

PROCESSO - A. I. N° 210613.0027/21-5
RECORRENTE - OCEAN PRODUÇÃO AQUÁTICA E AGROPECUÁRIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0107-03/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF N° 0442-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada de acordo com o levantamento fiscal. O Defendente não apresentou elementos que pudessem elidir a irregularidade apurada. Mantida a exigência do imposto. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE REGISTRO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Presume-se a ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem o pagamento do imposto, sempre que se verificar falta de registro de entradas de mercadorias. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de revisão/diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF nº 0107-03/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, formaliza a exigência de crédito tributário de no valor principal de R\$ 36.008,00 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, 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, no mês de julho de 2017. Valor do débito: R\$ 1.853,00. Multa de 60%.

Infração 02 – 05.05.01: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro, agosto e novembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril e dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 34.155,00. Multa de 100%.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 13/06/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Inicialmente, constato que o presente processo foi encaminhado à Infaz Costa do Cacaú para intimar o sujeito passivo a apresentar a defesa assinada pelo representante legal ou procurador com identificação do responsável pela assinatura. O PAF foi devolvido ao CONSEF com a informação de que não foi atendida a mencionada intimação solicitada à fl. 91.

Observe que apesar de não constar assinatura dos Advogados na impugnação inicialmente apresentada, constam no presente PAF, a procuração assinada digitalmente (fl. 38) e cópias da identidade de advogado expedida pela OAB, identificando os Patronos do Autuado.

Às fls. 98 a 114 foi juntada ao presente processo a Defesa devidamente assinada pelo Patrono do Autuado. Dessa forma, o contribuinte comprova o seu interesse em impugnar a autuação e apresentar provas de suas alegações. Assim, em nome da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, e tendo em vista a conveniência de solução do litígio, aprecio as alegações apresentadas para impugnar a autuação fiscal.

O Defendente suscitou nulidade da autuação, alegando insegurança na determinação das infrações.

Durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar

a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma irregularidade, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa. No processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração, o que se observou no presente processo.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, 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.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Defendente requereu a revisão fiscal do levantamento efetuado pelo Autuante, afirmando que certamente restará demonstrado que as notas fiscais foram devidamente escrituradas.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada revisão/diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de revisão/diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês de julho de 2017.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado de acordo com os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, estabelecidos na legislação.

Para melhor entendimento, vale reproduz o art. 31 da Lei 7.014/96:

“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Observe que a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, e de acordo com o levantamento fiscal, ficou comprovado que houve utilização indevida do crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto.

Concluo pela subsistência desta infração, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, e o Defendente não apresentou comprovantes que pudessem elidir a exigência fiscal. Infração subsistente.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro, agosto e novembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril e dezembro de 2018.

O Autuado afirmou que nos demonstrativos juntados ao auto de infração foram informadas notas fiscais não registradas, e como são vários períodos, por amostragem, colaciona o período de 2018/12. Em análise junto à contabilidade constatou que essas mesmas notas haviam sim sido registradas, conforme registro emitido pelo próprio sistema do SPED, também anexado à defesa.

O Autuante ressaltou que se encontram na Impugnação afirmações genéricas sobre as notas terem sido lançadas, sem a apresentação de qualquer prova que possa desconstituir a presunção legal, e que não foram trazidas questões de fato a serem discutidas, restando apenas questões de Direito, sendo de competência desse CONSEF a deliberação sobre a autuação.

O Defendente apresentou o entendimento de que é necessário comprovar que todas as notas informadas no auto de infração são notas de bens ou serviços utilizados ou consumidos na sua produção. Citou como exemplo, a NF

223910, que se refere a compra de ração para camarão, justamente a sua atividade principal, conforme cópia do cartão CNPJ. Para a criação de camarões a compra de ração é indispensável à sua operação.

Consta no rodapé do Demonstrativo elaborado pelo Autuante, que o levantamento fiscal foi efetuado utilizando como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD que 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. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, se existiam inconsistências, o contribuinte deveria informar e corrigir os erros antes do levantamento fiscal.

Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem qualquer tipo de controle interno do Contribuinte, e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Trata-se de exigência do imposto por presunção legal, relativamente às compras de mercadorias sem o registro na escrita fiscal do contribuinte. Neste caso, a exigência do imposto foi efetuada com base no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido:

Lei nº 7.014/96

Art. 4º

[...]

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

[...]

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

Vale salientar que somente por meio da aplicação de um roteiro específico de auditoria fiscal, a exemplo do levantamento de estoques, é que se pode avaliar se a falta de registro das entradas de mercadorias não destinadas à comercialização não teria causado qualquer prejuízo ao erário estadual. O roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou a apurar, apenas, o efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não.

Portanto, a falta do registro de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Concluo pela subsistência desta infração, sendo devido o imposto correspondente às notas fiscais não lançadas na escrita fiscal, conforme demonstrativos elaborados pela Fiscalização.

Sobre a multa aplicada, o Defendente alegou que houve ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e, caso ultrapassados todos os argumentos já expostos, requereu que fosse reduzida ao patamar de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto supostamente devido.

Observe que a aplicação de multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% (Infração 01) e 100%, (Infração 02), conforme estabelece o art. 42, Incisos VII, alínea “a” e III, “d” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Os Patronos do Autuado pedem que todas as intimações e demais publicações processuais acerca da presente

demanda sejam feitas, única e exclusivamente em nome deles. Não há impedimento para que tal providência seja tomada, e de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual aduz o seguinte.

De logo registro que se trata de uma empresa cuja atividade principal é a criação de camarões em água salgada.

Alega, primeiramente a nulidade do julgado porque houve cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que não foram analisadas as alegações do recorrente e não foram enfrentadas as alegações do mérito.

Alude que seu pedido de diligência foi indeferido sob o fundamento de que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Mas diz o Recorrente que se pede a diligência para provar que “o fiscal considerou como omissão de saídas, notas fiscais de produtos que foram consumidos na operação da recorrente, ou seja, que em hipótese alguma sairiam de seu estabelecimento, ou de que as notas não estariam escrituradas”.

O recorrente afirma em recurso que “as notas fiscais de entrada, que geraram a presunção de omissão de saídas por não terem sido escrituradas, são notas fiscais de bens ou serviços utilizados ou consumidos pela Recorrente em sua produção. Como exemplo, a Nota Fiscal 223910, emitida por GUABI NUTRIÇÃO E SAÚDE ANIMAL S/A, referente a rações para camarão para ser utilizada, obviamente, em sua criação (atividade principal)”.

Afirma, assim, que “(...) se a presunção é de que houve emissão de saídas em razão de notas de entrada, como a de cima, que não foram escrituradas, e essa nota diz respeito à insumos consumidos na sua produção, em hipótese alguma, deve ser considerada para fins de presunção de omissão de saídas.

E, complementa “Por amor ao debate, ainda que tenha ocorrido a falha da escrituração das notas de insumos, não é devido imposto algum e, no mínimo, deve-se cobrar apenas a multa formal e não o ICMS supostamente omitido, apenas por não observância a alguma obrigação acessória e não omissão de imposto”.

Aborda também que: “No caso concreto, apesar do representante fazendário ter fiscalizado a pessoa jurídica autuada, não há nos autos sequer uma prova cabal quanto à ocorrência dos fatos jurídicos tributados, muito pelo contrário, há provas de que as notas fiscais de entrada foram sim registradas e escrituradas. A autuação baseia-se integralmente em presunções do fiscal autuante”. Em seguida aborda a nulidade da multa aplicada, por ser abusiva e confiscatória, violando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

É o relatório.

VOTO

O recorrente aponta a nulidade do julgado porque houve cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que não foram analisadas as alegações do recorrente e não foram enfrentadas as alegações do mérito.

De logo abordo sobre o respeito ao contraditório e ampla defesa no processo administrativo fiscal.

A Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, LV, garante a todos os litigantes, em processo

judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes.

E de fato, no processo administrativo instaurado observou os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, pois, no caso dos autos, foi intimado o sujeito passivo a apresentar a defesa o que foi efetivado às fls. 98 a 114 com a juntada ao presente processo da defesa, cuja as razões colocadas na impugnação do contribuinte foram analisadas pelo órgão julgador.

Assim, **não há que se falar em nulidade do julgamento.**

A recorrente aponta ainda a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que não houve a omissão do registro e escrituração das notas fiscais de entrada, não tendo sequer havido saídas das mercadorias.

O recorrente afirma em recurso que *“as notas fiscais de entrada, que geraram a presunção de omissão de saídas por não terem sido escrituradas, são notas fiscais de bens ou serviços utilizados ou consumidos pela Recorrente em sua produção. Como exemplo, a Nota Fiscal 223910, emitida por GUABI NUTRIÇÃO E SAUDE ANIMAL S/A, referente a rações para camarão para ser utilizada, obviamente, em sua criação (atividade principal)”*.

Aduz que *“se a presunção é de que houve emissão de saídas em razão de notas de entrada, como a de cima, que não foram escrituradas, e essa nota diz respeito à insumos consumidos na sua produção, em hipótese alguma, deve ser considerada para fins de presunção de omissão de saídas”*.

No mérito, requer o envio dos autos para revisão fiscal, pois a autuação refere-se a notas fiscais de insumos e bens utilizados e/ou consumidos pela recorrente em sua operação, devendo estas notas serem excluídas da autuação.

Ocorre que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada revisão/diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de revisão/diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Desta forma, resta, pois, **indeferido o pedido de diligência**, com base no art. 147, inciso I, “a” do RPAF-BA/99.

Passo ao exame do mérito.

O recorrente afirma em recurso que *“as notas fiscais de entrada, que geraram a presunção de omissão de saídas por não terem sido escrituradas, são notas fiscais de bens ou serviços utilizados ou consumidos pela Recorrente em sua produção. Como exemplo, a Nota Fiscal 223910, emitida por GUABI NUTRIÇÃO E SAUDE ANIMAL S/A, referente a rações para camarão para ser utilizada, obviamente, em sua criação (atividade principal)”*.

Registo o disposto no art. 31 da Lei nº 7.014/96:

“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

É evidente que foi utilizado indevidamente a escrituração do crédito fiscal, pois a empresa não tinha direito, e de acordo com o levantamento fiscal, restou demonstrado que foi usado de forma indevida o crédito fiscal no período fiscalizado. Assim, conclui-se que realmente a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto.

Pelo exposto, haja vista que não foi utilizado livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente para ser aceita a escrituração do crédito fiscal e o Recorrente não apresentou comprovantes que pudessem elidir a exigência fiscal.

No que toca a infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro, agosto e novembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril e dezembro de 2018.

Como já demonstrado nos autos, consta no Demonstrativo elaborado pelo Autuante (na nota de rodapé), que o levantamento fiscal foi efetuado utilizando como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do FISCO 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. A EFD substitui livros fiscais.

É certo, assim, o entendimento da JJF de que *“Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, se existiam inconsistências, o contribuinte deveria informar e corrigir os erros antes do levantamento fiscal”*.

É importante também lembrar que Com a Escrituração Fiscal Digital, não se permite mais a escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem qualquer tipo de controle interno do Contribuinte, e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Dito isto, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

No caso dos autos, a exigência do imposto foi efetuada com base no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, veja-se:

“Lei nº 7.014/96

Art. 4º

[...]

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

[...]

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;”

Coloco que a falta do registro de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e não contabilizadas.

Desta forma, deve ser mantida a infração 02.

E no que toca a multa o Recorrente alegou que houve ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Ressalto que foi aplicada multa e acréscimos legais pela falta de recolhimento espontâneo do imposto. Assim, correto o percentual aplicado de 60% (Infração 01) e 100%, (Infração 02), conforme estabelece o art. 42, Incisos VII, alínea “a” e III, “d” da Lei nº 7.014/96.

Registro ainda que não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Assim, entendo que, não merece reparo a decisão recorrida.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210613.0027/21-5**, lavrado contra **OCEAN PRODUÇÃO AQUÁTICA E AGROPECUÁRIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 36.008,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 1.853,00 e 100% sobre R\$ 34.155,00, previstas no art. 42, incisos VII, “a” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS