

PROCESSO - A.I. Nº 269200.0999/01-7  
RECORRENTE - COMERCIAL DE ESTIVAS J. SANTOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO DE REVISTA - Acórdão 2<sup>a</sup> CJF nº 0226-12/02  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 18/09/02

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0129-21/02

**EMENTA:** ICMS. MÁQUINA REGISTRADORA. ESTORNO DE DÉBITO RELACIONADO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ISENTAS. Os documentos apresentados pelo sujeito passivo não comprovam o ingresso das mercadorias nem a realização das operações com produtos hortifrutigranjeiros. Caracterizada a inidoneidade dos documentos que serviram de base para o lançamento fiscal. Insuficientes os argumentos e provas para respaldar o direito às deduções efetuadas com base no mecanismo de estorno de débito, vinculado à sistemática de apuração do imposto através de máquina registradora. Mantida a Decisão Recorrida. Infração subsistente. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Revista, apresentado tempestivamente, através do qual o contribuinte se insurge contra Decisão da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, contida no Acórdão CJF nº 0226-12-02, que negou provimento ao Recurso Voluntário. A matéria objeto do presente Recurso se restringe ao item 1 do Auto de Infração, que explicita a ocorrência a seguir transcrita:

*"Utilizou crédito fiscal a maior no estorno de débito relativo às entradas de mercadorias isentas, não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária. Realizou suposta compra de mercadorias isentas (hortifruti) emitindo notas fiscais de entradas de mercadorias, constando como remetentes as pessoas físicas dos sócios da Firma. Intimados os sócios Paulo César Mota Santos, Joaquim Gomes dos Santos Filho e Jonatas Emanuel M. dos Santos a apresentar a comprovação da produção/comercialização agrícola envolvendo as mercadorias em questão, não atenderem à solicitação da Fiscalização, ficando presumido que não houve a efetiva operação de compras de tais mercadorias, tornado os referidos documentos fiscais inidôneos com consequente estorno de débito realizado a maior"(...)*

O autuado, preliminarmente, alegou nulidade do lançamento fiscal, embasando este pedido nos fundamentos apresentados no voto discordante prolatado por Conselheiro integrante da 2<sup>a</sup> CJF e no Parecer PROFAZ, elaborados por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário, ou seja, na fase processual imediatamente anterior. A seguir, na íntegra, o teor do voto vencido, contido o Acórdão CJF nº 0226-12/02:

*“Discordo, data venia, da ilustre Relatora. A meu ver a autuação baseou-se em simples indícios, o que não pode ocorrer, pois a presunção só está permitida nos casos previstos no art. 2º §3º, I, II, III, IV e V. No caso, o único elemento que motivou a autuação foi a presença de que as operações acobertadas pelas notas fiscais anexadas ao Auto de Infração, em 3ª vias, não teriam sido realizadas. Essa presunção utilizada pelo autuante decorreu da constatação de que os produtores rurais, que abasteceram o autuado, são sócios também da Empresa. Que esse fato não pode determinar uma autuação, por ter o autuante imaginado que houve fraude, concluindo que as operações eram fictícias. Se o preposto do fisco entendeu que havia indícios de irregularidade, que aprofundasse seus trabalhos e detectasse que houve entrada fictícia de mercadorias. Além disso o autuado, pelo contido no processo, comprovou a perfeita regularidade das operações, comprovando pagamentos etc... Repito: o Auto de Infração foi lavrado sem nenhuma prova inequívoca de que houve operação fictícia e sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso para que se reforme a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração, de acordo com o art. 18, II, III, IV, do RPAF, é NULO”.*

Essa posição discordante, no entanto, foi superada, pois a maioria do colegiado da Câmara decidiu pelo não provimento do Recurso Voluntário, expressando o voto a seguir reproduzido em parte:

*“A infração que está sendo argüida em grau de Recurso Voluntário refere-se à utilização de crédito fiscal a maior por erro no estorno de débito, referente a mercadorias isentas não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária.*

*O cerne da lide assenta-se no fato do autuante entender que não estava comprovada a aquisição das mercadorias consignadas nas notas fiscais de entradas, emitidas pelo sujeito passivo e por essa razão considerou que os documentos fiscais, conforme fls. 17 a 64 eram inidôneos e por consequência o estorno do débito tinha sido feito a maior.*

*Observo que as notas fiscais em questão foram emitidas pelo autuado, que indica como remetente os produtores rurais, que no caso em exame eram os sócios da empresa.*

*O autuante requereu dos referidos sócios que os mesmos comprovassem a produção e comercialização agrícola, conforme intimação às fls. 11, 12 e 13 dos autos, e por não ser atendido, presumiu que não houve compra de mercadorias e considerou as notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado, como inidôneas, e por consequência também entendeu que o estorno do débito era indevido.*

*Verifica-se que o recorrente nas razões de Recurso, traz a declaração dos fornecedores, que in casu são os sócios do estabelecimento autuado, onde declararam que receberam o valor referente a venda dos produtos hortifrutigranjeiros, como constam das notas fiscais que serviram de base para o estorno de débito, relativo às entradas de mercadorias isentas, que se constituiu no objeto da autuação.*

*De acordo com o que dispõe o art. 14, os horifrutigranjeiros são isentos de ICMS.*

*O art. 192, no seu parágrafo único, estabelece que são dispensados da emissão de documentos fiscais: o produtor rural e o extrator, pessoas físicas, não equiparados a comerciante ou a industrial excetuados os inscritos na condição de produtor SIMBAHIA RURAL, e o ambulante.*

Considerando as provas anexadas pelo recorrente na peça de impugnação qual seja, a declaração de Imposto de Renda dos sócios comprovando a sua atividade rural, às fls. 80 a 127 dos autos, verifica-se que os mesmos tiveram, nos exercícios autuados, rendimentos tributáveis de atividade rural.

Assim, considerando que houve comercialização dos produtos hortifrutigranjeiros, indargar-se-ia se o produtor rural estaria obrigado a emitir nota fiscal.

Segundo o art. 38, inciso III, do RICMS/97, o produtor rural equipara-se a comerciante, se comercializa seus produtos fora do estabelecimento produtor ou extrator.

Neste caso, entendo que os sócios poderiam ser considerados enquanto produtores rurais, comerciantes. Mas, não está em discussão o fato de não terem emitido a nota fiscal, o que se questiona é se há comprovação de que houve a operação de compra pelo autuado dos produtos hortifrutigranjeiros.

Da análise da documentação acostada aos autos na peça de impugnação e agora na fase recursal, não restou comprovado que houve comercialização dos referidos produtos que ensejaram a emissão das notas fiscais de entradas pelo recorrente.

Ocorre que no caso em exame, por se tratar de notas fiscais de entradas emitidas pelo estabelecimento adquirente de produtos agrícolas, em que não estão os produtores rurais obrigados a emitir os documentos fiscais, deverá ser observado o art. 229, inciso I e o §1º, inciso I, “b”, do RICMS/96, que assim dispõe:

Art. 229 - os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, sempre que em seu estabelecimento entrarem mercadorias ou bens, real ou simbolicamente (Ajuste SINIEF 3/94).

Inciso I – (.....)

§ 1º - O documento previsto neste artigo servirá para acompanhar o trânsito das mercadorias ou bens até o local do estabelecimento emitente, nas seguintes hipóteses:

inciso I – quando o estabelecimento destinatário assumir o encargo de retirar ou de transportar as mercadorias ou bens, a qualquer título, no mesmo município ou de um município para outro, neste Estado, remetidos:

Alínea b – por produtores rurais ou extratores não equiparados a comerciantes ou industriais (art. 129).

Art. 129 “Nas saídas de mercadorias efetuadas por produtores ou extratores não equiparados a comerciantes ou industriais, sendo o estabelecimento destinatário comerciante, industrial ou cooperativa inscritos na condição de contribuinte normal.

Inciso I – será emitida Nota Fiscal de (entrada), com destaque do imposto, quando devido, sendo que este documento servirá para acompanhar o transporte das mercadorias até o estabelecimento do emitente nas hipóteses do § 1º do art. 229.

*Ademais, como se vê às fls. 17 a 64 dos autos, nas cópias das notas fiscais, os campos relativos ao nome do transportador e outros dados como placa de veículos se encontram em branco.*

*Assim, entendo que o estorno do débito não pode ser respaldado com tais documentos, que não foram emitidos como determina a legislação, sendo portanto inidôneos .*

*Acrescente-se que o recorrente não apresentou nenhum conhecimento de transporte, recibo de frete relativo ao transporte da mercadoria do estabelecimento do produtor rural para o estabelecimento do destinatário ora autuado.*

*De acordo com o que determina o Inciso I, do art. 225, do RICMS/96, é a 1ª via que acompanhará as mercadorias e será entregue, pelo transportador, ao destinatário.*

*Deste modo, não tendo sido apresentado tal documento em nenhuma fase do processo, mantenho a exigência fiscal.*

*Diante de tais fatos, não acolho o opinativo da PROFAZ quanto ao Provimento do Recurso, que considerou os argumentos e documentos apresentados pelo recorrente o suficiente para elidir a acusação.*

*Por todo o acima exposto, mantenho a Decisão Recorrida e Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.*

.....”

Irresignado com essa Decisão o contribuinte apresentou o Recurso de Revista, em exame, trazendo para a apreciação de sua admissibilidade duas decisões originárias de Câmaras de Julgamento, a saber: Acórdão nº 2396/00 e Acórdão CJF nº 0060/01.

A PROFAZ, ao examinar a postulação do recorrente, opinou, de imediato, pelo não conhecimento da Revista por entender que o mesmo limitou-se a indicar as ementas dos acórdãos paradigmas, sem transcrever o inteiro teor das decisões, como exige o art. 173, III, do RPAF/99, conforme interpretação deduzida pela procuradora que produziu o Parecer.

Todavia, como a questão é de natureza formal, para melhor apreciação do colegiado da Câmara Superior relatarei o teor dos votos apresentados pelo contribuinte, já que esses documentos constam do banco de dados da Secretaria da Fazenda e tendo em vista a informalidade que rege o processo administrativo fiscal.

A paradigma referente ao acórdão CJF nº 2396/00, que apreciou o Auto de Infração nº 269193.0021/99-4, lavrado contra outro estabelecimento da mesmo recorrente diz textualmente o que segue:

*Decisão proferida em 1ª instância, originária da 3ª JJF, em parte reproduzida: “... a priori entendo que as operações de entradas de hortaliças provenientes de produtores rurais dispensados da emissão de documentos fiscais devem ser acobertadas com Nota Fiscal de Entrada de emissão do destinatário. No caso de usuários de máquina registradora, a estas operações está assegurado o direito a estorno de débito em relação às saídas, as quais são consideradas tributáveis, por imposição regulamentar.*

*Denuncia o autuante, na peça inicial e na informação fiscal, que aquelas operações de aquisição de hortaliças, acobertadas por Notas Fiscais Entrada são inidôneas, no entanto, não se vislumbram nos autos os elementos necessários para se determinar com segurança a infração. Com efeito, caberia ao autuante, além de acusar o fato por ele invocado, produzir as provas que atestam a acusação e sustentem a exigência tributária. Ademais, estabelece o art. 152, I, que os contribuintes emitirão nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem mercadorias remetidas por produtores agropecuários não obrigados à emissão de documentos fiscais.*

*Destarte, não vislumbro a irregularidade descrita nos autos que pudesse caracterizar a inidoneidade das operações realizadas com as Notas Fiscais de Entradas, sendo de considerar improcedente a autuação relativa a glosa dos estornos de débitos, de que trata este item.”*

Já a Decisão proferida em 2<sup>a</sup> instância, também parcialmente reproduzida, confirmou o pronunciamento originário da Junta de Julgamento Fiscal, apresentando o seguinte conteúdo: “... considero correto o procedimento da 3<sup>a</sup> JJF em relação a exclusão do valor de R\$34.319,09 (item 3) pois os documentos fiscais utilizados pelo recorrente são idôneos e não existem nos autos provas suficientes para se afirmar, com segurança, que as operações são fictícias”.

Com referência ao Acórdão nº 0060/01, também, apresentado como paradigma, consta a seguinte ementa:

**“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS NÃO INGRESSADAS NO ESTABELECIMENTO.** Restou provado que os documentos fiscais, nos quais os créditos foram consignados, são verdadeiros, portanto o direito do contribuinte deve ser respeitado. Infração elidida. Demonstrado o equívoco, a Decisão deve ser reformada. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime”.

Examinando a Decisão, verifica-se que a lide envolve estorno de crédito relacionado a notas fiscais que acobertavam transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, entendendo o órgão que prolatou a Decisão que o lançamento fiscal não estava suficientemente respaldado em provas da inidoneidade das operações, pois o agente fiscal não havia efetuado diligências suficientes para comprovar as infrações possivelmente cometidas. Em razão disso, o Auto de Infração foi julgado improcedente.

O autuado acredita que há uma relação de igualdade entre os fatos acusatórios dos processos paradigmas e os articulados no Auto de Infração em exame, merecendo, portanto, julgamentos iguais.

Mencionou ainda, a respeito do mesmo caso, Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, referente ao Acórdão nº 1367/99 (fl. 243 do PAF). Transcreveu o art. 209, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 para mostrar que a própria legislação estadual aplicável aos casos de inidoneidade dispõe no parágrafo único desse artigo, que o fato da nota fiscal apresentar alguma irregularidade de natureza formal não a torna inidônea para fins de apropriação de crédito.

Dessa forma, acredita o contribuinte que a Câmara fez justiça nos caso paradigmas, o mesmo não ocorrendo com o caso em questão em que os elementos probantes dos lançamentos em suas escritas

fiscal e contábil foram considerados inidôneos, com base em mera presunção não autorizada por lei, enquanto na Decisão anterior, os mesmos documentos foram aceitos e considerados verdadeiros. Lembrou que todas as notas fiscais estão devidamente escrituradas em seus livros fiscais e contábeis, pondo termo à discussão. Protestou pela juntada, oportunamente, de novos documentos que se faça necessário a comprovação dos fatos, já que o autuante fundamentou o lançamento com base na presunção de que não houve a efetiva operação de compra de mercadorias isentas (hortifrutti).

Conforme ressaltado, linhas acima, a PROFAZ se manifestou no PAF, entendendo que o requisito de admissibilidade necessário ao conhecimento do Recurso não foi preenchido corretamente, pois o recorrente limitou-se a indicar as ementas dos Acórdãos nºs 2396/00 e 0060/01, indicadas como paradigmas, sem transcrever o inteiro conteúdo das decisões com exige a redação atual do art. 173, III, do RPAF/99, cujos efeitos iniciaram-se em 01/01/2001. Opina, portanto, pelo não conhecimento do Recurso de Revista em questão.

No mérito o recorrente postula o reconhecimento do direito de apropriação dos créditos fiscais estornados pela fiscalização, afirmando que os lançamentos foram efetuados em consonância com os arts. 295, III, "V", do RICMS/DEC. nº 2460/89 e 774, III, "b", do RICMS/DEC. nº 6284/97. Afirma que a documentação que lastreia os citados créditos possuem os requisitos indispensáveis a seu uso. Considera, portanto, questionável a imposição que considerou os documentos fiscais inidôneos. Fez, juntada, nas fases anteriores do processo, de documentos relacionados à declaração de imposto de renda dos sócios e escrituras das propriedades rurais, para fins de demonstrar que as receitas eram originárias de atividades empresariais dos mesmos. Ressalta que o trabalho fiscal limitou-se a selecionar aquisições de notas inidôneas simplesmente pelo fato dos produtores rurais serem sócios do recorrente. Assevera que a incerteza do crédito tributário é uma constante, em face dos erros e vícios de formação dos atos do processo. Protesta pela juntada de novos documentos, se necessário, e pede a reforma do julgamento anterior, para tornar improcedente o Auto de Infração já que os elementos constitutivos deste processo e os trazidos como paradigma são idênticos.

## VOTO

Inicialmente cumpre afastar as preliminares de nulidades suscitadas pelo recorrente, pois a divergência de entendimento entre os integrantes do colegiado das Câmaras do CONSEF e destes em relação ao opinativo da PROFAZ, consubstanciadas no voto discordante e no Parecer jurídico que se posicionaram pelo provimento de Recurso, não constituem motivo para a anulação do processo, pois é da própria essência da atividade de julgamento a oposição de opiniões e fundamentos.

Quanto à admissibilidade da Revista entendo estar presentes nos autos os requisitos para que seja dado conhecimento ao Recurso. A controvérsia jurídica centra-se na suficiência ou não das provas em que se baseou a acusação fiscal além da questão do *onus probandi*, estando explícito na Decisão recorrida que caberia ao contribuinte evidenciar a efetiva realização das operações de entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, através da juntada de provas documentais que certificassem a ocorrência das operações, a exemplo de conhecimentos de transporte, recibos de pagamento, entre outros documentos elencados no Acórdão, devendo ônus probatório recair sobre o sujeito passivo. Na ausência dessas provas os documentos que acobertaram a suposta operação devem ser considerados inidôneos. Já a Decisão paradigma, vinculada ao Acórdão nº 2396/00, e relacionada a outro Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa, em idênticas circunstâncias, consta fundamentos e conclusões diversas, explicitados no entendimento de que caberia ao autuante, consubstanciar a acusação fiscal com mais elementos, além das notas fiscais juntadas ao processo,

não se podendo, determinar, com segurança a prática da infração. Portanto, as duas teses se contrapõem, e sendo assim, meu voto pelo conhecimento da Revista.

Na questão de mérito deve-se, inicialmente, considerar que a lei determina que o julgamento administrativo seja vinculado, ou seja, orientado por um duplo critério:

1º) positivo: os elementos de prova carreados aos autos;

2º) negativo: demonstração da falsidade, insuficiência ou inexatidão das informações ou provas fornecidas pelo contribuinte ou pela autoridade lançadora. Aos julgadores administrativos é conferido, ainda, o livre convencimento na apreciação das provas, que exige a descoberta da verdade material em relação à suposta legitimidade do lançamento ou do suposto direito do contribuinte de se opor à exigência fiscal.

No caso em exame, verifico que o recorrente se utiliza da sistemática de apuração do ICMS através de máquina registradora não discriminativa, circunstância essa que enseja ao sujeito passivo a possibilidade de apropriar créditos fiscais, via mecanismo de estorno de débito, tendo por base o valor das entradas de mercadorias isentas, não tributadas ou com imposto antecipado, acrescido de margem de agregação (MVA) estabelecida na legislação tributária. Entre os princípios que norteiam o imposto de circulação de mercadorias em vigor no Brasil, destaca-se o princípio da não-cumulatividade, que vincula o direito de apropriação dos créditos fiscais, oriundos das entradas de mercadorias, às saídas submetidas ao regime de tributação. Em razão da excepcionalidade do regime de apuração do imposto, via máquina registradora, que permite ao contribuinte apropriar créditos de mercadorias que não estão submetidas à incidência do imposto, impõe-se, ao sujeito passivo, o ônus de comprovar as deduções autorizadas na norma.

As normas tributárias que estabelecem regimes específicos de apuração, benefícios ou deduções exigem dos seus destinatários deveres instrumentais ou formais que tornem possível a demonstração da ocorrência dos fatos constitutivos do direito do contribuinte. Assim ocorre com relação às deduções do Imposto de Renda como também em relação aos benefícios fiscais condicionados a exigências estabelecidas em lei. O regime de apuração via máquina registradora, por permitir deduções do débito, e por estar baseado, primordialmente, nos registros de entradas, para fins de definição do tratamento tributário a ser adotado sobre o montante acumulado nas saídas, se enquadra nesta particularidade. Assim, dado as peculiaridades desse regime, todas as deduções devem estar suficientes provadas, não podendo o contribuinte prescindir das formalidades impostas pela legislação. Cabe também considerar que o ICMS é imposto submetido ao regime lançamento por homologação, atribuindo-se ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, ficando ao administrado a incumbência de cumprir as formalidades exigidas em lei no interesse da fiscalização e da arrecadação, que constituem o núcleo das denominadas obrigações acessórias ou instrumentais.

Analizando o conjunto de provas produzida nas fases anteriores de instrução e julgamento é possível proceder a algumas avaliações, no sentido de evidenciar se o contribuinte, de fato, demonstrou a efetiva ocorrência das operações de entradas de mercadorias que possibilitaram a dedução do imposto a pagar via mecanismo de estorno de débito. O primeiro dever instrumental a ser considerado diz respeito à emissão da notas fiscais pelo autuado, ou seja, se as formalidades estabelecidas na legislação tributária, foram de fato atendidas. Observa-se, logo num primeiro exame dos documentos, que não consta nos campos apropriados das 48 notas fiscais trazidas ao processo (fls. 17 a 64) as informações referentes ao transportador das mercadorias, identificando-se a

placa do veículo, o nome do transportador, o responsável pela contratação do frete, ou seja, se o remetente ou o destinatário das mercadorias, ou se a operação envolvia transporte de carga própria, com a retirada das mercadorias, pelo transportador do estabelecimento do remetente. Descumpridas, portanto, as formalidades estabelecidas no art. 229, § 1º, c/c com o art. art. 218, VI, do RICMS/97, estando esse último dispositivo relacionado à obrigação de aposição dos dados relativos ao transportador das mercadorias.

Outra obrigação de natureza instrumental não cumprida pelo recorrente, apesar de expressamente exigida na legislação, diz respeito ao dever de se submeter à fiscalização do trânsito de mercadorias, prevista no art. 142, inc. VI, que estabelece que deve o contribuinte facilitar a fiscalização de mercadorias em trânsito ou depositadas em qualquer lugar. Esse dever instrumental tem relação direta com a obrigação do transportador, ao trafegar pelas estradas do Estado, se dirigir de forma espontânea aos Postos Fiscais, pois uma das vias das notas fiscais deve ser entregue ao fisco. Em razão desse dever, e dado o fato das notas fiscais anexas ao PAF envolverem o transporte de considerável volume de mercadorias, torna-se praticamente impossível, além de não ser razoável, imaginar que 100% das notas fiscais emitidas e postas em circulação com os produtos isentos, jamais foram abordadas pelo fisco do trânsito, nos postos fixos e nas volantes, não havendo nos referidos documentos quaisquer carimbos ou sinais identificadores de ações fiscalizadoras que evidenciem a efetiva circulação das mercadorias. Cumpre observar que as vias destinadas ao fisco foram arrecadadas pelo fiscal autuante por ocasião da auditoria desenvolvida no estabelecimento do autuado, conforme consta do Termo de Intimação anexo ao processo. Outro aspecto que chama a atenção é o fato da distância existente entre os estabelecimentos produtores, localizado no município de Jacobina, e o estabelecimento adquirente, localizado no município de Feira de Santana, envolver, aproximadamente, o percurso de 250 Km, havendo no trajeto o Posto Fiscal Angelo Calmon de Sá, também denominado Feira – Nordeste, além de diversas volantes da fiscalização do trânsito, especialmente no perímetro urbano de Feira de Santana, cidade situada em região de intensa movimentação de cargas.

Portanto, o descumprimento dos deveres instrumentais, previsto na norma que regulamenta o imposto, não podem certificar, perante o fisco, o direito às deduções, via estorno de débito, como postula o recorrente.

Cabe ainda observar, que a região de Jacobina não consta nos anuários e relatórios dos órgãos governamentais e privados como vocacionados à produção, em larga escala, de produtos hortifrutigranjeiros, a exemplo de uvas, no total de 2910 caixas, conforme consta das 48 notas fiscais anexas ao PAF, e frutas de estação, a exemplo de goiabas, mangas, maracujás e tangerinas, produzidas em grande volume, durante praticamente todo o período anual, além da cultura se diversificar também para a produção de legumes e hortaliças, totalizando, no período autuado o ingresso de R\$ 309.989,50, em mercadorias dessa natureza, correspondente à soma de todas as notas fiscais juntadas ao processo pela fiscalização. Além disso, sob o aspecto da utilização da terra, não é concebível se imaginar que a mesma suporte produção tão diversificada, sem haver esgotamento do solo no curso do tempo, mesmo admitindo-se a rotatividade das culturas. No caso presente observa-se que as propriedades produzem tudo durante todo o período anual. Com explicar que considerável volume de produção jamais tenha sido fiscalizado pelos órgãos públicos ?

No que se refere à juntada das declarações de imposto de renda dos sócios, prova produzida pelo recorrente, acompanho o entendimento externado na Decisão atacada. De fato, as citadas declarações não constituem prova suficiente da ocorrência das operações mercantis que serviram de base para os estornos de débito. Fundamento esse entendimento nas razões a seguir apresentadas:

- 1) não há com estabelecer um vínculo entre os valores constantes das declarações de renda e as notas fiscais emitidas pelo recorrente;
- 2) os valores constantes das notas fiscais repercutem no imposto de renda da pessoa jurídica, reduzindo o lucro, além de reduzir o ICMS a pagar, todavia, os sócios, fornecedores dos produtos, pagam Imposto de Renda sobre base cálculo reduzida em 20%. Ora, a vantagem econômica do procedimento é evidente. Reduz-se o Imposto de Renda da pessoa jurídica, já que os ingressos representam custos dedutíveis. Esses mesmos valores servem de base para os estornos de débito do ICMS, acrescendo aos mesmos a margem de agregação prevista na lei. Já as pessoas físicas pagam o Imposto de Renda, sobre base de cálculo reduzida, de forma o contribuinte aufera uma nítida redução da carga tributária total. Esse procedimento elisivo não tem amparo na lei, além de não estar demonstrado, como acima frisado, o nexo probatório entre as declarações de rendimentos e as operações mercantis cujos créditos foram glosados pela fiscalização.

Assim, devo concluir que os fundamentos apresentados nas decisões de 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> instância, contra as quais o contribuinte se insurge, representam a melhor interpretação aplicável ao caso em exame, razão pela qual devo considerar que os argumentos e documentos apresentados pelo recorrente não são suficientes para elidir a infração. Cabe ainda tecer considerações em torno da questão do ônus da prova do direito à dedução via estorno de débito. Por se tratar de fato constitutivo do direito do sujeito passivo, e face a excepcionalidade do regime de apuração através de máquina registradora, caberia ao contribuinte fazer prova da legitimidade das deduções, já que baseadas em documentos fiscais emitidos pelo próprio beneficiário dos créditos apropriados. Observo que documentos fiscais apresentados além de não preencherem os requisitos formais para a sua emissão não se encontram respaldados em elementos que os vincule às demais provas produzidas pelo autuado nas fases instrutórias do processo, ou seja, às declarações de Imposto de Renda dos sócios e escrituras de propriedade rural. Deduz-se, assim, que os documentos emitidos pelo autuado não fazem prova da realização efetiva das operações, sendo, portanto, inidôneos para todos os efeitos, pois os mesmos não certificam a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento do recorrente.

Em face do exposto, mantengo a Decisão Recorrida e Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.

#### **VOTO DISCORDANTE QUANTO ÀS NULIDADES SUCITADA PELA EMPRESA**

Discordo, *data venia*, do ilustre Relator, quanto às nulidades “suscitadas” pela empresa, em seu Recurso de Revista.

Da análise do Recurso na assentada do julgamento, não se conclui que as nulidades suscitadas devem-se às divergências contidas entre o voto da Relatora do processo da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, Dra. Ivone Oliveira Martins e o voto discordante, inclusive, da minha lavra, como conselheiro da mesma Câmara de Julgamento. O que a meu ver resta claro, é que a empresa levantou duas preliminares de nulidade, onde, ao invés de se expressar com palavras próprias, preferiu transcrever o voto discordante e o Parecer da PROFAZ, como fundamentos dos mesmos.

Da análise dos fundamentos contidas no Recurso, entendo que o Auto de Infração é realmente nulo, pois foi lavrado com base em presunções, só permitidas, como consta no voto discordante do Julgamento da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, nos casos previstos no art. 2º, §3º, I, II, III, IV, e V.

No que diz respeito à preliminar que teve como base o Parecer da PROFAZ, não encontro subsídios para nulidade, pois o mesmo trata de aspectos relacionados com o mérito do Auto de Infração.

Assim sendo, por todo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso, quanto a primeira preliminar levada, pois o Auto de Infração é NULO.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Revista apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0999/01-7, lavrado contra **COMERCIAL DE ESTIVAS J. SANTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 60.659,91**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VIII, "a", da Lei nº 4.825/89, e no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios.

**VOTOS VENCEDORES:** Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Ivone Oliveira Martins, Sandra Urânia Silva Andrade, Ciro Roberto Seifert e Tolstoi Seara Nolasco.

**VOTOS VENCIDOS:** Conselheiros (as) Nelson Teixeira Brandão, José Carlos Barros Rodeiro, José Carlos Boulhosa Baqueiro, Verbena Matos Araújo e Max Rodrigues Muniz.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de Setembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO – VOTO DISCORDANTE QUANTO A NULIDADE

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ