

A. I. N° - 279462.0011/23-1

AUTUADO - VIA S.A.

AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO

ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO

PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01.12.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0218-05/23-Vd**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. A versão da defesa não guarda coerência com as provas acostadas ao processo, vez que inexistem elementos que possam evidenciar que as notas fiscais objeto da autuação pudessem se referir a operações de remessa para entrega futura, nem sequer pistas nesse sentido. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2023 (ciência em 10/04/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 181.530,89, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - 002.001.003: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Multa: 60%.

Consta ainda que “*as saídas de mercadorias inseridas no Anexo I do RICMS são sujeitas à substituição tributária por retenção, conforme art. 7º B do Decreto 7.788/00 (sic) supracitado, consequentemente o ICMS normal e ICMS ST (quando devido sobre a operação) devem ser destacados nas respectivas notas fiscais*”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 36/51, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a acusação fiscal buscou amparo exclusivamente em presunção. Explica que a Autoridade Autuante procedeu à lavratura da autuação com base, exclusivamente, no cruzamento eletrônico parcial de informações postas ao seu dispor, deixando de considerar a totalidade dos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento autuado na operação realizada.

Alega que a Autuante deixou de considerar o fato de que a Impugnante, na consecução de suas atividades comerciais, por vezes efetua procedimento que envolve a emissão de duas NF-es para amparar uma única venda. São elas: (i) uma NF-e de remessa de mercadoria; e (ii) uma NF-e de venda da mesma mercadoria. A fim de que não recolha o imposto em duplicidade, informa que o destaque do imposto (o que inclui o ICMS-ST) ocorre apenas na NF-e de venda, de maneira que a NF-e emitida para o fim de remessa da mercadoria segue ao destino sem qualquer menção ou destaque do recolhimento do ICMS-ST, inclusive, tendo como destinatário inicial outro estabelecimento da própria Impugnante (Filial de Eunápolis/BA - IE: 105.978.721), que realizará posterior emissão de NF-e de remessa da mercadoria ao consumidor, de modo a concretizar uma “operação triangular” de venda. Informa que, após o recebimento da autuação em epígrafe, debruçou-se sobre suas operações de venda e remessa de mercadorias, bem como sobre os documentos que as embasam, de maneira que verificou que para grande parte das operações autuadas, existe uma nota fiscal (muito vezes referenciada no documento fiscal autuado) que apresenta o destaque do tributo, no contexto da operação triangular anteriormente mencionada.

A fim de demonstrar o quanto exposto, traz, exemplificadamente, a NF-e 4.885.799 (cuja imagem acosta), relativa à venda de dois celulares, no valor total de R\$ 2.869,64, a pessoa jurídica localizada no Município de Simões Filho – BA (Doc. 04). Explica que, no campo de “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, em destaque, há referência à NF-e 4.808.499 (Doc. 04), a qual suporta operação de remessa das mercadorias vendidas (entre outras vendas), de modo que conta com a retenção do ICMS-ST, com relação às mercadorias nela dispostas, conforme imagem que acosta, à folha 43.

Explica que a mesma situação se repete com relação às demais NF-es autuadas, de maneira que não pode subsistir a presunção adotada de que não houve tributação a título de ICMS-ST quanto a tais documentos, já que as notas fiscais de remessa física, das mesmas mercadorias vendidas, foram submetidas a tributação pelo ICMS-ST, inclusive, em momento anterior à emissão da NF-e de venda (autuada). Ou seja, as operações autuadas não carecem de recolhimento do ICMS-ST, por parte da Impugnante. Tem-se, portanto, que as notas fiscais que lastrearam a autuação, de fato, não contam com a tributação do ICMS-ST, mas a d. Fiscalização deixa de considerar que, na remessa física das mercadorias, houve a tributação, inclusive com retenção do ICMS-ST, o que desonera as saídas subsequentes, de maneira que tal tributação poderia ser verificada a partir da análise isolada das notas fiscais de remessa das mercadorias dispostas nos anexos ao AI, nomeados de “*DebOperTribComoNaoTrib\_ListaNotas*”.

Alega que a d. Autoridade Fiscal presumiu que a Impugnante teria deixado de efetuar o pagamento do ICMS-ST com relação às operações autuadas, e, em momento algum, trouxe qualquer prova que efetivamente demonstre a prática de tal infração (até porque, a infração inexiste). Argumenta que a mera presunção da d. Autoridade Administrativa não basta para lastrear a autuação fiscal, de forma que se faz necessário investigar e, sendo o caso, trazer aos autos as provas necessárias para embasar sua acusação, o que, definitivamente, não ocorreu no presente caso. Caso a Autoridade Autuante tivesse, de fato, observado a metodologia de tributação que recai sobre as operações da Impugnante, de certo teria verificado a existência de dois documentos fiscais a lastrear uma única operação de venda, e a consequente tributação levada a efeito pela Impugnante.

Destaca, assim, que a metodologia adotada pela d. Fiscalização, por sua simplicidade e superficialidade, não teve por objetivo a busca da verdade material que, a propósito, é o fim a que se presta todo ato administrativo; é a base de qualquer procedimento fiscal. Em outras palavras, sendo o procedimento de lançamento, em si mesmo considerado, um procedimento que visa a aplicação objetiva da lei, deve, pois, contemplar uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material, não havendo espaço para premissas e presunções singelas e pessoais, que extrapolam os estritos termos contidos na legislação. Colaciona a doutrina de Alberto Xavier, em apoio aos seus argumentos.

Conclui, portanto, que não poderia simplesmente presumir, como fez a D. Fiscalização, que a Impugnante deixou de recolher ICMS-ST, por não ter destacado tais valores na NF-e de venda das mercadorias, exigindo, por conseguinte, não apenas o recolhimento do imposto supostamente não pago, como também os respectivos acréscimos e penalidades. Argumenta que essa acusação, deveras grave, que sujeita, a Impugnante à sanção tão severa, como verificada no presente caso (multa de 60% sobre o valor da operação), não se pode basear, apenas e tão somente, em uma presunção, pautada em um cruzamento eletrônico, sem que tenha havido qualquer análise criteriosa, até porque, fala-se de uma autuação que envolve dois anos de operações. Traz, à colação, a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, em apoio à sua tese.

Afirma que o AI, por ser um procedimento administrativo por excelência, deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório. Neste sentido, transcreve o texto do CTN, em seu artigo 142, que determina que a

atividade de lançamento exercida pelas Autoridades Fazendárias implica verificação do fato gerador da obrigação correspondente.

Considerando que a d. Fiscalização lavrou o AI, ora impugnado, baseando-se tão somente em mera presunção, requer a anulação do lançamento tributário.

Alega, ainda, insubsistência da acusação fiscal por ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, vez que não houve prejuízo ao erário. Destaca que, no caso analisado, além da cobrança de imposto apurado e pago pela Impugnante, esta sofre cobrança de multa de 60% sobre o valor do crédito, supostamente devido, além do consequente acréscimo moratório, acrescentando que a multa é embasada na falta do recolhimento do imposto nos prazos regulamentares.

De início, pontua que, tendo havido o pagamento do imposto em voga, na nota fiscal de remessa física (na maioria dos casos referenciada nos dados adicionais), não há que se falar em multa por não pagamento. Ademais, a autuação tal como lançada, representa afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, implicitamente ligados ao inciso LIV, do artigo 5º, da CF/88, posto que acaba por cobrar imposto já pago (considerando o pagamento do ICMS-ST na nota fiscal de remessa correlacionada) e consequente multa pelo suposto não pagamento, ou seja, não há débito em aberto quanto ao objeto da autuação.

Assevera que, no presente caso, NF-es que supostamente deixaram de ser tributadas, não implicaram lesão efetiva ao Erário, já que as NF-es de remessa das mercadorias foram, não se tratando de mero exercício argumentativo e nem pode ser desprezado. Significa dizer que, mesmo se por um equívoco, a Impugnante submeteu à tributação documentos fiscais que deram suporte às operações (remessa), que não os principais (venda), entende que não há que se falar que tal descumprimento de obrigação tenha implicado a ausência de recolhimento de ICMS e, portanto, não há que se falar em lesão efetiva ao Erário baiano.

Menciona, ainda, que também não houve qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória, afinal a Autoridade Autuante sempre teve, ao seu dispor, as duas NF-es emitidas para cada operação de venda praticada pela Impugnante, bem como sempre possuiu ao seu dispor as suas obrigações acessórias, transmitidas com regularidade, na forma legal. Portanto, sob qualquer prisma que se analise as operações objeto de autuação, sustenta que outra conclusão não há: “o caráter pedagógico da autuação e da penalidade por ausência de recolhimento do imposto, *in casu*, resta suprimido (fulminado) pela ausência de razoabilidade e desproporcionalidade gritantes, que não podem ser toleradas, já que não há que se falar em ausência de recolhimento do ICMS-ST em voga”. Discorre acerca dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao tempo em que colaciona a doutrina de Celso Antônio bandeira de Mello e a jurisprudência do STF, em apoio aos seus argumentos.

Dessa forma, conclui que a infração e consequente multa, tais como lançadas, não podem ser toleradas pelo nosso ordenamento jurídico, razão pela qual entende que devem ser afastadas, exatamente em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais norteiam a Administração Pública.

Requer, desde já, caso assim entenda essa JJF, a baixa dos autos em diligência para exame dos documentos acostados e esclarece que permanece à inteira disposição para fornecimento de quaisquer outras informações e documentos adicionais, de forma a viabilizar a análise conjunta de seus livros, registros, controles e etc.

Diante de todo o exposto, tendo sido demonstrada a improcedência da exigência, a Impugnante vem, tempestiva e respeitosamente, perante essa Colenda Junta, requerer seja a presente impugnação julgada procedente para que seja anulado, ou, ainda, cancelado o auto de infração ora impugnado (e, por conseguinte, a penalidade aplicada) e arquivado o processo administrativo instaurado.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 207-A/213, as autuantes prestam informação fiscal, tecendo as considerações que seguem.

Informam que este contribuinte exerce a atividade econômica de comércio varejista em lojas de departamento, comercializando móveis, eletrodomésticos e eletroeletrônicos, essa filial opera como Centro de Distribuição - CD, dando suporte logístico às demais filiais da empresa no Estado, caracterizando-se como uma empresa de grande porte com matriz no Estado de São Paulo, cuja filial obteve faturamento anual da ordem de R\$ 1,722 bilhão, 2,455 bilhões e R\$ 3,451 bilhões e arrecadação anual de ICMS da ordem de 116,525 milhões, 101,523 milhões e R\$ 128,479 milhões nos exercícios de 2019 a 2021, respectivamente.

Destacam que, conforme dispõe o RPAF, o auto de infração está acompanhado de papéis de trabalho que indicam com clareza a infração cometida, cuja finalidade é demonstrar a forma como o imposto lançado foi calculado, cabendo ao contribuinte exercer o contraditório a fim de elidir a acusação que lhe foi imputada. Afirmam que o auto de infração descreve textualmente a infração imputada ao contribuinte e o enquadramento legal da mesma, informando que a infração fez-se acompanhar de duas planilhas. Na primeira, demonstrou-se minuciosamente o número da nota fiscal, chave, data, origem, item de mercadoria, valor da operação e outros elementos que demonstram como foi efetuado o cálculo do imposto. Na segunda, demonstrou-se a diferença entre o valor do imposto devido e o valor do imposto lançado no livro de apuração do ICMS. Ou seja, o auto de infração demonstra o ilícito fiscal e as planilhas demonstram os dados necessários ao cálculo de valor do imposto devido, bastando, ao contribuinte, conferir se a acusação do fisco tem procedência ou não.

Relativamente à Infração 01, informam que as planilhas “*Demonstrativo Falta Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas por NFe-s - Exercícios 2020 e 2021*” em anexo, contêm as informações e cálculos utilizados pelo fisco. Nessas planilhas, foram listadas todas as operações tributadas pelo ICMS cujo imposto deixou de ser destacado nas respectivas notas fiscais e, consequentemente, não recolhido o imposto devido sobre as respectivas operações, tanto de mercadorias sujeitas à tributação normal, quanto mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por retenção na saída.

A respeito da alegação impugnatória (de que a Autuante procedeu à lavratura da autuação com base, exclusivamente, no cruzamento eletrônico parcial de informações postas ao seu dispor), alegam que, diferentemente do que disse o Impugnante, a fiscalização desse estabelecimento se deu sobre todas as notas fiscais emitidas e constantes da Escrituração Fiscal Digital-EFD, observando-se a situação tributária de cada item de mercadoria e sua respectiva movimentação, através do CFOP informado nas notas fiscais emitidas. Ou seja, na presente infração foi lançado o imposto normal sobre as saídas de mercadorias em operações tributadas, conforme se pode verificar através do CFOP indicado nas respectivas notas fiscais, a saber:

- **CFOP 5.102** - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- **CFOP 5.405** - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído;
- **CFOP 6.102** - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Relativamente à argumentação empresarial de que “*Deixou de observar a d. Autoridade Autuante o fato de que a Impugnante, na consecução de suas atividades comerciais, por vezes efetua procedimento que envolve a emissão de duas NF-es para amparar uma única venda. São elas: (i) uma NF-e de remessa de mercadoria; e (ii) uma NF-e de venda da mesma mercadoria*”, quando explica que “*A fim de que não recolha o imposto em duplicidade, o destaque do imposto (o que inclui o ICMS-ST) ocorre apenas na NF-e de venda, de maneira que a NF-e emitida para o fim de remessa da mercadoria segue ao destino sem qualquer menção ou destaque do recolhimento do ICMS-ST, ...*”, contrapõem-se, afirmado que foi exatamente ao contrário do que procedeu o contribuinte, quando deixou de destacar o ICMS normal sobre as operações de venda de

mercadorias conforme descrição dos CFOP's supracitados. Por outro lado, nas situações onde existe a entrega da mercadoria a uma terceira pessoa ou por uma terceira pessoa, a chamada “operação triangular” o código fiscal indicado nas notas fiscais que dão suporte às operações deve vincular a nota fiscal onde houve a tributação e a nota fiscal onde houve a simples remessa da mercadoria, o que não é o caso do lançamento em lide.

Adicionalmente, conforme consta na “descrição dos fatos” do auto de infração, afirmam que esse estabelecimento é substituto tributário, nos termos art. 7º-B do Decreto 7.799/00 (cujo texto transcreve), conforme Parecer 16.762/18. E nessa situação, o contribuinte deve destacar nas respectivas notas fiscais de saída com o CFOP 5.405 o imposto normal e o imposto ST da operação, uma vez que este estabelecimento é responsável pela retenção do ICMS ST das mercadorias sujeitas a tal regime.

Relativamente à NF-e 4.885.799, trazida de forma exemplificativa, relativa à venda de dois celulares (e à referência, no campo de “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, à NF-e 4.808.499), argumentam que, pelo recorte das notas (fls. 42/43) percebe-se que são operações distintas, seja pelo CFOP da operação, seja pela quantidade de itens de mercadorias, seja pelo valor da operação ou pelos respectivos destinatários. Enquanto a primeira nota refere-se a venda de mercadoria a um consumidor final na cidade de Simões Filho, a outra nota se refere à uma transferência de mercadoria ST para uma filial na cidade de Eunápolis.

Acrescentam, ainda, que a despeito do quanto dito e redito, de que o lançamento fiscal se deu por presunção, reafirmam que, diferentemente do que diz a Impugnante, o lançamento fiscal se deu com base nas notas fiscais emitidas e regularmente escrituradas pela empresa. Ressalta que em nenhum momento foi apresentado qualquer outro documento que possa comprovar o efetivo recolhimento do imposto ora autuado nem que o imposto lançado, sobre as respectivas notas fiscais, tenha sido recolhido em “*operações de simples remessa*”.

Quanto à multa, afirmam que o percentual estabelecido para cada infração é matéria de lei e, sendo os atos do auditor fiscal vinculados aos ditames legais, não possui a discricionariedade para aplicar multa em valor maior ou menor do que o estabelecido legalmente.

Arrematam a sua peça informativa, ressaltando que todas as alegações e provas trazidas nos autos do processo pelo Impugnante foram analisadas e não serviram para modificar a Infração.

Requerem a manutenção do lançamento.

Esse é o relatório.

## VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos demais julgadores.

Trata-se de infração única, cuja conduta foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*”. A presente exigência fiscal refere-se ao ICMS normal devido pelas operações de saída do estabelecimento autuado.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ter, o lançamento, baseado-se exclusivamente em presunção, não merece acolhida, pois a presente exigência decorreu do exame dos documentos fiscais emitidos pelo Sujeito Passivo, dos quais não consta o destaque do ICMS pertinente às operações. Não há, portanto, qualquer juízo presuntivo, mas a apuração de um fato e a consequente formação de um ente de juízo acerca do adequado tratamento tributário a ser conferido às operações examinadas. Se houve erro ou acerto, é o cerne deste julgamento. Nada tem a ver, todavia, com o exercício da presunção.

Rejeito, portanto, a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, o Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as notas fiscais objeto da autuação se constituem em uma parte de operações triangulares, praticadas pelo contribuinte autuado. Explica que emite duas notas fiscais para uma mesma operação: uma nota fiscal de venda (com destaque do ICMS) e outra de simples remessa (sem destaque do imposto). Acosta uma nota fiscal exemplificativa em apoio aos seus argumentos.

O exame da cópia da nota fiscal nº 4.885.799 (folha 42) revela tratar-se de uma operação de venda, conforme consta no campo “NATUREZA DA OPERAÇÃO”, o que deveria conduzir ao destaque do imposto incidente sobre tal operação. Diferentemente do que alega o Sujeito Passivo, tal documento fiscal não possui destaque do ICMS. Embora haja uma referência à NF 4.808.499, tal informação não aponta a existência de qualquer operação triangular, ao contrário do que afirma a deficiente, pois consta “ITEM 13 DEVOLUÇÃO REFERENTE SUA NF 4.808.499”, em nada sugerindo que pudesse se tratar de uma operação de venda para entrega futura.

Quanto à NF 4.808.499, o exame da cópia acostada ao processo, pelo Sujeito Passivo (folha 43) revela tratar-se de uma operação de entrada, cuja natureza da operação foi descrita como “TRANSF ST”, sugerindo referir-se a um recebimento em operação de transferência, sem qualquer conexão com o relato contido na peça defensiva. Ou seja, a versão da defesa não guarda coerência com as provas acostadas ao processo.

De fato, o relato do Sujeito Passivo sugere a prática de operações de venda para entrega futura, cujo tratamento jurídico tributário se encontra regulado nos artigos 337/339 do RICMS/12, abaixo reproduzidos.

#### *“DAS OPERAÇÕES DE VENDA PARA ENTREGA FUTURA”*

*Art. 337. Nas vendas para entrega futura poderá ser emitida nota fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).*

*Art. 338. Na saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*I - como valor da operação, aquele efetivamente praticado no ato da realização do negócio, conforme conste na nota fiscal relativa ao faturamento, sendo que a base de cálculo será a prevista na legislação para este tipo de operação;*

*II - o destaque do ICMS, quando devido;*

*III - como natureza da operação, a expressão “Remessa - entrega futura”;*

*IV - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal relativa ao simples faturamento.*

*Art. 339. Na escrituração dos documentos emitidos utilizar-se-ão (Conv. S/Nº, de 15/12/70 e Ajustes SINIEF 01/87 e 01/91):*

*I - em relação à nota fiscal para simples faturamento, as colunas próprias, anotando-se na de “Observações” a expressão “Simples faturamento”;*

*II - em relação à nota fiscal da efetiva saída da mercadoria, as colunas próprias, anotando-se na de “Observações” os dados do documento fiscal emitido para efeito de faturamento.”*

Como se depreende da leitura acima, a nota fiscal de “venda para entrega futura” não deve conter o destaque do ICMS, o que somente deve ser feito na NF de “Remessa – entrega futura”. Além do adequado tratamento ao imposto destacado (ou não), deve-se descrever corretamente a natureza de cada uma das duas operações, existindo, inclusive, CFOP’s específicos a serem informados, quais sejam, 5.117 (*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura*) e 5.922 (*Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura*).

Nada disso ocorreu, não existindo elementos que pudessem evidenciar que as operações autuadas pudesse se tratar de notas fiscais de remessa para entrega futura. Não há sequer pistas nesse sentido. Entendo que a infração se encontra caracterizada.

Quanto ao pedido de afastamento da multa, ao argumento de que não houve prejuízo ao erário, não merece acolhida, vez que houve descumprimento de obrigação principal, atraindo, por

decorrência lógica, a incidência da regra punitiva fixada no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Do exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **279462.0011/23-1**, lavrado contra **VIA S.A.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 181.530,89**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR