

N. F. Nº - 179856.0059/18-4  
NOTIFICADO - SEMPRETECH COMÉRCIO SERVIÇOS E DISTRIBUIDORA DE INFORMÁTICA LTDA.  
NOTIFICANTE - EBENEZER DE SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/03/2024

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº. 0008-06/24NF-VD

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES NACIONAL). OMISSÃO DE RECEITA. NULIDADE. A ausência de demonstrativo analítico indicando a origem da omissão de receita pela qual foi acusado o contribuinte notificado, não saneado após realização de diligência, traz insegurança para se determinar a infração e o infrator, na forma do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99. Instância única. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal ora apreciada foi lavrada em 27 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 7.375,30, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **17.03.12.** Omissão de receita apurada através de levantamento fiscal – sem dolo. ICMS Diferença de base de cálculo, nos meses de fevereiro a dezembro de 2016.

A Notificada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 15 a 20, onde argumenta comercializar e distribuir produtos de informática, bem como, prestar serviços desta natureza, tudo em conformidade com as informações constantes de seu extrato fiscal.

Sustenta que como se demonstrará adiante, a presente Notificação não merece prosperar em relação ao contribuinte, pelo que se faz necessário a Defesa que se apresenta. Aduz que ao falar do recolhimento, ou cobrança, do ICMS em operações entre unidades diferentes da Federação, se deve primeiramente observar, conforme a legislação tributária, que, nas operações interestaduais entre unidades federais signatárias, o devedor primeiro de tal imposto é o remetente (fornecedor), na condição de substituto tributário, sendo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino.

Somente se o contribuinte fornecedor se furtar do recolhimento de tal imposto, quando de sua cobrança, o mesmo poderá ser requerido do contribuinte destinatário dos produtos. Assim há um protocolo que não seguido, deve ser observado por força de lei, sob pena de nulidade, e prejuízo ao contribuinte, indica.

Na hipótese do não pagamento pelo remetente, há que se considerar as Resoluções que passaram a vigorar através da Emenda Constitucional 87/2015, onde foi instituído, “Diferencial de Alíquotas do ICMS a Consumidor Final não Contribuinte”, cabendo, com isto, o recolhimento de maior parte ao contribuinte, porém não sua totalidade. Entretanto, como se demonstrará adiante, o contribuinte ainda assim não está sujeito à tal cobrança, sendo amparado legalmente pelo RICMS, arremata.

Ainda sobre o ICMS, tem como indispensável a análise dos dispositivos legais que o regulamentam, e tal análise, permite coligir, indubitavelmente, que a empresa notificada não está sujeita ao recolhimento do ICMS nos termos apresentados no corpo descritivo da infração, por se tratar de uma Empresa de Pequeno Porte.

Invoca o artigo 272, I, “a”, 2, como suficientemente claro, conforme cópia apresentada. Menciona que ao se debruçar exclusivamente sobre produtos de informática, o Parecer 08536/2011 de 03/05/2011 é suficientemente claro, conforme reprodução.

Relativamente às operações com produtos de informática, inclusive computadores, aponta existir a determinação prevista no Convênio ICMS 23/97 de que a carga tributária seja de 7%. No âmbito da legislação estadual, esta disposição se encontra inserida no RICMS, artigo 87, inciso V, transcrito.

Diante do exposto, conclui que, nas aquisições interestaduais de produtos de informática indicados no Anexo 5-A, a carga tributária de 7%, estabelecida para as operações internas, já foi atingida, nada restando a recolher, portanto, a título de diferença de alíquota.

Assim, entende não haver que se falar em recolhimento de ICMS neste caso, não devendo prosperar a presente Notificação, uma vez que houve equívoco da autoridade fiscal no caso em tela, como se pode perceber ao analisar o dispositivo regulamentador do imposto.

Assevera não haver que se falar em recolhimento de ICMS, independentemente de ser parcial ou total, uma vez que, ao observar o seu CNAE, é notório se tratar de um comerciante de produtos de informática, cujo próprio regulamento do referido imposto (RICMS), explicita categoricamente que o mesmo está dispensado de recolhê-lo nos termos descritos em lei, sobretudo por ainda tratar-se de circulação interestadual, onde o imposto relativo às mercadorias já entra pago.

Fala que os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações estaduais, e ao analisar tais dispositivos infere, indubitavelmente, que dentre as mercadorias as quais o contribuinte se propõe a comercializar, a grande maioria, integra o rol de elementos passíveis de substituição tributária. Assim cabe evidenciar que tal preceito deve ser observado antes de se proceder a Notificação, porém no caso em tela é notório que não fora, o que eiva de vício a presente notificação por atribuir à contribuinte infração que não cometera, devendo, portanto, serem excetuados os produtos constantes da substituição tributária.

Diante do exposto, requer seja revisada a presente Notificação Fiscal, considerando os produtos integrantes da substituição tributária, e sejam analisados os dispositivos regulamentadores do imposto, isentando o contribuinte do recolhimento do mesmo, referente à diferença de alíquotas. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, a prova documental.

Informação Fiscal prestada pelo Notificante às fls. 25 a 28, após resumir os termos da impugnação apresentada, de pronto identifica que a peça de defesa foi interposta ao lançamento fiscal como mero instrumento protelatário ao pagamento da obrigação tributária. Diz se tratar de uma petição ineficaz, como prescreve o inciso IV do artigo 10 do Decreto 7.629/99 (RPAF), sendo assim, insuscetível de surtir os efeitos legais pretendidos, qual seja, combater o objeto da autuação.

Observa que a Notificação Fiscal foi lavrada com base na infração 17.03.12, enquadrada no artigo 319 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/12, combinado com os artigos 18, 21, 25 e 26 da Lei Complementar 123/06 (que dispõe especificamente sobre o pagamento dos tributos por meio Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas por Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte), enquanto o defendente estriba sua defesa em combate a outro tipo de infração, que não se contempla nesta Notificação.

Haja vista que, na folhas 17 e 18, o contribuinte reporta-se às preceções do artigo 272, que trata da dispensa de pagamento da diferença de alíquota incidentes nas aquisições para o ativo permanente, falando igualmente do artigo 5º, I, do do RICMS/BA, que também refere-se à dispensa da diferença de alíquota nas aquisições por Simples Nacional e o artigo 69 do mesmo diploma legal que preceitua qual é a base de cálculo considerada para o cálculo do imposto incidente sobre a diferença de alíquota nas aquisições para o ativo imobilizado.

Reporta não considera o sujeito passivo que se trata de um benefício não utilizado para os cálculos do valor a pagar no ICMS no “pacote Simples Nacional”, tendo em vista as alíquotas aplicáveis são exclusivamente aquelas constantes do anexo 1 da Lei Complementar 123/06, instituidora do Simples Nacional, não se tratando, também, de produtos alcançados pela substituição tributária.

Diante de tudo que está exposto acima, considerando que o levantamento fiscal foi realizado com plena observância da legislação fiscal, roga pela declaração de plena procedência desta Notificação Fiscal.

Em 28/09/2020 o feito foi convertido em diligência (fl. 33), a fim de que o Notificante juntasse aos autos mídia contendo cópia daquela entregue ao contribuinte conforme recibo de fl. 12 dos autos, além de encaminhar à empresa, mediante recibo, mídia ou arquivo contendo os relatórios TEF mensal e diário, diante da omissão do recibo firmado acerca de qual TEF foi entregue ao contribuinte, devendo tal documento explicitamente mencionar a reabertura do prazo de defesa de sessenta dias.

Em caso de manifestação do contribuinte, deveria o feito retornar ao Notificante, para o devido conhecimento e nova Informação Fiscal, a ser prestada nos termos do artigo 127 do RPAF/99, sendo que caso fossem aduzidos fatos ou elementos novos, bem como a elaboração de novos demonstrativos, e apenas nestas hipóteses, deveria o sujeito passivo ser cientificado, com abertura de prazo de dez dias para manifestação. Havendo manifestação do sujeito passivo, retornar ao autuante para nova informação fiscal.

Em informação protocolada em 27/11/2023 (fl. 37), o Notificante literalmente afirma que *“quanto a afirmativa de que o TEF não foi entregue ao contribuinte, consta às folhas 12 que o mesmo recebeu, mais mesmo assim, informo que no nosso sistema não tem como enviar em razão de não ter mais no sistema referente ao exercício de 2016.”* (mantida a grafia original).

Foram os autos remetidos ao CONSEF em 27/11/2023 (fl. 38), recebidos no órgão em 28/11/2023 e encaminhados a este relator em 30/11/2023 (fl. 38-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa notificada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, com ciência em 19/12/2018, de acordo com o documento de fl. 03. Já a ciência do lançamento se deu de modo expresso, em 27/12/2018 (fl. 02). Os demonstrativos que suportariam a acusação se encontram de forma sintética às fls. 04 a 11 dos autos.

O Notificante, quando do lançamento, descreveu a infração cometida, apontando a conduta que teria sido praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa,

ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Por outro lado, a Notificada compareceu ao processo, exercendo o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e praticando sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação apresentada.

Todavia, antes de qualquer outra consideração, vislumbro que a acusação formulada (omissão de receita apurada através de levantamento fiscal – sem dolo. ICMS Diferença de base de cálculo) padece de grave vício, como se demonstrará adiante, independentemente de sua descrição genérica, eis que a situação descrita (omissão de receita) pode ser originada de vários procedimentos fiscais ou contábeis, como a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, constatação de saldo credor de caixa, manutenção no passivo de obrigações já pagas, dentre outras hipóteses.

Isso porque não foram encartados aos autos os elementos tidos como essenciais e primordiais para a concretização e comprovação da acusação e prática do ilícito tributário atribuído ao contribuinte, uma vez que o Notificante não especificou qual seria a origem da omissão dita apurada, sequer qual roteiro de auditoria o levou a tal conclusão.

Constam apenas de forma sintética e impressos, os seguintes demonstrativos: Apuração Mensal da Omissão de Saídas das Vendas com Cartões de Débito/Crédito (TEF), de fl. 04, Apuração da Alíquota do ICMS a recolher (fl. 05), Segregação do ICMS a Recolher por Infração (fl. 06), Cálculo da Receita Apurada – Apuração de Existência de Divergência de Base de Cálculo (fl. 07), Apuração da Receita Total da Empresa (fl. 08), Infrações Apuradas – Receitas sem ST (fl. 09), Infrações Apuradas – Receitas com ST (fl. 10), Siglas e Abreviações (fl. 11).

Da mesma forma, os dispositivos tidos como violados (artigo 309 do RICMS/12) e artigos 18, 21, 25 e 26 da Lei Complementar 123/06 são demasiadamente genéricos e não contribuem para a percepção da infração eventualmente cometida.

Inicialmente observo que quando se fala em omissão de receitas não se pode confundir com falta de recolhimento de ICMS sob qualquer motivo, inclusive correspondente ao diferencial de alíquotas, como posto na impugnação apresentada e rebatido na Informação Fiscal, o que de logo demonstra a imprecisão da acusação fiscal e a dificuldade do contribuinte em se defender e cerceamento do seu direito de defesa.

Lembro que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo, Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216, para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado.*”

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, em A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003, *“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.”*

Da mesma maneira, Paulo Celso Bonilha em Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), *“a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”*.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: *“TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”*.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Ao não juntar aos autos qualquer elemento de prova a sustentar a acusação, apenas e tão somente constar um recibo informando ter o contribuinte recebido os arquivos TEF, sem especificar se mensal ou anual, à vista, inclusive de sedimentada jurisprudência deste órgão que de que os arquivos TEF mensais devem ser entregues ao contribuinte autuado/notificado, do que não se tem prova nos autos, além da falta absoluta de certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo Notificante para apurar os valores lançados, do mesmo modo contribui para que o lançamento efetuado careça de certeza e segurança quanto a infração e o infrator.

Tal situação, se encontra expressamente contida no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.*

A simples alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o poder de obrigar o contribuinte, que deve demonstrar o vício na formação do ato administrativo, e como visto, não conseguiu o Notificante provar tal ocorrência, ainda que instado em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, sob a alegação de que não estariam os arquivos mais disponíveis para consulta, sequer demonstrar a metodologia empregada para se chegar aos valores lançados.

Marco Aurélio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: *“não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.*

*(...)*

*Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.*

Assim, por tais razões e motivos, de ofício, entendo ser NULO o lançamento realizado.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, e em instância única, julgar NULA a Notificação Fiscal nº. **179856.0059/18-4**, lavrada contra **SEMPRETECH COMÉRCIO SERVIÇOS E DISTRIBUIDORA DE INFORMÁTICA LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2024

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR