

A. I. N° - 281317.0051/21-1
AUTUADO - VENTIN & VENTIN LTDA.
AUTUANTE - JONEY CÉSAR LORDELO DA SILVA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23/11/2023

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0222-02/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE EM EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVA OMITIDAS. Constatado erro do procedimento fiscal, pois o método de auditoria não se adequa para homologar o recolhimento do imposto relativo às operações empresariais ocorridas no período fiscalizado, dado à especificidade do regime de tributação no comércio varejista de farmácia, atividade empresarial do sujeito passivo. Vício insanável na forma indicada no § 1º, do art. 18, do RPAF. Rejeitada a arguição de nulidade por cerceamento ao contraditório e ampla defesa em face da não entrega dos arquivos suportes em formato Excel. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 30/12/2021, o Auto de Infração em lide formaliza a constituição de crédito tributário de R\$ 114.632,88, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

Infração 01 – 004.005.002: Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetiva omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$ 78.310,46. Período: Exercício 2017.

Enquadramento legal: Art. 2º, inc. I, art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

Multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 004.005.005. 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\$ 36.322,42. Período: Exercício 2016.

Enquadramento legal: Arts. 4º, § 4º, inc. IV, 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 13, inc. II, da Portaria nº 445/98.

Multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

O autuado impugnou o lançamento às fls. 16 a 30. Após tratar da tempestividade, reproduzir as infrações e sintetizar os fatos, no tópico IV – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS, reproduzindo o art.

2º, do RPAF e do Regimento Interno do CONSEF, trata dos do princípio da verdade material onde, alegando não ter conseguido converter para Excel os arquivos que recebeu em PDF, expõe a necessidade de realização de diligência para garantir o devido processo.

Seguindo, reproduzindo, além do art. 2º, os arts. 8º, § 3º, 28, inc. VI, § 4º, 39, inc. IV e 41, inc. II do RPAF/99, pontua NULIDADE do lançamento por cerceamento ao direito do contraditório e ampla defesa, em face da não entrega dos arquivos em formato de tabela (Excel).

Destaca que a *“INFRAÇÃO 01 faz referência a utilização indevida de crédito fiscal, algo que é dificilmente utilizado pelo IMPUGNANTE, haja vista em sua quase integralidade antecipa o pagamento do ICMS. Assim, em que pese tenha efetuado o lançamento do crédito de mercadoria sujeita a substituição tributária, nunca o utilizou. No entanto, tal situação só poderia ser checada através da análise das informações constantes no demonstrativo filtradas por NCM e chave da nota”*.

No tópico seguinte - IV.3 – DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO EM VIRTUDE DA DECADÊNCIA -, reproduzindo os art. 156, inc. V, 150, § 4º do CTN, o teor das Súmulas 555 e 622 do STJ, e extrato da decisão do STJ no AgRg no Resp 1.277.854, alega que os créditos tributários relativos aos períodos janeiro 2016 a abril 2017 estão decaídos, tendo em vista que apenas em 04/05/2022 foi notificado do Auto de Infração com a ciência pelo seu procurador.

IV.4 – DO PAGAMENTO ANTECIPADO DE ICMS PARA FARMÁCIAS E DROGRARIAS

Reproduzindo os arts. 289 e 294, incisos I e II do RICMS-BA, bem como parte de voto do julgamento da 2ª JF no Auto de Infração nº 206847.0022/04-3, contendo semelhante acusação fiscal, entendeu-se por afastar a ocorrência de omissões de saída, justamente por se tratar de mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS.

IV.5 – DA INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE E DO ERRO DE ESCRITURAÇÃO DO BLOCO K DE 02/2018.

Tratando da Infração 01, reproduzindo o art. 3º, inc. I, § 1º, inc. IV, da Portaria nº 445/98, diz que apesar da impossibilidade de verificação item a item sem o arquivo em Excel, notou que o Autuante não atentou às determinações da citada portaria e não considerou a perda percentual ali indicada.

Também justifica que a divergência de entrada e saída se deu, exclusivamente, por conta de erro na escrituração do bloco K da EFD ICMS/IPI de 02/2018, pois, como diz ver na tela que plota, o Autuado não informou o estoque final de 2017 na EFD ICMS/IPI, apesar de informar todas as suas operações nas competências anteriores. Defende que tal equívoco deveria ser tratado como erro na escrituração e a ela ser aplicada a multa correspondente.

Assim, se a Impugnante recolhe todo o ICMS na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, seja em virtude da ST, seja em virtude da antecipação parcial, não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS em virtude de eventual omissão de saída.

Concluindo, pede:

1. Seja o Auto de Infração julgado NULO em face da não disponibilização dos arquivos em Excel;
2. Seja o Auto de Infração julgado IMPROCEDENTE, tendo em vista que o ICMS devido é pago de maneira antecipada;
3. Caso não se acolha os pedidos anteriores, seja decretada a decadência do crédito tributário relativos às competências 01/2016 a 04/2017, bem como que o PAF seja convertido em diligência para que seja disponibilizado arquivos em Excel, reabrindo-se o prazo para impugnação;
4. Que as publicações oriundas do PAF ocorram exclusivamente em nome do patrono da empresa autuada.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 34 a 46. Após sintetizar a impugnação e reproduzir os

arts. 294 e 289, inc. I, § 14, incisos I, II, III, § 17 do RICMS-BA, informa que efetuou a ação com uma indevida configuração no sistema de fiscalização, deixando de considerar os específicos aspectos da forma de tributação para as atividades comerciais de farmácias, o que lhe passou despercebido em face do volume de dados e fiscalizações a efetuar, de modo que *“a autuação do presente PAF ficou totalmente prejudicada, pois não cabe o lançamento da forma como a infração é nele especificada, já que os cálculos nos levantamentos deveriam ter sido efetuados com base nas entradas de mercadorias e não nas saídas delas”*.

Reconhece ter se equivocado no feito e sugere que o PAF seja declarado nulo ou improcedente, uma vez que a supervisão já foi alertada sobre o ocorrido e o contribuinte será submetido a nova fiscalização para que seja apurado no sentido de corretamente apurar o que é devido.

VOTO

Contendo duas infrações, o Auto de Infração acusa omissões de saídas de mercadorias tributáveis apuradas mediante auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2016 e 2017).

O Impugnante argui: **a)** preliminar de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa, em face de não lhe ter sido entregue os arquivos suportes da exação em formato Excel; **b)** mérito: **b.1)** improcedência do lançamento tributário por inadequação do procedimento fiscal, pois, sendo empresa varejista farmacêutica recolhe o imposto devido antecipadamente em conformidade com os arts. 289 e 294, do RICMS-BA; **b.2)** decadência parcial do crédito fiscal.

A preliminar de nulidade não prospera, uma vez que na mídia CD de fl. 12, cuja cópia o Impugnante acusa recebimento -, consta os demonstrativos suportes da autuação (sintéticos e analíticos), identificando as notas fiscais, bem como os demais dados arrolados, todos extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD efetuada pelo próprio sujeito passivo e transmitida ao fisco sem qualquer inconsistência, na forma regulamentada (Ajuste SINIEF 02/2009), única forma de escrituração fiscal com valor jurídico a provar a favor e em contra do contribuinte. Tais dados, sem qualquer alteração, apenas foram extraídos da EFD para, em auditoria composta de mera equação matemática em que, computando a movimentação comercial do contribuinte em face dos documentos fiscais a ele destinados e por ele emitidos, confronta-se o real estoque final apurado na auditoria com o estoque final do exercício, registrado pelo contribuinte no livro fiscal apropriado.

Ademais, sendo essa alegação defensiva argumento recorrente no CONSEF, em caso semelhante diligenciamos à PGE/PROFIS que, em parecer, pronunciou que o fornecimento dos demonstrativos suportes do Auto de Infração em mídia PDF atende o devido processo e não implica em cerceamento ao contraditório, nem impede a ampla defesa do sujeito passivo.

Ao que interessa ao caso, reproduzo teor da diligência e do parecer consequente:

DA DILIGÊNCIA:

DOS FATOS

Reproduzindo o § 3º, do art. 8º do RPAF, o contribuinte autuado se diz cerceado em seu direito de defesa em face dos demonstrativos suportes da acusação fiscal, apresentados unicamente em PDF, que alega ser não editável com segurança, pois, “por mais que pudesse ser realizada tal edição, ao realizar a mudança de PDF para EXCEL, há perda significativa da qualidade do documento e acaba desorganizando toda a estrutura, o que dificulta ainda mais na realização da defesa”.

Aduz que os arquivos devem apresentados em EXCEL ou nos dois formatos (EXCEL e PDF).

Por sua vez, reproduzindo o art. 46 do RPAF, a autoridade fiscal autuante afirma que a “arguição de nulidade da ação fiscal em face dos demonstrativos terem sido entregues à empresa autuada no formato PDF ao invés do formato EXCEL é totalmente infundada, tendo em vista que a legislação vigente não prevê a obrigatoriedade da entrega de planilhas, demonstrativos ou documentos nesse segundo formato, pelo menos na fase que antecede a instauração do Processo Administrativo Fiscal”.

Assim, considerando: (i) que o argumento defensivo aqui exposto é recorrente e tem sido utilizado por contribuintes nos processos administrativos fiscais para muitas e diversas das infrações tributárias; (ii) que neste CONSEF há diferentes entendimentos acerca de os arquivos unicamente em PDF prejudicar ou não o exercício da defesa, situação que tem gerando diligências e retrabalhos no curso da instrução processual, com ou sem reabertura de prazo para defesa; (iii) que ainda que superado no âmbito administrativo com a função revisional do lançamento tributário atribuída ao CONSEF, o argumento defensivo pode ser levado ao âmbito judicial; (iv) notícia que a ferramenta de auditoria fiscal SIAF, preponderante na fiscalização dos contribuintes, oferece opção para demonstrativos em PDF e/ou EXCEL; (v) a competência da PGE-PROFIS quanto à defesa do interesse da Fazenda Pública no âmbito jurisdicional; (vi) a economicidade que deve mover a atividade da Administração Pública, especialmente quanto à observação ao disposto no art. 2º do Regulamento Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, por unanimidade, os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em diligência à Procuradoria Fiscal da PGE, para:

PGE-PROFIS

Diante da conjuntura jurisdicional, avaliar as considerações acima e oferecer Parecer Opinativo sobre o tema e, se possível, de maneira ampla, orientar a atividade fiscal da SEFAZ quanto às disposições dos arts. 8º, § 3º e 46 do RPAF.

DO PARECER JURÍDICO:

Nos termos do art. 46, II da Lei nº 8.207/2002, a Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, instada a se manifestar sobre consulta jurídica formulada pela 2ª JJF do CONSEF, vem, com arrimo no art. 118, I, “a”, do RPAF, expor o que se segue.

Trata o presente questionamento jurídico formulado pela 2ª JJF do CONSEF sobre a possível nulidade ou não da ação fiscal em razão dos demonstrativos terem sido entregues ao autuado no formato PDF ao invés do formato Excel, causando supostamente uma grave violação ao exercício da ampla defesa.

Feito este corte temático, tendo em vista que a matéria não é nova nesta casa, seguiremos o parecer lustrado no Processo PGE 2022005159-0, da lavra do ilustre procurador, Dr. Evandro Kappes, cuja transcrição ora se faz:

Em 12 jan. 2022, por meio de petição endereçada ao Conselho Estadual da Fazenda, a autuada “...apresentou defesa em relação ao Auto de Infração ...”

O pedido realizado é de que seja reconhecida a complexidade da autuação, evidenciada pela quantidade de infração e que as planilhas que lhe foram enviadas estavam no formato .pdf e não em .xls (Excel) o que dificultou a apresentação da defesa tempestiva razão do seu requerimento de reabertura do prazo para apresentação de defesa.

(...)

É o que basta relatar.

(...)

Consta do lançamento que a autuada, que apura imposto regime normal, foi fiscalizada em relação às obrigações tributárias referentes aos anos de 2017 até 2019, tendo sido constatada a prática de 16 infrações. A intimação do lançamento ocorreu por meio do domicílio tributário eletrônico (DT-e) da autuada, oportunidade em que foram encaminhados todos os papéis de trabalho, com ciência expressa em 28/09/2021.

(...)

De fato, O contraditório não tem aspecto meramente formal, mas deve ser substantivo e efetivo.

(...)

Malgrado os argumentos, do compulso dos autos não há sobeja qualquer ilegalidade no presente feito em razão de três premissas. Pontuo-as.

Primus, em autos semelhantes, de acordo com o que informa o autuante, em 2020, foram lavrados outros autos similares ao que está em análise, ocasião em que foram apresentadas as respectivas defesas ao CONSEF (os demonstrativos também foram apresentados no formato .pdf). De mais a mais, o formato Portable Document Format (PDF) é um modo seguro de exibição e compartilhamento de documentos, independentemente de software, hardware ou sistema operacional, com utilização corrente por todos, não se podendo concluir que é um formato que para ser acessado depende de qualquer condição especial, até

mesmo em razão do seu padrão aberto e possibilidade de utilização de softwares gratuitos.

Secundus, ainda que o Auto de Infração contenha várias infrações não há que se dizer que tal circunstância, por si só, implique em complexidade, até mesmo porque semelhantes e foram apresentadas em linguagem clara, com enquadramento fiscal e descrição adicional, versando sobre creditamento indevido de ICMS, omissão de recolhimento em operações regularmente escrituradas e recolhimento a menor.

Tertius, a ação fiscal foi efetuada utilizando o sistema SIAF, que emite planilhas e tabelas no formato PDF, sem que, para apresentação da defesa a autuada precisasse alterar/editar os demonstrativos que lhe foram apresentados. E, anuindo-se a percuciente observação do fiscal autuante, não existe previsão na legislação tributária de que os papéis de trabalho sejam fornecidos em determinado formato, bastando que seja elaborado o demonstrativo. Em arremate, os dados que constam dos demonstrativos são exatamente os mesmos que consta da própria Escrituração Fiscal Digital da parte interessada, além do sistema de nota fiscal eletrônica, que é de seu pleno acesso acaso precisasse elaborar um novo demonstrativo em contraposição ao sustenta a autuação.

Daí resulta, por todo o exposto, que se acolhido o pedido de reabertura do prazo estar-se-á promovendo tratamento diferente ao interessado em detrimento aos demais contribuintes, garantindo-lhe prazo mais elastecido que os 60 (sessenta) dias e direito de escolher o formato de papéis de trabalho que mais lhe aprouver.

Foi garantida à parte interessada a participação ativa no processo administrativo fiscal e não há previsão legal de que a quantidade de infrações é determinante para reabertura do prazo de defesa mormente quando os dados foram apresentados e poderiam ser contrapostos a partir da simples extração de dados da própria Escrituração Fiscal Digital do autuado.

Opina-se, em conclusão, pelo (i) indeferimento do pleito de reabertura do prazo de defesa...; e (ii) pelo reconhecimento da ausência de ilegalidade flagrante ou vício processual, estando o processo administrativo fiscal de acordo com a legislação tributária, restando impossível a concessão de tratamento especial e particularizado à contribuinte, sobe pena de vulneração do princípio da igualdade.

Estas são as informações que tenho a presta no presente feito, encaminhe-se à SEFAZ/CONSEF.

Procuradoria Geral do Estado, 30 de setembro de 2023”.

Afasto, pois, a nulidade arguida.

Sem embargo, ainda que superada a pretensão de nulidade arguida, não adentrarei ao mérito no sentido de se das operações ocorridas no período compreendido pela fiscalização da qual resultou o Auto de Infração em apreço, há ou não obrigação tributária não cumprida e passível de conversão em crédito tributário, em face do *error in procedendo*, ou erro de procedimento, vício de atividade, de natureza formal, que invalida o ato administrativo que constituiu o crédito fiscal em apreço, pois relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento, como observado pela autoridade fiscal autuante na Informação Fiscal e relativo à inadequação do procedimento fiscal que constituiu o crédito carreando no Auto de Infração, ora em revisão por esta Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista a especificidade legal para cumprimento das obrigações tributárias da atividade empresarial do sujeito passivo, no caso, a antecipação tributária relativa às suas operações de venda das mercadorias, que deve ter base nas operações de entradas e não de saídas no estabelecimento fiscalizado, conforme estatuída nos artigos 289 e 294 do RICMS-BA.

É que, em casos tais, para efeito homologatório do recolhimento do imposto devido, inclusive do *quantum* devido, cujos prévios procedimentos relativos à apuração a legislação entrega ao contribuinte, cabe à Fiscalização verificar e apurar se na entrada das referidas mercadorias o imposto foi pago por substituição tributária ou antecipação tributária, a partir, repito, dos documentos fiscais de entrada no estabelecimento, descabendo a exigência do imposto computando as operações de saídas.

Assim, considerando prejudicados os demais pedidos e observando não ser possível sanear o constado vício dentro deste PAF na forma orientada pelo art. 18, § 1º do RPAF, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, ao tempo que recomendo à autoridade competente a instauração de novo procedimento fiscal para, se for o caso, repetir o Auto de Infração a salvo de falhas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **281317.0051/21-1**, lavrado contra **VENTIN & VENTIN LTDA.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR