

PROCESSO - A. I. Nº 299733.0008/20-8
RECORRENTE - MAIS ALIMENTOS EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0094-02/21-VD
ORIGEM - INFAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/10/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0269-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO DE SAÍDA. PRESUNÇÃO LEGAL. ENTRADA MAIOR QUE SAÍDA. **a)** IMPOSTO NORMAL. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b.2)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Como meio de prova, a ata notarial se presta a comprovar a existência ou o modo de ser daquilo que é constatado pelo tabelião, o que não se confunde com a veracidade de eventuais informações preexistentes naquilo que lhe foi apresentado para verificação. Ata notarial que descreve e-mail recebido/encaminhado em certa data não confere fé pública às informações da mensagem propriamente dita, mas apenas à própria existência da comunicação e seu conteúdo. Restabelecida a multa proposta pelo autuante em função do que dispõe o art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0094-02/21-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 31/08/2020 no valor histórico de R\$291.138,47, em razão das seguintes infrações:

***Infração 01 – 04.05.05** – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Valor: R\$ 67.498,73. Período: Exercícios 2016 e 2017. Enquadramento legal: Arts. 4º, § 4º, IV, 23-A, II da Lei 7014/96 c/c art. 13, II da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.*

***Infração 02 - 04.05.08** – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$ 156.049,62. Período: Exercícios 2016 e 2017. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV, 23, I da Lei 7014/96 c/c art. 217 do RICMS-BA e art. 10, I da Port. 445/98. Multa: 60%, art. 42, III da Lei 7014/96.*

***Infração 03 - 04.05.09** – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Valor: R\$ 71.590,12. Período: Exercícios 2016 e 2017. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV, 23, I da Lei 7014-96, c/c art. 217, do RICMS-BA e art. 10, I da Port. 445/98. Multa: 60%, art. 42, III, da Lei 7014/96.*

Após a conclusão da instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 291.138,47, acusando o cometimento de 03 (três) infrações, apuradas em auditoria fiscal por levantamento quantitativo de estoques em exercício fechados (2016 e 2017).

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 93 e 106, bem como do que se depreende da peça defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-90 e CD de fl. 90-A); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Não havendo questionamento formal acerca do procedimento fiscal, tampouco quanto ao PAF iniciado pelo Impugnante, nem quanto aos demais dados arrolados na auditoria fiscal, ele se cinge a negar os dados relativos aos estoques de mercadorias nas posições 31/12/2015, 30/12/2016 e 29/12/2017 informados em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, módulo do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, utilizados no procedimento fiscal, os quais pede sejam substituídos pelos dados registrados na apresentada cópia d'uma Ata Notarial lavrada pelo Cartório do 3º ofício de Notas de Vitória da Conquista em 09/12/2020, de modo que, do valor do imposto autuado (R\$ 291.138,47), reconhece devido R\$ 2.712,86, ainda que incongruentemente com a alegação defensiva, peça a improcedência total do AI, inclusive com o funcionamento da Procuradoria Fiscal como custos legítimos.

Indo ao mérito do caso, de logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido, e sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, ferramenta de auditoria de ICMS homologada pela SEFAZ, criado e desenvolvido por Auditores Fiscais com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante, decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais, com repercussões tributárias (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º), única sistemática legal para cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes, as quais são transmitidas aos fiscos como espelho da movimentação empresarial com repercussão fiscal.

O AI tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 07-90 e mídia eletrônica de fl. 90-A), cujas planilhas identificam: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, valor item, BC ICMS, alíquota e vlr do crédito utilizado, alíquota e vlr do ICMS legal, valor do ICMS objeto da autuação, na conformidade de cada infração.

Pois bem. Ao que interessa ao caso, inclusive quanto à correção de eventuais equívocos contidos na EFD como alega o Impugnante, com meus pertinentes destaques, para o deslinde do caso cabe expor a seguinte normativa:

RICMS-BA/2012

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Art. 248. A Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Art. 249. O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09, além das Especificações Técnicas do Leiaute do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/19.

...
§ 2º A EFD deve ser informada mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento.

...
Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

Ajuste SINIEF 02/2009

Cláusula quarta O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, considera-se totalidade das informações:

I - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - as relativas a quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;

III - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.

§ 2º Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS ou IPI, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal.

§ 3º As informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.

...
Cláusula oitava O leiaute do arquivo digital da EFD definido em Ato COTEPE será estruturado por dados organizados em blocos e detalhados por registros, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações a que se refere o § 1º da cláusula quarta deste ajuste.

Parágrafo único. Os registros a que se refere o caput constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal.

...
Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula.

...
Cláusula décima primeira O arquivo digital da EFD será enviado na forma prevista no § 1º da cláusula décima, e sua recepção será precedida no mínimo das seguintes verificações:

- I - dos dados cadastrais do declarante;
- II - da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital;
- III - da integridade do arquivo;
- IV - da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência;
- V - da versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas.

§ 1º Efetuadas as verificações previstas no caput, será automaticamente expedida pela administração tributária, por meio do PVA-EFD, comunicação ao respectivo declarante quanto à ocorrência de um dos seguintes eventos:

- I - falha ou recusa na recepção, hipótese em que a causa será informada;
- II - regular recepção do arquivo, hipótese em que será emitido recibo de entrega, nos termos do § 1º da cláusula décima quinta.

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e o documento de que trata o § 3º da cláusula primeira no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

- I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;
- II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;
- III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, **mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS**, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

...
§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

- I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

...
III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.
...

Cláusula décima quarta Para fins do cumprimento das obrigações a que se referem este ajuste, o contribuinte deverá entregar o arquivo digital da EFD de cada período apenas uma única vez, salvo a entrega com finalidade de retificação de que trata a cláusula décima terceira.

A disciplina legal acima reproduzida tem origem no Convênio ICMS 143/06, instrumento legal que instituiu a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, cujo Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD a ser elaborada pelos contribuintes e à qual se refere a cláusula primeira do citado convênio, foi instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008 dispondo o leiaute da EFD em blocos, dedicando o "Bloco H" para o inventário físico, exatamente como fez o contribuinte autuado com os dados dos exercícios 2015, 2016 e 2017 os quais, de modo intempestivo e em desconformidade com a legislação de regência, aqui alega incorretos.

Analizando o caso, faço notar que o procedimento de auditoria, roteiro de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado aqui veiculado e cujos dados-fonte a provar a favor do fisco e em contra do sujeito passivo

são os registrados pelo próprio contribuinte em sua escrita, bem como os constantes nos documentos fiscais que emitiu e os a ele destinados de modo regular, constitui-se de equação aritmética em que ao Estoque Inicial se somam as entradas das mercadorias, e de cujo total se deduz o Estoque Final para a apurar a real quantidade de mercadorias saídas do estabelecimento.

No procedimento, a quantidade real das mercadorias saídas é confrontada com a exposta nos documentos fiscais de saídas emitidos, de modo que apenas havendo divergências entre as quantidades de mercadorias apuradas com as efetivamente registradas na escrita fiscal, pode-se detectar omissão de saída de mercadorias sem a emissão de consequente documento fiscal (caso as saídas reais sejam maiores que as saídas constantes dos documentos fiscais) ou a presunção legal de saída (caso as entradas de mercadorias registradas nos documentos fiscais de entrada sejam maiores que as saídas registradas nos documentos fiscais de saídas), como são as Infrações configuradas neste Auto de Infração.

Ora, vê-se que no período compreendido pelo Auto de Infração, conforme a EFD transmitida e recepcionada no sistema SPED não se constatou inconsistências na escrita fiscal do contribuinte autuado, a qual, repito, por comando legal, deve refletir a sua real movimentação financeira com repercussão fiscal. Portanto, observando que a Ata Notarial elaborada em 09/12/2020, data posterior à da lavratura do AI (31/08/2020) se constitui em frágil elemento de prova nos próprios termos do Impugnante, os quais aqui cabe reproduzir, por vê-lo inoportuno tenho sem sentido lógico nem jurídico a alegação defensiva, uma vez que eventuais equívocos em EFD regularmente transmitida somente podem ser sanados na forma prevista na legislação de referência, o que não se verifica nos autos.

Eis a parte discursiva do Impugnante que estar a contraverter seu propósito no caso em tela:

“A fragilidade da prova unilateral, portanto, existe unicamente quando elaborada após a lavratura do auto de infração, pelo notório risco de manipulação de dados, ao livre dispor do contribuinte, a que não pode se submeter o interesse público por trás do ato de lançamento”.

*Chamando atenção para a disposição do RPAF quanto ao direito do contribuinte impugnar Auto de Infração, oportunidade em que deve apresentar prova documental, a menos que demonstre: I - a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso, considerando que: **a)** conforme consulta ao banco de dados da SEFAZ, constatei que a auditoria tem por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte constante com validade jurídica; **b)** o elemento de prova apresentado pelo Impugnante junto à peça de defesa não socorre o sujeito passivo por contrariar a normativa da espécie; **c)** os arquivos transmitidos e recepcionados pela SEFAZ utilizados na Auditoria Fiscal mediante regular procedimento em que se constatou as infrações, servem para registrar a movimentação empresarial com repercussão tributária do contribuinte, é de se considerar as acusações fiscais como não elididas, e por consequência, subsistentes nos termos originais, mantendo-se o demonstrativo de débito.*

Tendo em vista ser fruto de apuração por levantamento quantitativo de estoque, reenquadro a multa de 60% sugerida para a exação pela Infração 03 (04.05.09), para 100%, conforme prevista no art. 42, III, da Lei 7014/96.

Quanto ao pedido para funcionamento da Procuradoria Fiscal nesse PAF, é de se observar a seguinte normativa:

RPAF

Art. 118. Compete à Procuradoria Geral do Estado, mediante sua representação junto ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):

I - emitir parecer jurídico, visando à fiel aplicação da lei:

- a) no prazo de 10 (dez) dias, nos casos previstos pela legislação ou sempre que solicitado pela autoridade competente;*
- b) facultativamente, no prazo estipulado no Regimento Interno do CONSEF, nos processos de que pedir vista;*

II - participar das sessões das Câmaras de Julgamento e da Câmara Superior, podendo:

- a) intervir nos debates, opinando livremente sobre a lide, em igualdade de condições com a conferida ao sujeito passivo;*
- b) prestar os esclarecimentos que lhe forem solicitados por qualquer dos membros do colegiado ou pelo sujeito passivo;*
- c) propor as medidas que julgar convenientes;*

III - interpor os recursos cabíveis;

IV - pedir vista dos autos, nos termos do Regimento Interno do CONSEF;

V - praticar os demais atos inerentes às suas funções.

Assim, não havendo necessidade de Parecer acerca do caso para funcionamento da Procuradoria Fiscal nesta instância de piso, caso o PAF suba à instância revisional deste CONSEF por força de eventual recurso envolvendo matéria de ordem pública, observo que a questão aqui tratada será revisada com efeito devolutivo integral, oportunidade em que a Procuradoria Fiscal funcionará nos termos e extensão pedidos.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpõe recurso pelos motivos a seguir indicados.

Aponta que o lançamento de ofício considerou dados da sua EFD que não refletiam a verdade material do estoque da empresa nos períodos fiscalizados, sendo que a ata notarial juntada nos autos reflete exatamente os quantitativos dos estoques nas datas de 31/12/2015, 30/12/2016 e 29/12/2017, datas em que os relatórios foram produzidos, de maneira que os principais erros do acórdão residiriam na valoração e interpretação da referida ata notarial, considerada um meio frágil de prova pelo acórdão recorrido, em razão de ter sido elaborada após a lavratura do Auto de Infração.

Destaca que a referida ata notarial atesta exatamente a anterioridade da formação do documento nela transcrito (planilhas de estoque) discorrendo sobre os dispositivos legais do CPC que tratam sobre a ata notarial, regulando sua finalidade e sua força probante, além de mencionar o inciso V do parágrafo único do art. 409 do CPC acerca da prova quanto à data de documento particular.

Relata que a ata notarial contém informações do seu controle interno e de seu inventário, especificamente os quantitativos por item posicionados em 31/12/2015, 30/12/2016 e 29/12/2017, quando funcionário realizou a contagem dos itens e enviou e-mail ao gerente com a informação. Diz que o tabelião, ao lavrar a ata notarial, visualizou estes e-mails e certificou se tratar de mensagens das datas especificadas e consignou na ata as quantidades inventariadas para os itens objeto de autuação.

Afirma que a verificação dos documentos particulares produzidos na época, com as referidas informações deve prevalecer, em nome da verdade material, inclusive porque o livro empresarial previsto em lei para registro do inventário não é prova absoluta. Ressalta que a comprovação de quantitativo de inventário em períodos anteriores só pode se dar por meio de relatórios, fiscais ou extrafiscais, produzidos pela própria empresa, inexistindo outra forma possível de comprová-lo.

Sustenta, com isso, que não prospera a alegação de fragilidade da prova, pois, a ata notarial é documento dotado de fé pública e idôneo para comprovar a anterioridade do conteúdo dos e-mails contendo as informações quantitativas dos estoques, já que são as informações destes controles gerenciais, produzidos nas datas 31/12/2015, 30/12/2016 e 29/12/2017, mediante contagem dos dados que devem ser consideradas, ao invés dos dados erroneamente constantes no Bloco H por decorrência de erro no processamento e geração dos arquivos da EFD.

Alega erro por atribuição de ônus de prova impossível e por desconsideração da verdade material, pois, ao considerar que “*eventuais equívocos em EFD regularmente transmitida somente podem ser sanados na forma prevista na legislação de referência*”, a 2ª JF acabou lhe atribuindo o ônus de produzir prova impossível, pois, restringiu a retificação de informações enviadas ao SPED à forma estabelecida pelo RICMS/BA e pelo Ajuste SINIEF 02/09.

Reclama que, se somente tomou ciência da incorreção dos dados com a cientificação da lavratura do Auto de Infração, apenas neste momento surgiu seu interesse em fazer prova em sentido contrário, de maneira que a definição de que a única forma de produzir prova seria a retificação anterior à ação fiscal equivale à atribuição do ônus de produzir prova impossível, estabelecendo caráter absoluto às presunções legais, o que estaria em descompasso com o § 4º, do art. 4º da Lei Estadual nº 7.014/96 e a presunção de veracidade dos livros empresariais estabelecida pelo art. 417 do CPC.

Disserta sobre os princípios que regem o processo administrativo tributário, citando texto de James Marins, para reforçar que o princípio da verdade material orienta a atividade das autoridades administrativas e, por consequência, deve ser admitida a ata notarial como meio de

prova da anterioridade da formação dos controles gerenciais de estoque.

Acusa ainda a existência de erro por alteração do critério jurídico do lançamento, com base no art. 146 do CTN, porque a JJF teria promovido de ofício o reenquadramento da multa imposta pela autuante com relação à infração 03, elevando-a de 60% para 100%, o que representaria alteração do critério jurídico cujos efeitos não poderiam retroagir, por expressa determinação do CTN.

Informa também que sua impugnação foi acompanhada de nova planilha de apuração do débito, a qual requer a apreciação por esta Câmara. Relata que as informações de entrada e saídas foram extraídas dos relatórios anexos, onde constam todas as notas fiscais de entrada e de saída; as informações dos quantitativos de estoque inicial em 2016, final em 2016 e final em 2017 constam da ata notarial, extraídas dos e-mails da época. Afirma que, refazendo o cálculo do imposto pela consideração dos valores unitários conforme regras da Lei nº 7.014/96, tem-se que no ano de 2017 houve omissão de saída superior às omissões de entrada e, em 2016, omissões de entrada superiores às omissões de saída.

Assim, em 2017, foi cobrado ICMS relativamente à saída de itens tributados, alcançando-se o valor de R\$1.340,96 e, em 2016, foi calculado o ICMS próprio por responsabilidade solidária, bem como o ICMS/ST relativamente aos itens incluídos na Substituição Tributária, e, aplicando-se o critério de proporcionalidade adotado pelo Autuante, foi presumida a omissão de saídas anteriores relativamente aos itens isentos ou no regime normal de tributação, cuja auditoria indicou omissão de entrada. Assim, o imposto devido para o ano de 2016 totalizou R\$1.371,90.

Conclui requerendo o provimento do recurso para reformar a Decisão recorrida e julgar improcedente o Auto de Infração.

Recebidos os autos, foram distribuídos a este relator para apreciação.

Na sessão realizada em 27 de agosto de 2021 os membros desta 1ª CJF converteram o feito em diligência para que o autuante fornecesse demonstrativo de apuração das omissões, analítico e sintético, em que se possa identificar os estoques iniciais/finais e o volume das entradas/saídas do período fiscalizado, considerado no levantamento fiscal, por produto ou agrupamento de produto.

Juntada a documentação (fls. 173-175), a recorrente foi cientificada (fls. 176-178), porém, não se manifestou, segundo consta nos autos (fls. 179-179v), que retornaram para julgamento. Na sessão designada para o dia 26/08/2022, no entanto, a representante legal da recorrente questionou em mesa a informação, revelando que foi apresentada manifestação, cuja cópia encaminhou para o e-mail da secretaria desta Câmara.

Em sua manifestação, afirma que os dados das planilhas elaboradas pelo autuante não correspondem aos mesmos existentes na “planilha do inventário” que instruiu a sua impugnação e representaria a efetiva manifestação do estoque entre 2015 e 2017 porque a fiscalização observou dados informados erroneamente ao SPED, não correspondendo à realizado do seu estoque no período fiscalizado e contaminando toda auditoria de estoque.

Insiste que as informações verídicas são as que constam na ata notarial que acompanhou a impugnação, representando seus relatórios gerenciais, elaborados mediante contagem física dos itens em depósito, extraídos dos e-mails corporativos trocados entre funcionários e a diretoria, antes da fiscalização, conforme atestado pelo documento dotado de fé pública.

Os movimentos de entradas e saídas são os registrados nos “relatórios extrato” que também acompanharam a impugnação, contendo todas as notas fiscais de entrada e saída. Diz que todas as informações estão sintetizadas na “planilha do inventário” que apresentou, a qual atestaria a verdade material do seu movimento de estoque no período fiscalizado, assim como as omissões efetivamente ocorridas.

Conclui ratificando as razões da impugnação e Recurso Voluntário, pedindo que sejam admitidos os relatórios gerenciais como prova real do seu inventário no período fiscalizado e, consequentemente, a improcedência da autuação por estar fundamentada em informações inverídicas.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, aprecio diretamente o mérito.

Em síntese, a recorrente pretende a reforma da decisão da JJF com base em ata notarial lavrada pela Tabeliã do 3º Ofício de Notas de Vitória da Conquista/BA, em 09/12/2020, tendo como o escopo “a transcrição de mensagens, onde o seu conteúdo se encontra em endereço eletrônico” (fl. 122). Sustenta que este documento seria suficiente para demonstrar os dados representativos do seu inventário que deveriam ser considerados ao invés daqueles erroneamente constantes no Bloco H do SPED, em virtude de erro no processamento e geração dos arquivos da EFD.

A pretensão não possui fundamento, entretanto.

Diferentemente do que a recorrente defende, a ata notarial não é capaz de elidir a higidez do lançamento de ofício realizado. É verdade, como estabelece o art. 384 do CPC, que “a existência e o modo de existir de algum fato podem ser atestados ou documentados, a requerimento do interessado, mediante ata lavrada por tabelião”, contudo, a sua finalidade não é capaz de emprestar a força probatória que a autuada pretende neste caso.

A ata notarial é um instrumento por meio do qual um tabelião, seu substituto ou escrevente, constata fielmente fatos, coisas, pessoas ou situações com o intuito de comprovar a sua existência ou seu estado, a pedido de pessoa interessada (RODRIGUES, Marcelo. *Tratado de Registros Públicos e Direito Notarial*. 3ª ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 858). Embora tenha finalidade de produção de prova pré-constituída, essa qualidade advém dos próprios fatos observados ou constatados pelo notário, pois sua ação apenas se circunscreve à constatação de determinado(s) fato(s) jurídico(s), de maneira que os efeitos deles decorrentes são atribuídos pela lei.

O notário se restringe a expressar os pensamentos, adquiridos por seus próprios sentidos, acerca da existência ou modo de existir de um ato ou fato (LOUREIRO, Luiz Guilherme. *Registros públicos: teoria e prática*. 10ª ed. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 1323-1331), ou seja, ele confirma a existência de algo que ele viu, especificando em detalhes as características que percebeu ou retrata como se encontrava algo que lhe foi apresentado, naquele momento em que examinou o objeto cuja existência ou modo de existir lhe foi solicitado que certificasse.

O Código de Normas e Procedimentos dos Serviços Notariais e de Registro do Estado da Bahia, reeditado pelo PROVIMENTO CONJUNTO CGJ/CCI Nº 03/2020, neste sentido, prevê:

Art. 218. Ata Notarial é a narração objetiva de uma ocorrência ou fato, presenciado ou constatado pelo Tabelião.

Art. 219. A Ata Notarial não poderá deixar de conter:

- I - local, data de sua lavratura e hora;*
- II - nome e qualificação do solicitante;*
- III - narração circunstanciada dos fatos;*
- IV - declaração de haver sido lida ao solicitante, e, sendo o caso, às testemunhas;*
- V - assinatura do solicitante, ou de alguém a seu rogo, e, sendo o caso, das testemunhas;*
- VI - assinatura e sinal público do Tabelião.*

E o documento de fls. 122-124 dos autos segue nesse caminho, descrevendo objetivamente a existência das mensagens eletrônicas, conforme trecho que reproduzo abaixo:

“[...] E pela **solicitante** me foi requerido a presente Ata Notarial para a transcrição de mensagens, onde o seu conteúdo se encontra em endereço eletrônico, que assim o faço: Através da conexão ao provedor que atende este Tabelionato, acesso o sítio da rede de comunicação **INTERNET**, no site **www.icloudmail.com**, visualizo os conteúdos que se encontram na Caixa de Entrada dos E-mails **pitchers33@me.com** e **diretoria@cocealalimentos.com.br**. 1º) Na caixa de entrada do E-mail **pitchers33@me.com** em data de 31/12/2015 e 30/12/2016, verifico E-mails encaminhados pelo remetente **larissa.coceal@hotmail.com** sem mensagem de envio apenas com documento anexo nomeado de ‘**estoque final**’, cujo conteúdo transcrevo como se segue:

...

2º) Na caixa de entrada do E-mail **diretoria@cocealalimentos.com.br** em data de 29/12/2017, verifico E-mail

*encaminhado pela mesma remetente, **larissa.coceal@hotmail.com** também sem mensagem de envio e com conteúdo idêntico ao anteriormente descrito, sem mensagem de envio, apenas com documento anexo nomeado de **'estoque final'**, cujo conteúdo é a tabela acima descrita. A solicitante **DECLARA** que, os e-mails foram recebidos pelo Sr. Josivaldo, pois apesar deste ser sócio da empresa COCEAL, ele trabalhava como gerente da empresa **MAIS ALIMENTOS** supra qualificada, e que o mesmo utilizava para realização dos inventários, funcionários de sua confiança da COCEAL. [...]"*

Como fica evidente, a ata notarial somente comprova a existência ou o modo de ser daquilo que foi constatado pelo tabelião, o que não se confunde com a própria fidedignidade de eventuais informações que a coisa observada ostente, ou seja, no presente caso, o instrumento público juntado com a impugnação somente possui condições de comprovar a existência dos e-mails enviados e/ou recebidos, em determinadas datas, com o conteúdo que eles exibem. Todavia, isso não confere presunção de veracidade a seu teor, que reflete fato verificado unilateralmente, em momento distinto, por prepostos da recorrente, que não gozam de fé pública.

Repise-se, não se questiona a existência dos e-mails contendo aparente controle gerencial de seu estoque. Mas, não há como atribuir *certeza* ou admitir como inequívocas às informações ali lançadas porque não foram verificadas e preenchidas na presença do notário. A ata notarial somente poderia ser considerada comprobatória dos estoques se a contagem e preenchimento dos relatórios gerenciais fosse *presenciada e atestada* pelo tabelião ou substituto competente, o que não se confunde com a constatação da existência de um e-mail com informações equivalentes.

Uma ata notarial que aponte expressamente que em dia específico o tabelião compareceu a determinado local e, lá estando, identificou estoque com certa quantidade de mercadorias, com suas especificações, é uma coisa. Outra bem distinta é uma ata notarial descrevendo o conteúdo de um e-mail encaminhado por um particular e recebido por outro em determinada data.

Ademais, é importante registrar que o levantamento do inventário deve ser realizado no *último dia do ano civil* (§ 6º do art. 225 do RICMS/BA), ou seja, 31 de dezembro. Entretanto, alguns dos supostos controles gerenciais que a recorrente pretende validar se estendem apenas aos dias 30/12/2016 e 29/12/2017, nos respectivos exercícios e, portanto, não atenderam à legislação vigente.

Assim, percebe-se que a fragilidade apontada pela JJF não foi da ata notarial como meio de prova, mas do objeto da constatação realizada pela tabelião, já que a lei não empresta à comunicação eletrônica entre particulares a possibilidade de suprir a escrituração regular de suas operações realizadas, ou seja, o conteúdo unilateralmente informado em um e-mail não se presta a elidir as informações regularmente inseridas no SPED e transmitidas pelo contribuinte.

Por outro lado, ao contrário do que afirma a recorrente, isso também não significa dizer que houve imposição de ônus da prova impossível ou inviável. Como já sugerido, se a ata notarial se reportasse ao próprio estoque, verificada a contagem *in loco* pelo notário no momento oportuno (último dia do exercício civil), poderia ser valorada de modo diferente. Destarte, a recorrente também poderia comprovar o que alega de outro modo, por exemplo, demonstrando que houve erro na conversão de unidades de determinados produtos quando da transposição das informações das notas fiscais para a EFD, se fosse o caso. No entanto, a impugnação e o recurso sequer apontaram/esclareceram/justificaram que espécie de erro teria ocorrido (humano, de sistema, ou qualquer outro).

Outrossim, é preciso diferenciar a possibilidade de retificação da EFD independentemente de autorização, que se encerra com o início da ação fiscal, na forma do art. 251 do RICMS/BA, da comprovação da inexistência de operações omitidas. A recusa da retificação extemporânea da escrituração fiscal após início da ação fiscal em nada impede a recorrente de demonstrar que, apesar de ter prestado informações equivocadas, ofereceu à tributação todas as operações realizadas no período e não causou prejuízo ao erário. Caso assim procedesse, somente seria devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Também não prospera a alegação de alteração do critério jurídico do lançamento em razão do reenquadramento da multa imposta. De acordo com o art. 142 do CTN, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento *propõe* a aplicação da penalidade cabível, que poderá ser objeto de

alteração no curso do processo administrativo fiscal, já que a impugnação suscita hipótese de modificação do lançamento expressamente admitida pelo art. 145, I do CTN.

Não é demais lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal baiano, o enquadramento da penalidade pode ser realizado até mesmo antes da inscrição em Dívida Ativa, pela PGE, nos termos do art. 119-B do COTEB e art. 116 do RPAF/BA. Contudo, neste caso, entendo que não agiu com acerto a JJF ao reenquadrar a multa de 60% para 100%, considerando o que dispõe a Portaria nº 445/98:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

...

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);

Como se pode notar, a autuação seguiu o que dispõe a orientação do próprio Secretário da Fazenda do Estado da Bahia para propor a penalidade prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, inexistindo razão para o reenquadramento da sanção em prejuízo do contribuinte, na forma como ocorreu no acórdão recorrido.

Assim, considerando que os dados constantes na ata notarial não se prestam a comprovar nada além do envio dos e-mails e dos seus respectivos conteúdos, sem que isso signifique que as informações ali existentes são fidedignas, repita-se, as planilhas elaboradas pela recorrente com base nos mesmos são insuficientes para elidir a higidez do lançamento realizado, entendo deve ser mantida em parte a decisão de primeiro grau, com exceção apenas da multa da infração 03, que deve retornar ao patamar proposto no Auto de Infração.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299333.0008/20-8, lavrado contra **MAIS ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$291.138,47**, acrescido das multas de 100% sobre o valor de R\$219.548,35 e 60% sobre R\$71.590,12, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS