou simulação.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 77 a 79, onde inicialmente firma que o trabalho de auditoria foi executado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD e nas Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e armazenadas no banco de dados da SEFAZ, durante o quarto trimestre de 2019, resultando na exigência de “R\$220.228,70”, em razão do contribuinte ter emitido notas fiscais sem o registro na escrita fiscal.

Sobre a arguição de nulidade suscitada pela defesa, justifica que o Auto de Infração contém todos os elementos listados no art. 39 do RPAF/99, que transcreve na íntegra.

Afirma que a autuada realizou operações relativas à circulação de mercadorias, art. 2º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 e deveria recolher o ICMS junto à rede bancária autorizada, no prazo e formas estabelecidos pelo Regulamento, art. 32 da mesma Lei, até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, pois, se trata de contribuinte sujeito ao regime de conta corrente fiscal de apuração do imposto, art. 332 do RICMS/BA, dispositivos citados no enquadramento legal da infração.

Garante que foi entregue a autuada, um demonstrativo no qual constam as notas fiscais eletrônicas por ela emitidas e não lançadas na sua EFD, contendo, inclusive, suas respectivas chaves de acesso e as datas em que as ocorreu a infração, fl. 54.

Acrescenta que consta nos autos cópias da EFD e das mencionadas notas fiscais eletrônicas de saídas, fl. 52, todas de responsabilidade exclusiva do contribuinte.

Todos esses fatos, entende serem suficientes para desqualificar as alegações de nulidade da defesa.

Quanto ao argumento da necessária aplicação da proporcionalidade determinada pela Instrução Normativa nº 56/2007, cópia anexada aos autos, lembra que esta instrução trata das omissões de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, art. 4º da Lei nº 7.104/96, transcrito.

Ressalta que nenhum destes incisos tem a ver com a infração arrolada na autuação, que se refere a notas fiscais de saídas não escrituradas na EFD e conclui não ter cabimento aplicar a proporcionalidade requerida.

Mantém na íntegra o Auto de Infração.

Em 21 de maio de 2020, os membros desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiram converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o Auditor Fiscal autuante (a) reexaminasse o levantamento das mercadorias para identificar quais delas estariam sujeitas ao regime de substituição tributária e quais notas fiscais efetivamente não foram escrituradas na EFD; (b) excluísse do levantamento as mercadorias identificadas como sujeitas ao regime de substituição tributária, tendo em vista o encerramento da tributação destas; (c) excluísse do levantamento as notas fiscais que comprovadamente estão escrituradas na EFD do contribuinte, conforme exemplos citados no termo de diligência, fls. 85 e 86; e, (d) elaborasse novo demonstrativo analítico em arquivo editável, considerando as exclusões, se efetuadas.

Às fls. 90 a 92 em cumprimento à diligência, o autuante informa que a fiscalização foi iniciada por solicitação da CMO, tendo em vista a existência de indícios de irregularidades praticadas pelo contribuinte, baseado na constatação do seu “*baixíssimo recolhimento de ICMS*”, nos exercícios

fiscalizados, cuja auditoria resultou na lavratura de dois Autos de Infração, o primeiro, no valor de R\$241.042,83, já julgado totalmente procedente na 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

Relata que o presente Auto de Infração contém somente uma infração, onde a autuada ao se defender, limitou-se a questionar a nulidade da autuação e a requerer a aplicação da proporcionalidade determinada pela Instrução Normativa 56/2007, arguições já rechaçadas.

Transcreve o teor da diligência e afirma que foi refeita a análise da combinação entre o NCM e a descrição indicadas nas notas fiscais não lançadas e a lista de itens presente no Anexo 1 do RICMS/2012.

Assim, achou prudente retirar itens cuja combinação pode ser enquadrada no referido Anexo 1, considerando também, o benefício de dúvida ao contribuinte, que alguns destes itens são descritos de forma genérica, em prejuízo à interpretação da norma, anexando planilha.

Ressalta que a partir de fevereiro de 2017 vários NCM's do Anexo 1 foram retirados ou modificados e cita como exemplo, as NCM's iniciados em 8535, 8538 e 8544, que deixaram de existir, e a iniciada em 8536, que passou a ter somente o item “starter” 8536.5.

Retificou a alíquota de saídas interestaduais (12%) que estava destacada no demonstrativo como internas (18%).

Diz que após estas revisões, o valor da infração passou a R\$91.591,27, conforme planilha:

Data ocorrência	Valor inicial	Valor reduzido	Valor final
31/01/2017	37.680,64	5.786,17	31.894,47
28/02/2017	30.613,51	1.869,46	28.744,05
31/03/2017	29.409,69	887,37	28.522,32
30/09/2018	2.847,08	426,65	2.420,43
Totais	100.550,92	8.969,65	91.581,27

Quanto as notas fiscais que constam registradas no livro de saídas e estão arroladas no demonstrativo à fl. 16, como não registradas, afirma que estes documentos constam registradas como de modelo 01, quando as notas fiscais eletrônicas o modelo é 55. Não contém a indicação da chave de acesso, elemento que confere autenticidade à nota fiscal eletrônica, sendo obrigatória sua inserção na escrituração fiscal para se ter a certeza que é aquela nota que foi lançada, e não outra qualquer ou uma simulação de lançamento.

Explica que o Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18/04/2008, dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, institui o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, e como tal deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais. Diz também que o contribuinte sujeito à EFD está obrigado a prestar informações fiscais em meio digital de acordo com as especificações do manual, onde ficou estabelecido que é obrigatório a colocação no registro C100 e no registro G130 a identificação do documento fiscal, entre outras coisas, do código do modelo da nota fiscal e da chave da nota fiscal eletrônica.

Acrescenta que todos estes supostos lançamentos não contém o débito do ICMS, tornando-os ineficazes.

Foi anexado aos autos os demonstrativos analíticos após os ajustes, fls. 92-A a 138 e a mídia – CD, fl. 131, contendo gravados os demonstrativos em arquivos eletrônicos.

A autuada foi intimada a tomar ciência da diligência via DT-e, mensagem postada em 14/04/2021, lida pelo contribuinte no dia seguinte, sem, contudo, se manifestar.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de não recolher, nos prazos regulamentares, o ICMS referente a operações não escrituradas, tempestivamente impugnada.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual, na condição NORMAL e atua na atividade econômica principal de comércio atacadista de material elétrico, estabelecida nesta capital.

Constatado que o contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal quando foi intimado a apresentar livros e documentos fiscais e/ou prestar informações à fiscalização, conforme intimação, encaminhada através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem 135387, postada em 29/08/2019, lida no dia seguinte, fls. 04 e 05, atendendo ao que dispõe o art. 26, inc. III do RPAF/99.

Às fls. 07 a 51, consta o demonstrativo analítico que suporta a exação, estando relacionadas as notas fiscais com a identificação da data de emissão, número, chave de acesso, CNPJ do destinatário, código NCM e descrição do item comercializado, CFOP da operação, valor do item, alíquota e o valor do ICMS devido. Portanto, o demonstrativo foi elaborado de forma clara e didática, permitindo ao sujeito passivo, identificar todas as operações arroladas no levantamento, assim como os dados e informações necessárias para elaborar sua defesa.

Ressalte-se que o demonstrativo foi gravado em mídia – CD, fl. 52, contendo também gravadas em formato PDF as cópias das notas fiscais eletrônicas, além da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte e arquivada no banco de dados da SEFAZ, que serviram de base para o cotejamento entre as notas fiscais emitidas e aquelas escrituradas nos livros fiscais, cujos fatos não pode alegar a autuada desconhecer, pois trata-se de operações por ele realizadas e documentos por ele emitidos.

Ademais, a citada mídia eletrônica foi, juntamente com o Auto de Infração e a cópia do demonstrativo, entregues ao contribuinte, conforme atestam os recibos de fls. 03, 53 e 54.

Do exame dos autos, constato que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível; foram determinados, com segurança, a infração e o infrator; foram indicados os dispositivos infringidos e da multa sugerida relativamente a irregularidade apurada. Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Portanto, o processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram presentes, motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, que o macule de vício formal.

Quanto a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em razão alegada na defesa de que não foi *“concedido à autuada a faculdade de atuar sua defesa, por denegar-lhe o acesso ao documento em que se teria consubstanciado o seu comportamento tributário, o procedimento fiscal acabou lhe denegando também a plena participação contraditória...”* não merece prosperar.

Apesar de não ter declarado explicitamente, nas suas alegações, deduzo que a citada limitação nas discussões acerca da autuação, se deve ao fato do contribuinte não ter participado efetivamente da fase inicial do processo fiscalizatório.

Neste sentido, ressalto que o sujeito passivo teve ciência do início da ação fiscal, conforme dito linhas acima, que, sendo o procedimento fiscal vinculado à lei, este rege-se, na sua fase inicial, dentre outros princípios, pelo da inquisitorialidade que basicamente concede poder ao fisco para realizar investigações e apurações sem que o contribuinte possa de fato opinar, podendo ser chamado para apresentar livros fiscais e outros documentos comprobatórios de suas operações.

A doutrina conceitua o procedimento administrativo preparatório do lançamento como uma fase preliminar. Nesta fase a autoridade fiscal verifica a ocorrência do fato gerador, determina o montante devido e a possível penalidade a ser aplicada e tendo constatada alguma transgressão à norma tributária, lança o crédito tributário, sem a participação do sujeito passivo.

Nesta fase não se observa o direito ao contraditório e a ampla defesa, pois não é forma, tampouco fase de resolução de conflitos. Trata-se de procedimento inquisitorial, e, portanto, não

há que falar em direito ao contraditório, sendo resguardado, no entanto, todas as garantias constitucionais do contribuinte, vigorando o princípio da legalidade estrita.

Portanto, partindo das informações da EFD e da NF-e, relativas ao sujeito passivo, contidas no banco de dados arquivados na SEFAZ, que no caso foram examinados pelo fiscal, ainda que a colaboração do contribuinte seja desejável, não é legalmente obrigatória, prescindindo da sua participação, já que a finalidade nesta fase é conferir o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A autoridade fiscal obrigatoriamente deve seguir os procedimentos previstos na lei ao proceder ao lançamento tributário, assim não estará obrigado a assegurar ao fiscalizado a oportunidade de prévia defesa.

Quanto ao outro argumento defensivo de que no Auto de Infração “...houve uma afirmação genérica acerca de eventual erro...”, também não merece guarida, vez que a acusação é clara, precisa e objetiva, não deixando dúvidas ou qualquer interpretação ambígua quanto a infração apurada no lançamento e os dispositivos legais tidos como infringidos.

Também não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, tendo em vista que tal normativo se aplica para excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, ou seja, nos casos de presunção legal da ocorrência do fato gerador, o que não é o caso dos autos.

Portanto, o pedido de diligência para a aplicação da proporcionalidade fica indeferido.

Ainda durante a análise previa dos autos foi identificado que no demonstrativo analítico, fls. 07 a 51, constam relacionadas notas fiscais referentes a algumas operações de vendas de mercadorias cuja NCM estaria incluída no Anexo 1 ao RICMS/2012 e, portanto, sujeitas ao regime de substituição tributária, fato que não cabe exigir o recolhimento do imposto, tendo em vista o que dispõe o art. 9º da Lei nº 7.014/96, ou seja, ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre tais mercadorias.

Também foi constatada que algumas notas fiscais tidas como não escrituradas, aparentemente constavam registradas no Livro Registro de Entradas da EFD.

Diante de tais observações o processo foi convertido em diligência nos termos constantes às fls. 83 a 86, que foi cumprida pelo autuante, conforme informação prestada e novos demonstrativos anexados aos autos que resultou na revisão do levantamento, tendo sido refeitos os cálculos, reduzindo o valor da infração para R\$91.581,27, conforme fundamentação do autuante e diligente.

Registro que a autuada mesmo tomando conhecimento das alterações resultantes da diligência, se manteve silente, o que impende a considerar sua tácita aceitação da exação. Acato, pois os ajustes efetuados.

Considerando que a autuação se baseou na Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e transmitida aos órgãos fiscalizadores pelo próprio contribuinte e nas notas fiscais eletrônicas por ele emitidas e recebidas e armazenadas no ambiente nacional da nota fiscal eletrônica, dados gerados pelo próprio contribuinte e não tendo havido contestações quanto aos valores apurados, não há que se questionar ausência de prova, de forma que considero caracterizada a infração.

Ademais registre-se que o contribuinte não apresentou qualquer prova ou documento capaz de desconstituir a acusação fazendo incidir os artigos 141 a 143 do RPAF/99.

Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Quanto ao pedido de redução da multa para o patamar de 20%, lembro que este órgão julgador falece de competência para definir a dosimetria das penalidades, uma vez que a Lei nº 14.183, de 12/12/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019, revogou expressamente o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que previa a possibilidade de redução ou cancelamento de multas exclusivamente para aquelas por descumprimento de obrigação acessória, que não é o presente caso.

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração conforme demonstrativo a seguir.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo - R\$	Alíq %	Multa %	Valor Histórico
31/01/2017	09/02/2017	177.191,50	18,00	100,00	31.894,47
28/02/2017	09/03/2017	159.689,17	18,00	100,00	28.744,05
31/03/2017	09/04/2017	158.457,33	18,00	100,00	28.522,32
30/09/2018	09/10/2018	13.446,83	18,00	100,00	2.420,43
Total					91.581,27

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299430.0018/19-0**, lavrado contra **COMERCIAL TOES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$91.581,27** acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR