

A. I. Nº. - 269191.0017/08-8
AUTUADO - CLAUDINO S/A LOJA DE DEPARTAMENTOS
AUTUANTES - ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES e LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 07. 05. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0095-01/09

EMENTA. ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito ao estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação desse imposto, enquanto que com base na informação fiscal prestada pelos autuantes restou claro que se pretendeu cobrar o tributo relativo às vendas realizadas pelo contribuinte fora do estabelecimento. A autuação foi feita de modo equivocado, haja vista que deveria ter sido efetivada com base em outro roteiro de fiscalização, a exemplo de levantamento quantitativo de estoques. Procedimento fiscal nulo. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$15.254,45, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o estorno de débito do imposto em desacordo com a legislação deste tributo, nos meses de janeiro, abril a junho e outubro a dezembro de 2005. Consta que se refere a valores consignados diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, referente a estorno de débitos de operações de vendas fora do estabelecimento, efetuadas sem autorização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, impugnou o lançamento tributário às fls. 52 a 61, ressaltando que nenhum documento fiscal ou demonstrativo analítico que possa dar substância processual ao lançamento foi acostado aos autos pelos prepostos fiscais, que se limitaram, simplesmente e em desacordo com a legislação tributária de regência, a apontar no corpo do próprio Auto de Infração os valores entendidos como devidos ao erário público.

Afiança que através de uma análise superficial dos elementos constantes do processo, descobre-se a precariedade da autuação, em conformidade com as considerações que passou a abordar.

Salienta que por força do que dispõe o inciso LV do art. 5º. da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo está submetido às regras determinadas pelo Código de Processo Civil, não no rigor formal, mas em termos de objetividade acusatória e instrução com provas concretas. Desse modo, no contexto processual não se admite palavras ou expressões inúteis, dúbias, vazias ou ambíguas, delineadas a partir de presunções inócuas e sem robusta comprovação dos fatos.

Argumenta não poder defender-se de uma acusação que em sua essência, além de não divergir de sua escrituração fiscal, não traz qualquer prova de que a denúncia se constitua num fato jurídico relevante que possa ser contestado pelo contribuinte, desde quando não indica com clareza a

subsunção do fato à norma, deixando a cargo do autuado a interpretação da acusação, o que de plano enseja a nulidade absoluta do ato administrativo que ensejou o lançamento.

Entende que tendo em vista a fragilidade dos argumentos apresentados pelos autuantes, além da falta de provas, como medida de justiça fiscal, o Auto de Infração deve ser extinto sem julgamento do mérito, tomando como pressuposto de legalidade o que dispõem os transcritos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a”; 20; 39, incisos III e V; e 41, inciso II, todos do RPAF-BA.

Entende estar patente a nulidade absoluta do Auto de Infração, na medida em que nenhuma prova ou relatório foi juntado aos autos, de modo a possibilitar ao contribuinte realizar a sua impugnação com a mais ampla e irrestrita defesa, o que é garantido pelo art. 5º, inciso LV da CF/88. Realça que o fato de o autuado discutir o mérito não significa não ter sido preterido o seu direito de defesa, uma vez que o que se buscou foi reunir esforços para evitar uma absurda injustiça fiscal, jamais sofrida pelo autuado em toda sua existência no Estado da Bahia.

Nestes termos, tendo em vista o que dispõe a legislação do ICMS do Estado da Bahia, em especial a condição para procedência e validade da autuação, da juntada dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelos autuantes, assim como das provas necessárias à demonstração do fato arguido, entende que não há base fático-jurídica que possa dar substância processual ao Auto de Infração, que deve ser declarado nulo de pleno direito.

Apenas por amor ao debate, passa a discutir o lançamento fiscal do ponto de vista jurídico e fiscal, juntando à defesa, para demonstrar a legalidade das operações realizadas, cópias das notas fiscais de remessa para vendas fora do estabelecimento e dos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS (RAICMS), nos quais constam os lançamentos das referidas notas fiscais. (Docs. 003 a 064 – fls. 88 a 479).

Afirma depreender da sumária conclusão fiscal existente na autuação, que a exigência se refere a estorno de ICMS efetuado pelo impugnante no livro RAICMS sem a devida autorização da Secretaria da Fazenda Estadual. Afiança que, no entanto, os referidos estornos atendem ao que dispõe a legislação pertinente do Estado da Bahia, em especial o art. 418 do RICMS/97, que transcreveu.

Entende que com base na conclusão fiscal, torna-se patente a improcedência da autuação, uma vez que não está em conformidade com seus livros fiscais e tendo em vista que não foi acostado qualquer documento fiscal ou levantamento analítico que pudesse possibilitar a defesa do mérito da autuação, restringindo-se os autuantes a tomar como absoluta a disposição contida nos artigos 112 e 113 do RICMS/BA, sem verificar que o estorno efetuado pelo contribuinte é plenamente autorizado pela norma contida no art. 418, inciso V, alínea “a” do RICMS/BA.

Infere que o fisco levou a efeito um lançamento fundamentado em análises superficiais realizadas em lançamentos contidos nos livros do contribuinte, sem, entretanto, contestar qualquer informação fiscal registrada nos livros fiscais de saídas e de entradas, criando embaraço e dificultando a defesa, tornando o ato administrativo passivo de nulidade.

Insurge-se contra a aplicação da multa de 60% sobre o valor autuado e indaga: com que base o fisco concluiu que os estornos realizados eram inidôneos? Quais dentre as notas fiscais emitidas para venda fora do estabelecimento que ensejaram o referido estorno, possuem vícios de emissão ou irregularidade de registros nos livros fiscais? Quais são as notas fiscais que ferem as disposições contidas na legislação do ICMS do Estado da Bahia e em quê concernem tais erros?

Utilizando-se do art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), assevera que o objeto principal da relação jurídico-tributária foi perfeitamente atendido, uma vez que o autuado recolheu todos os tributos apurados nas operações realizadas no período fiscalizado.

Afirma que com base no princípio da verdade material os argumentos apresentados devem ser acolhidos, especialmente no que tange à obrigação principal, de modo a evitar a cobrança do imposto em duplicidade, o que é vedado pela Constituição Federal.

Ressalta que o arbitramento como sanção é totalmente desautorizado pelo sistema jurídico, só podendo ser aplicado nos estritos limites legais, sendo medida excepcional. Considerando que os livros e toda documentação fiscal do contribuinte são claros e inequívocos, não existindo nas notas fiscais de remessa qualquer vício de lançamento, o arbitramento do ponto de vista jurídico-tributário é vedado, bem como qualquer outra presunção de fato gerador e base de cálculo do imposto. Acrescenta que de acordo com o § 1º do art. 145 da CF/88 os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade tributária do contribuinte.

Salienta que o fisco, ao invés de presumir, poderia ter realizado um levantamento relativo à documentação fiscal do contribuinte (notas fiscais de remessa, de retornos, vendas, livros fiscais, etc.), o que certamente não resultaria em autuação, já que restaria comprovado que as operações eram plenamente autorizadas pela legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Utilizando-se do pensamento do tributarista Aliomar Baleeiro referente às situações nas quais se admite a aplicação do método do arbitramento, argúi que a fazenda pública costuma invocar dispositivos do Código Tributário Nacional para justificar não apenas a adoção de ficção (de ocorrência de fatos geradores) como também de bases de cálculo ou valores, o que se constitui em grave erro, como se depreende da Súmula nº. 76 do STF (Supremo Tribunal Federal). Afirma que estando a documentação fiscal correta, o arbitramento não fica autorizado, nem tampouco o uso de ficção.

Acrescenta que o STF já firmou o entendimento de que o processo regular para a descoberta do valor real da operação é pressuposto essencial à validade do arbitramento. Para tanto, seria indispensável que o fisco provasse que o autuado emitira notas fiscais inidôneas, indicando o vício contido em cada uma delas. De forma contrária, se a documentação é firme, clara e inequívoca, se as notas fiscais e livros fiscais são corretos, o arbitramento não fica autorizado, nem a utilização de presunção de ocorrência de fato gerador de tributo ou de base de cálculo.

Tomando como premissa básica os princípios da verdade material e da legalidade objetiva, previstos nos artigos 19, inciso I e 153, § 29 da CF/88 e não tendo ocorrido qualquer prejuízo ao erário público relacionado ao ICMS, em decorrência do procedimento adotado pelo contribuinte, por estar devidamente autorizado pela legislação do ICMS da Bahia, falta justa causa para a manutenção da autuação fiscal, sob pena de estar a fiscalização perpetrando enriquecimento ilícito e sem causa junto ao autuado, o que o torna o Auto de Infração nulo de pleno direito.

Lembra que de acordo com o art. 5º, inciso II da CF/88 ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Como aplicador da lei, o agente público deve se utilizar do discernimento necessário quanto à certeza do crédito tributário, competindo-lhe tomar um fato concreto que se ajuste a uma hipótese prevista em lei, o que permite a ocorrência da subsunção, sem a qual jamais se poderá declarar ocorrido o fato gerador do imposto. Assim, o crédito tributário amparado em presunção pura e simples, jamais prosperará na órbita do direito.

Tendo em vista que o poder público se encontra atrelado aos princípios da legalidade, moralidade, razoabilidade e proporcionalidade, deve se manter rigorosamente em sintonia com a ordem jurídica vigente, atuando nos legítimos limites da Lei (art. 37 da CF/88 e Lei Federal nº 9.784/99).

Comenta que em questões tributárias, o art. 146, inciso III da CF/88 estabelece que somente a lei complementar pode definir fatos geradores, base de cálculo, contribuinte, obrigação, lançamento, crédito, etc. Essa diretriz afasta a pretensão da administração pública de engendrar fatos geradores a partir de artifícios baseados em mera presunção, ao arrepio da norma balizadora da ordem jurídica do país.

Assim, consubstanciado na sumária conclusão fiscal apresentada e na real falta de prova que possa elevar o fato à condição de fato jurídico relevante, com possibilidade de ser plenamente contestado pelo impugnante, requer a total improcedência do Auto de Infração, como medida de justiça fiscal.

Observa que com base em lição do tributarista Hugo de Brito Machado, o contencioso administrativo deve atuar como um filtro, evitando que o Estado seja levado à justiça na condição de réu, sendo injustificáveis os argumentos apresentados pelos autuantes, uma vez que autuam a seu talante, sem apresentar qualquer prova que dê substância à exigência fiscal.

Ante o exposto, requer que sejam recebidos a peça defensiva e os documentos que a instruem, a fim de que possa surtir os legais e jurídicos efeitos; em sede de preliminar, seja o Auto de Infração julgado extinto, por carecer de legalidade, por preterir o direito de defesa do contribuinte, o que o torna nulo de pleno direito, nos termos dos artigos 18 e 41, inciso II do RPAF/BA; vencida a preliminar de nulidade, no mérito seja a autuação julgada improcedente, uma vez que os procedimentos adotados pelo contribuinte encontram arrimo na legislação do ICMS do Estado da Bahia, em especial naquilo que dispõe o art. 418 do RICMS/BA e, sobretudo, pelo fato de que, nos termos do art. 113 do CTN, do procedimento adotado pelo autuado não restou qualquer prejuízo ao erário público, não ficando evidenciado nos autos que o contribuinte tenha deixado de recolher qualquer valor referente ao ICMS relativo ao período fiscalizado.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitido, em especial por provas documentais, que demonstrem, de forma substancial, ter o autuado, a qualquer tempo ou lugar, agido em seus procedimentos fiscais e comerciais diferentemente do que expõe em sua defesa.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 481 a 485, salientando que apesar de o impugnante ter tentado sustentar a existência de cerceamento do seu direito de defesa, em decorrência de falta de clareza e precisão da acusação e por falta de apresentação de provas, percebe-se que ocorreu uma total compreensão da acusação e a plena capacidade de defesa, tendo o contribuinte, inclusive, explicado os fatos que fundamentaram a acusação fiscal e buscado esclarecer e justificar as operações realizadas ao arrepio da legislação tributária.

Versando sobre o mérito, asseveram que a não existência de débito do ICMS em operações com mercadorias deve corresponder a situações específicas previstas na legislação fiscal. Para tanto, a escrituração das operações deve obedecer à previsão contida na legislação ou a regimes especiais de escrituração, que são concedidos especialmente, por serem esses padrões de escrituração o ponto de partida da investigação pela fiscalização.

Ressalvam que mesmo fugindo das exigências legais de natureza escritural, caso o contribuinte comprove que apesar de ter escriturado de forma diversa, pagou a totalidade do imposto devido, não caberia a cobrança do ICMS pelo simples fato de a escrituração ter sido diversa do padrão ou mesmo equivocada.

Enfatizam que ao estornar os débitos, o autuado quis atender ao previsto no art. 418, inciso V, alínea “a” do RICMS/BA, porém o estorno somente seria cabível por ocasião do retorno das mercadorias remetidas para venda fora do estabelecimento e não quando da sua saída para revenda, como procedeu em todos os meses.

Lembram que na saída o débito deve ser consignado como “Débito do Imposto – Outros Débitos”, em conformidade com o art. 417, § 2º, inciso II do RICMS/97, procedimento não adotado pelo contribuinte. Observam que nesse caso nem haveria débito do imposto, tendo em vista o equívoco no lançamento no livro Registro de Saídas dos valores do ICMS referente às notas fiscais de remessa para venda fora do estabelecimento, constatado durante a ação fiscal. Como nesse caso específico houve ausência do débito acima previsto, o mesmo foi compensado pelo lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, do débito lançado nas notas fiscais de saída para venda fora

do estabelecimento, no entanto o mesmo valor foi imediata e indevidamente anulado pelo crédito efetivado nos termos do art. 418, inciso V, alínea “a” do RICMS/BA.

Indicam que tendo em vista que no mês de saída da mercadoria para venda fora do estabelecimento, nenhum imposto foi lançado no livro RAICMS, esse fato resultou em prejuízo ao erário, já que todo o valor do ICMS referente às citadas notas fiscais deveria ter sido ali consignado. Acrescentam que, além disso, o contribuinte não emitiu as notas fiscais relativas às vendas efetivas, como previsto no art. 417, § 5º do RICMS/97 e, conseqüentemente, não as escriturou no livro Registro de Saídas como devido, até o dia 08 do mês seguinte ao retorno, conforme estabelece o art. 418, inciso III do mesmo diploma regulamentar.

Afirmam serem evidentes os prejuízos para o Estado decorrentes desse conjunto de práticas de escrituração, mesmo porque, sendo as remessas feitas a preço de custo e as vendas a consumidor final a preços maiores, o valor total do ICMS resultaria do montante representado pelo total das vendas finais e não do valor das saídas para venda fora do estabelecimento. Todavia, sequer o imposto sobre o valor das remessas foi oferecido ao Estado, em função das práticas escriturais adotadas pelo contribuinte. Assim, mais que mera realização de operação de venda fora do estabelecimento sem autorização do fisco, tais operações resultaram em saídas não tributadas, sequer com base nos valores das saídas para vendas fora do estabelecimento.

Em seguida os autuantes transcreveram trechos da impugnação concernente ao Auto de Infração nº. 269191.0016/08-1, no que se refere à contestação relativa a infração idêntica, onde se verifica que o contribuinte alegara que apesar de as operações terem sido erroneamente denominadas pelo autuado de “remessas para vendas fora do estabelecimento”, na verdade se tratavam de “remessas de mercadorias para demonstração”, operações autorizadas pelo art. 599 do RICMS/BA.

O autuado esclareceu que inicialmente se utilizava de um catálogo impresso, através do qual os clientes formulavam seus pedidos, que após realização de uma triagem era providenciada a entrega das mercadorias. Em uma fase posterior, passou a expor mercadorias em ruas e praças de cidades menores, para que os clientes tivessem um contato visual com os produtos e efetuassem seus pedidos. Alegou que essa modalidade de venda o levou ao equívoco contábil de classificar tais operações como “remessas para vendas fora do estabelecimento” sem perceber que se tratava de “remessas para demonstração”, já que não havia entrega nem faturamento imediato, o qual ficava condicionado à análise do crédito do cliente e à entrega da mercadoria. Por essa razão, havia um intervalo de dias entre o faturamento e a entrega efetiva da mercadoria ao cliente, acompanhada do respectivo documento fiscal.

Na sequência, o autuado alegara que devido ao citado equívoco, ao invés de emitir notas fiscais para demonstração, sem destaque do ICMS, emitia notas fiscais com destaque do imposto, que, entretanto, era estornado no livro RAICMS, na coluna “Crédito do Imposto – Estorno de Débitos”, com a expressão “Remessa para Venda Fora do Estabelecimento”. Ao fim de cada viagem, eram emitidas notas fiscais de retornos integrais das mercadorias enviadas para demonstração, sem destaque do ICMS, de acordo com o art. 601 do RICMS/BA, uma vez que a tributação efetiva ocorria sobre as vendas faturadas a partir dos pedidos dos clientes.

Complementou, afirmando que os cupons ou notas fiscais ao consumidor para cada pedido formulado em relação às mercadorias expostas como mostruário, eram emitidos pela filial de Barreiras, conforme documentos e demonstrativos juntados à referida peça defensiva.

Os autuantes concluem, registrando que se pode observar que o contribuinte possui “duas opções de argumentos” para tentar convencer os julgadores de que não houve infração. Afirmam que no CD anexado aos autos se encontra toda a argumentação que foi descartada pelo contribuinte.

VOTO

Verifico que o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade, que consistiram, em primeiro lugar, na falta de apresentação, pelos autuantes, de demonstrativos analíticos atinentes ao levantamento realizado, o que teria implicado em cerceamento do seu direito de defesa. Saliento que apesar de efetivamente não constar dos autos nenhum demonstrativo juntado pela fiscalização, este fato por si só não acarretaria a nulidade da autuação, tendo em vista que através de uma diligência fiscal o referido demonstrativo poderia ser juntado ao processo, e considerando, ademais, que os valores objeto da presente exigência se encontram apontados nas cópias reprográficas das folhas do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), que se encontram anexadas às fls. 08 a 46.

O autuado alegou, em seguida, que o conteúdo da acusação não divergia da sua escrituração fiscal, não tendo sido apresentada qualquer prova concernente ao fato jurídico sugerido, nem fora indicada, com clareza, a subsunção do fato à norma. Em relação a este ponto, deve ser analisado o teor da acusação fiscal, verificando-se, ao mesmo tempo, se o procedimento adotado pelo contribuinte infringiu a legislação tributária pertinente.

No caso em exame, a infração atribuída ao contribuinte consistiu na realização de estornos de débitos de ICMS decorrentes de operações de venda fora do estabelecimento, em desacordo com a legislação desse imposto. Complementarmente foi dito que o contribuinte não dispunha de autorização da SEFAZ para efetuar esse tipo de operação.

De acordo com as páginas do livro RAICMS, que dão sustentação ao lançamento, está evidente que o imposto exigido decorreu do fato de o contribuinte ter efetuado o lançamento nesse livro do crédito fiscal na rubrica “*Estornos de Débitos – refere-se às remessas de mercadorias para vendas fora do estabelecimento*”. Vejo que em conformidade com as provas trazidas pela defesa, o autuado emitiu todas as notas fiscais de remessa para venda fora do estabelecimento, assim como as respectivas notas fiscais de retorno, estas ocorrendo sempre no último dia de cada mês.

Os dispositivos do RICMS/97 que versam sobre essa matéria indicam que esse procedimento do contribuinte está perfeitamente amparado no quanto ali estabelecido. Isto é o que concluo da leitura dos artigos 417 e 418, onde se verifica que ao emitir as notas fiscais relativas às remessas, escriturando-as no livro Registro de Saídas e as notas fiscais de retorno, as quais consignou no livro Registro de Entradas, além de lançar no livro RAICMS o valor correspondente ao débito indicado nas notas fiscais de remessa, o autuado agiu estritamente dentro das determinações regulamentares.

No que se refere à afirmação constante na informação fiscal prestada pelos autuantes de que o contribuinte não emitira notas fiscais referentes às vendas efetivas realizadas fora do estabelecimento e, conseqüentemente, não as escriturou, este fato é totalmente diverso daquilo contido na acusação fiscal original, que se referiu ao estorno de débito efetuado pelo autuado. Assim, restou claro que, efetivamente, se pretendeu cobrar o tributo relativo às vendas realizadas pelo contribuinte fora do estabelecimento. Deste modo, o procedimento adotado pela fiscalização se mostrou equivocado, além de não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração praticada pelo autuado, tendo em vista que para alcançar os montantes do imposto não pagos, no que se refere às alegadas operações de venda efetuadas fora do estabelecimento, os autuantes deveriam ter adotado roteiro diverso, a exemplo de levantamento quantitativo de estoques, a fim de apurar as omissões que porventura teriam ocorrido no período fiscalizado.

Quanto à argumentação de que o autuado não dispunha de autorização da Secretaria Estadual da Fazenda para realizar operações de venda fora do estabelecimento, registro que a comunicação por parte do contribuinte à repartição fazendária do seu domicílio fiscal, prevista no art. 419 do RICMS/97, se constitui numa obrigação acessória, de modo que a sua falta não pode gerar a cobrança do imposto e sim a aplicação de uma penalidade de caráter formal.

Entendo que, desta forma, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, o Auto de Infração é nulo, e represento à autoridade competente, para que determine a renovação do procedimento fiscal junto ao estabelecimento autuado, para exigir o imposto efetivamente devido, a salvo de falhas, nos termos do artigo 21 do RPAF/99.

Voto pela nulidade do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269191.0017/08-8**, lavrado contra **CLAUDINO S/A LOJA DE DEPARTAMENTOS**, representando-se à autoridade competente para determinar a realização de nova ação fiscal, a teor do art. 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR