

PROCESSO - A. I. Nº 232845.0114/08-2
RECORRENTE - BARBOSA, BARBOSA E CIA. LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ nº 0025-02/10
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
INTERNET - 28/12/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0402-11/11

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração devidamente comprovada. Não acolhida a arguição preliminar de nulidade e pedido de diligência. Não ficou demonstrada a devolução das mercadorias ou mesmo a ocorrência de erro humano na escrituração do inventário. Infração subsistente. 2. ESTORNO DE DÉBITO RELIZADO SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. Não confirmadas as alegações de cancelamento, bem como não foram apresentados elementos materiais que comprovassem o direito aos estornos efetuados pelo autuado. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0025-02/10), que concluiu pela Procedência do presente Auto de Infração, através do qual foram atribuídos ao sujeito passivo os seguintes ilícitos tributários:

INFRAÇÃO 1 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$ 3.665,80, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto. ICMS no valor de R\$ 40.205,90, com multa de 60%. Consta que o Contribuinte promoveu estorno de débito sem a devida comprovação, referente a saídas de mercadorias devidamente registradas no arquivo magnético no registro 50 em maio de 2005 que posteriormente em abril de 2006 foi dada como notas fiscais canceladas sem a devida comprovação, estranhamente 11 meses após o alegado cancelamento das notas fiscais.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

"O lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de duas infrações, conforme seguem: Infração 01 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas; Infração 02 – efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto.

O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa, considero atendidas as formalidades legais, afastando as arguições de nulidade, e, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, uma vez que os fatos alegados pelo autuante refletem os efetivamente ocorridos, não dependendo para prova-los de conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, "a" e inciso II "a" e "b" do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência.

Considero ultrapassada, em nome da busca da verdade material e de principio da ampla defesa, a arguição do autuante de intempestividade quanto a segunda manifestação do autuado.

Em relação à infração 01, o autuado argui que foi expedida a NF 402, contudo foi cancelada, tendo sido substituída pelas NF's nºs 405 e 406.

Considero acolhidas as razões alinhadas pelo autuante, na medida em que a aludida Nota Fiscal de Simples Remessa de nº 402, anexada à fls. 207, apresenta comprovante de recebimento dos produtos nela constantes, devidamente assinado, além de o autuado não apresentar, para comprovar o cancelamento, as demais vias da Nota Fiscal. Esses fatos, por si só, seriam suficientes para não acolher a arguição de cancelamento trazida pelo autuado.

Ocorre que, uma vez assinada o documento de recebimento, tendo entrado a mercadoria no estabelecimento do adquirente, caberia os procedimentos previstos no art. 651 do RICMS/BA, o que efetivamente não ocorreu.

Caso a nota fiscal não tivesse sido registrada pela destinatária, retornando sem a mercadoria ingressar do estabelecimento do destinatário, deveria o autuado proceder em consonância com o disposto no art. 654 do RICMS/BA, o que, também, não ocorreu.

No que alude as demais omissões encontradas, em que o autuado atribui a "falha humana" na escrituração do seu Livro do Inventário, não cabe acolhimento a tais argumentos na medida em que não há a prova documental de que tais falhas ocorreram e, como alinha o autuante, o saldo apresentados no Balanço Patrimonial dos anos de 2004 e 2005 estão exatamente iguais aos saldos apresentados no Livro do Inventário, "logo não se pode falar em erro ou falha humana, pois os valores apresentados no Balanço Patrimonial referente ao Estoque de Fiel depositário para a filial de Barreiras são exatamente iguais ao apresentado no Livro do Inventário, conforme cópia anexada ao Auto de Infração, fls. 16 a 23 e cópia xerográfica do Balanço Patrimonial anexas".

Assim, uma vez que não há comprovação da ocorrência da devolução, ou mais especificamente, não há comprovação de que a mercadoria que saiu do estabelecimento do autuado através da nota fiscal de simples remessa, efetivamente, retornou, bem como não restou comprovado documentalmente a alegação de falha humana na escrituração do livro de inventário, deve ser mantida a infração 01, conforme originalmente exigida.

Verifico, quanto à infração "2", que, preliminarmente, ficou demonstrado que o autuante intimou diversas vezes o autuado, já relatado e comprovado pelos documentos às fls. 05; 08 e 11, emitidas para o autuado apresentar documentação que justificasse o estorno, ou seja, a apresentação das notas fiscais números 586 e 587 que a Empresa autuado alega que foram canceladas.

Comungo com o entendimento do autuante de que à declaração da Empresa Coelba, apenas afirma que as notas fiscais não constam de seu registro de entradas e essa afirmação não permite a conclusão de que as mercadorias constantes nas referidas notas não circularam.

Outra consideração pertinente do autuado é de que se tais mercadorias não circularam, como alega a Empresa autuado, quando do levantamento de estoque para escrituração do Livro do Inventário, essas mercadorias aPareceriam no estoque o que não ocorreu.

Observa corretamente o autuante que a maioria dos itens que foi objeto dos levantamentos não apresentaram divergência o que se comprova a exatidão, para esses itens, do Livro do Inventário e do Balancete de verificação.

Verifico, também, que na hipótese de erro humano, como alega o autuado, durante o ano comercial tal erro seria visível, pois em relação às notas fiscais canceladas as respectivas mercadorias permaneceriam em estoque e, quando do levanto físico das mercadorias em estoque para fins de Balancete de verificação e registro do Livro do Inventário se apuraria o total das mercadorias fisicamente existentes.

Assim, não foram apresentados elementos materiais que comprovassem o direito aos estornos efetuados pelo autuado. Concluo, por conseguinte, que foram efetuados indevidamente os aludidos estornos.

Quanto aos créditos pleiteados pelo autuado, caso não fossem acolhidas as suas arguições, não cabe a esse órgão competência para tal concessão.

Isso posto, voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração".

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.110/1.132, suscitando preliminar de nulidade do julgamento de primeira instância, ao argumento de que apresentou, juntamente com sua impugnação documentos que comprovavam a inconsistência do lançamento de ofício e requereu a realização de diligência para fins de ratificação as sua informação. Prossegue, dizendo que, a despeito disso, a JJF concluiu a instrução do feito sem sequer intimar o sujeito passivo para se manifestar sobre a segunda manifestação do autuante, tendo julgado o mérito da demanda sem determinar a realização de uma diligência fiscal ou de uma perícia técnico-contábil.

Sustenta que a conduta da JJF representa violação ao primado da verdade material e cerceamento ao direito de defesa, visto que a documentação acostada aos autos necessita ao menos de uma confirmação técnica por fiscal estranho ao feito.

Afirma, ainda em sede de preliminar, que, em completo desrespeito às garantias do contraditório e da ampla defesa, a Decisão recorrida modificou os critérios jurídicos do lançamento, imputando uma multa majorada não prevista na autuação original.

Quanto ao mérito, esclarece o funcionamento do Regime Especial concedido por meio do Parecer GECOT nº 1.708/97, nos seguintes termos:

- I) A COELBA e o recorrente assinam um contrato para o fornecimento de um determinado número de produtos;*
- II) À medida em que a empresa produz os materiais contratados, solicita à COELBA a inspeção dos mesmos;*
- III) Em seguida, é enviado um técnico da COELBA ao estabelecimento do recorrente, para inspecionar os produtos que serão adquiridos.*
- IV) Após a inspeção, os produtos aprovados são selados e a COELBA emite um Boletim de Inspeção - BIM;*
- V) Em seguida, é emitida uma Nota Fiscal de Venda Mercantil (relacionando todos os produtos constantes no BIM), com o destaque do ICMS, referente a alienação destes bens. Contudo não há saída física dos mesmos. Os bens apenas transitam do estoque da Impugnante para o estoque de Fiel Depositário (perceba-se que o estoque pertence à COELBA, embora esteja fisicamente nas instalações do autuado);*
- VI) À medida em que a COELBA precisa dos produtos fornecidos pelo recorrente, faz-se uma Ordem de Fornecimento - OF que gera a NF de simples remessa, sem destaque do imposto, cujo recolhimento já fora efetuado por ocasião da Nota Fiscal de Venda Mercantil acima mencionada;*
- VII) Deste modo, até que haja a circulação física das mercadorias, a Impugnante figurará como Fiel Depositária das mesmas que, juridicamente, pertencem à COELBA, mas que, estão sob os seus cuidados;"*

Ressalta que toda a operação, acima descrita, é feita com o máximo de rigor, de forma que não há como ocorrerem operações não tributadas entre a Impugnante e a COELBA. Toda e qualquer inconsistência existente na escrita fiscal da Impugnante decorre de falha humana, ou seja, de erros na escrituração, a qual era feita manualmente pelos seus funcionários. Todavia, tais falhas não refletem na ausência de recolhimento do imposto.

Afirma que, no tocante ao exercício de 2004, o autuante apurou que houve uma suposta omissão de saída no valor de R\$11.527,35 (onze mil, quinhentos e vinte e sete reais e trinta e cinco centavos), a qual está relacionada à Nota Fiscal de Simples Remessa nº 402.

Considera que, de fato, foi expedida a Nota Fiscal nº 402, que, a princípio, representaria a saída dos materiais nela descritos. Afirmo que, contudo, esta nota fiscal foi cancelada, tendo sido substituída pelas Notas Fiscais nºs 405 e 406.

Conclui, assim, que só houve saída de materiais do Estoque de Fiel Depositário do recorrente, pelas operações representadas pelas Notas Fiscais nºs 405 e 406.

Faz referência a declaração fornecida pela COELBA, que comprova não apenas o referido cancelamento, como também confirma que a mesma não se creditou do ICMS que seria devido em razão daquela operação. Apresenta, ainda, a cópia do seu livro Registro de Saídas, onde está escriturado o cancelamento da multicidada Nota Fiscal nº 402.

Quanto aos Exercícios de 2005 e 2006, aduz que as supostas omissões constatadas nos referidos exercícios decorrem de equívocos na escrituração do livro de Inventário do recorrente. Deste modo, as inconsistências existentes no mesmo levaram o autuante a pressupor a omissão de saídas tributáveis, fato que não ocorreu em verdade. Passa a discorrer sobre produtos acerca dos quais teria havido erro na escrituração:

Exercício de 2005 – Produtos de código 1, 4, 10 e 16. Argui que, na planilha apresentada pelo autuante, no que se refere ao exercício de 2004, são apontadas omissões em relação aos produtos acima elencados, as quais, segundo seu entendimento, não revelam omissão de saídas, mas sim, erros na escrita fiscal do recorrente.

Afirma, em relação ao produto de código 01, que se refere a "Cruzetas RET 2,40 x 200", foi apontada a omissão de saída de 60 (sessenta) unidades, que o estoque inicial em 2005 era de 7.135 (sete mil, cento e trinta e cinco unidades), que corresponde ao estoque final de 2004. Deste modo, como houve a saída de 6.769 (seis mil, setecentos e sessenta e nove) unidades deste produto em 2005, o estoque final deveria ser de 366 (trezentos e sessenta e seis unidades).

Complementa que constava no livro Registro de Inventário de Fiel Depositário utilizado pelo Agente Fiscal, como se o estoque final em 2005, da mercadoria em comento fosse de 426 (quatrocentos e vinte e seis) unidades, o que geraria a suposta omissão de 60 (sessenta unidades). Contudo, a referida discrepância, se deu porque as saídas representadas pelas Notas Fiscais nºs 1436 (14.12.2005), 1315 (05.12.2005), 1319 (05.12.2005), 13337 (05.12.2005) e 1346 (05.12.2005), só foram "baixadas" do inventário de Fiel Depositário após 31 de dezembro de 2005.

Assevera que, após o refazimento de todo o seu estoque, apurou não apenas 60 (sessenta) unidades incorretamente escrituradas, mas sim 62 (sessenta e duas), sendo que estas duas unidades decorrem da baixa em duplicidade da Nota Fiscal nº 0552 (08.06.2005). Ou seja, a princípio a inconsistência que deveria ter sido apurada pelo Fiscal Autuante seria de 62 unidades, porém, como as saídas representadas pela Nota Fiscal nº 0552 foram apuradas em duplicidade, o Agente Fiscal só percebeu a diferença de 60 unidades no estoque.

Conclui que, deste modo, como o método utilizado pelo autuante foi o levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado, não seria possível ao mesmo (em razão do método adotado), perceber o mencionado equívoco, já que as inconsistências só foram corrigidas em exercício posterior ao fiscalizado. Tanto é assim que, no exercício de 2006, não foram apontadas inconsistências, e, por conseguinte, supostas omissões do produto em tela.

Produto de Código 04 – “Placa de Estai 400x100x22. Em relação a este produto afirma que foi apontada a omissão de saída de 04 (quatro) unidades.

Assegura que o estoque inicial em 2005 era de 3.340 (três mil trezentos e quarenta) unidades, que corresponde ao estoque final de 2004. Deste modo, como houve a saída de 2.601 (dois mil, seiscentos e uma) unidades deste produto em 2005, o estoque final deveria ser de 739 (setecentos e trinta e nove) unidades. Ocorre que, argumenta o autuado, constava no livro de Registro Inventário de Fiel Depositário utilizado pelo Agente Fiscal, como se o estoque final em 2005, da mercadoria em comento fosse de 743 (setecentos e quarenta e três unidades), o que geraria a suposta omissão de 4 (quatro unidades).

Sustenta, contudo, que a referida discrepância se deu porque ao passo em que a Nota Fiscal nº 981 (09.09.2008) deu saída a 14 (quatorze) unidades, só foram baixadas 10 (dez unidades), conforme comprovam a Ficha de Controle de Estoque e a cópia da referida nota fiscal.

Produto de código 10 – “Poste DT D – 200 x 09,00”. Consiga que, em relação a este produto, foi acusado da omissão de saída de 07 (sete) unidades.

Sustenta que o estoque inicial em 2005 era de 2.291 (dois mil duzentos e noventa e uma) unidades, que corresponde ao estoque final de 2004. Deste modo, conclui, como houve a saída de 1.859 (mil oitocentos e cinquenta e nove) unidades deste produto em 2005, o estoque final deveria ser de 432 (quatrocentos e trinta e duas) unidades.

Ocorre, segundo ele, que constava no livro Registro de Inventário de Fiel Depositário utilizado pelo Agente Fiscal, como se o estoque final em 2005, da mercadoria em comento fosse de 440 (quatrocentos e quarenta) unidades, o que geraria a suposta omissão de 8 (oito unidades).

Justifica que a referida discrepância se deu porque as saídas representadas pelas Notas Fiscais nºs 1207 (07.11.2005); 1299 (26.11.2005); 1344 (26.11.2006) e 1345 (05.12.2005), que representam a circulação de 8 (oito) unidades da mercadoria em comento, não foram baixadas do estoque de Fiel Depositário, conforme comprovam as Fichas de Controle de Estoque em anexo (Doc. 12).

Produtos de código 16 – “Poste B 600 x 09,00”. Em relação a este produto afirma que foi apontada a omissão de saída de 02 (duas) unidades.

Aduz que o estoque inicial em 2005 era de 275 (duzentos e setenta e cinco) unidades, que corresponde ao estoque final de 2004. Deste modo, como houve a saída de 232 (duzentos e trinta e duas) unidades deste produto em 2005, o estoque final deveria ser de 43 (quarenta e três) unidades. Ocorre que, constava no livro Registro de Inventário de Fiel Depositário utilizado pelo Agente Fiscal, como se o estoque final em 2005, da mercadoria em comento fosse de 45 (quarenta e cinco unidades), o que geraria a suposta omissão de 2 (duas unidades).

Sustenta que a referida discrepância se deu porque as saídas representadas pela Nota Fiscal nº 1228 (09.11.2005), que ampara a circulação de 2 (duas) unidades da mercadoria em comento, não foram baixadas do estoque de Fiel Depositário, conforme comprovam as Fichas de Controle de Estoque em anexo.

Exercício de 2006 – Produtos de código 13, 14 e 21. Argumenta que na planilha apresentada pelo autuante, no que se refere ao exercício de 2004, são apontadas omissões em relação aos produtos acima elencadas, as quais, como já dito, não revelam saídas omitidas, mas sim, erros na escrita fiscal da Impugnante.

Passa, em seguida, a analisar cada um dos itens apontados para tentar demonstrar o equívoco ocorrido quando da escrituração.

Produto de Código 13 – Poste B 400x11,00. Consigna que, foi apurado pelo autuante um estoque inicial para 2005 de 238 (duzentos e trinta e oito) unidades. Logo, como, no mesmo exercício, foram adquiridas 1.690 (mil seiscentos e noventa) unidades deste produto, o estoque final para 2005 seria de 1.928 (mil novecentos e vinte e oito) unidades. Este seria o estoque inicial de 2006.

Entende que, seguindo a linha de pensamento adotada pela Fiscalização, tendo ocorrido à saída de 1.812 (mil oitocentos e doze) unidades em 2006, o estoque final deste exercício seria de 116 (cento e dezesseis) unidades e não de 128 (cento e vinte e oito) como constava escriturado.

Ocorre que, segundo sua argumentação, o estoque inicial do referido produto em 2005, estava escriturado errado, pois no estoque da Impugnante de Fiel Depositário, havia, na verdade, 249 (duzentos e quarenta e nove) unidades (conforme comprova o livro de Registro de Inventário devidamente refeito). Sendo assim, conclui, o seu estoque final naquele exercício (e, portanto, estoque inicial em 2006), seria de 1.939 (mil novecentos e trinta e nove) unidades e não 1.928, como apurou a fiscalização.

Além disso, complementa, só foram baixadas do estoque de Fiel Depositário, quando da saída representada pela Nota Fiscal nº 1.166 (06.03.2006), duas unidades, enquanto a referida nota fiscal correspondeu à saída de três unidades (doc. 15).

Deste modo, sustenta, percebe-se que o estoque final escriturado, qual seja, de 128 (cento e vinte e oito) unidades, está perfeitamente correto, não havendo, destarte, omissão de operações de saída.

Produto Código 14 – “Postes B 400x11,00”. Argui que foi apurado pelo autuante um estoque inicial para 2005, de 394 (trezentos e noventa e quatro) unidades. Logo, como no mesmo exercício foram adquiridas 1.500 (mil quinhentas unidades) unidades deste produto, o estoque final em 2005, seria de 1.894 (mil oitocentos e noventa e quatro) unidades. Este seria o estoque inicial de 2006.

Argumenta que, seguindo a linha de pensamento adotada pela Fiscalização, tendo ocorrido a saída de 1.788 (mil setecentos e oitenta e oito) unidades em 2006, o estoque final deste exercício, seguindo o entendimento da Fiscalização, seria de 106 (cento e seis) unidades e não de 107 (cento e sete) como consta escriturado no Registro de Inventário de Fiel Depositário.

Sustenta que o estoque inicial do referido produto em 2005, estava escriturado errado, pois no estoque do recorrente de Fiel Depositário havia, na verdade, 395 (trezentos e noventa e cinco)

unidades (conforme comprova o livro Registro de Inventário devidamente feito). Sendo assim, o seu estoque final naquele exercício (e, portanto, estoque inicial em 2006), seria de 1.895 (mil oitocentos e noventa e cinco) unidades, e não de 1.894, como apurou a Fiscalização.

Conclui que o estoque final escriturado, qual seja, de 107 (cento e sete) unidades, está perfeitamente correto, não havendo, destarte, operações omitidas.

Produto de Código 21 – “Caixa T 2,40x200”. Consigna que foi apurado pelo autuante um estoque inicial para 2005, de 607 (seiscentos e sete) unidades. Logo, como no mesmo exercício foram adquiridas 2.395 (duas mil, trezentos e noventa e cinco) unidades deste produto, o estoque final em 2005, seria de 3.002 (três mil e duas) unidades. Este seria o estoque inicial de 2006.

Afirma que, seguindo a linha de pensamento adotada pela Fiscalização, tendo ocorrido a saída de 2.696 (dois mil seiscentos e noventa e seis) unidades em 2006, o estoque final deste exercício seria de 306 (trezentos e seis) unidades e não de 317 (trezentos e dezessete) como constava escriturado.

Argui que o estoque inicial do referido produto em 2005, estava escriturado errado, pois no estoque da Impugnante de Fiel Depositário, havia, na verdade, 617 (seiscentas e dezessete) unidades (conforme comprova o livro Registro de Inventário devidamente feito). Sendo assim, o seu estoque final naquele exercício (e, portanto, estoque inicial em 2006), seria de 3.012 (três mil e doze) unidades.

A discrepância, segundo seu entendimento, se deu em razão da Nota Fiscal nº 778 (18.06.2005), a qual representaria a saída de dez peças do presente produto. Contudo, garante que a referida nota fiscal foi cancelada, e, portanto, não ocorreu à saída das 10 (dez) peças. Explica que, apesar do cancelamento, não foi feito o estorno desta saída no livro de Registro de Inventário de Fiel Depositário.

Sustenta que, deste modo, percebe-se que o estoque final escriturado, qual seja, de 316 (trezentos e dezesseis) unidades, está perfeitamente correto, não havendo, destarte, omissão de operações de saída. Para ilustrar o quanto aqui exposto, apresentamos a seguir quadro sinóptico com os erros que geraram a autuação.

Apresenta, em seguida, quadro sinóptico dos exercícios de 2005 e 2006, indicado a síntese das razões das diferenças por ele argüidas.

Infração 02 - Afirma que tal infração foi capitulada da seguinte forma: *"Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto"*. Reproduz a acusação de que o Contribuinte promoveu estorno de débito sem a devida comprovação, referente a saídas de mercadorias devidamente registradas no arquivo magnético no registro 50 em maio de 2005, que posteriormente em abril de 2006 foi dada com notas fiscais canceladas sem a devida comprovação, estranhamente 11 meses após o alegado cancelamento das notas fiscais.

Assegura que não há nada de estranho em uma empresa realizar um estorno (de débito ou de crédito), onze meses após a ocorrência do suposto fato gerador. Isto porque, o prazo legal para tal constatação é de 5 (cinco) anos, como bem dispõe o Código Tributário Nacional.

Justifica que o estorno ocorreu onze meses após a emissão equivocada, tendo em vista que a identificação do erro só foi realizada (ou seja, o recolhimento indevido do imposto), após a revisão de seus procedimentos e documentos, à época do fechamento do seu balanço do mencionado exercício.

Sustenta que o autuante tem o dever funcional de indicar a forma correta de proceder nesse caso, o que não ocorreu, viciando a autuação a ponto de ensejar a sua extinção.

Afirma que as Notas Fiscais nºs 586 e 587, as quais se referem às operações que geraram os débitos estornados, foram emitidas de forma equivocada, tendo sido canceladas.

Pretendendo comprovar sua afirmação, apresenta Declaração fornecida pela COELBA (destinatária das mercadorias objeto da nota fiscal), informando que as Notas Fiscais n^{os} 586 e 587 não foram apuradas em seu Registro de Entrada não tendo, portanto, gerado crédito de ICMS.

Esclarece que as supracitadas Notas Fiscais foram substituídas pelas Notas Fiscais n^{os} 600 e 601, as quais, também, foram devidamente tributadas.

Consigna, assim, a improcedência do presente lançamento, na medida em que considerou como indevido o estorno de débito realizado pelo autuado, com base em meras suposições, desconsiderando a verdade material dos fatos.

Conclui que não há ICMS a ser pago em razão das operações relacionadas às Notas Fiscais n^{os} 586 e 587, pois as mesmas não representam a ocorrência de fato gerador do tributo, haja vista que ambas foram devidamente canceladas pelo autuado.

Sustenta que, ainda que se considere que o estorno realizado não atendeu às formalidades necessárias, é imperioso reconhecer a existência de crédito de ICMS em favor do recorrente, já que houve recolhimento do tributo em razão de uma operação que nunca existiu.

Procura esclarecer que o cancelamento das Notas Fiscais n^{os} 586 e 587 se deu em razão de um equívoco ocorrido quando do seu preenchimento, tendo em vista que foi apontado um valor unitário para as mercadorias superior àquele devido, conforme política de remuneração das mercadorias junto à COELBA. Se analisadas as Notas Fiscais n^{os} 586 e 587, bem como aquelas que as sucederam (Notas Fiscais n^{os} 601 e 600, respectivamente), se concluirá que a descrição das mercadorias é exatamente a mesma, bem como as quantidades, o número do Boletim de Inspeção e do Pedido de Compra, variando apenas o valor.

Argumenta que, caso prevaleça o entendimento pela manutenção do Auto de Infração, requer ressarcimento dos valores relativos a uma operação que efetivamente não ocorreu concernentes às Notas Fiscais n^{os} 586 e 587.

Defende a ilegitimidade do argumento da Decisão recorrida para manutenção do lançamento consistente na falta de relação entre o balanço patrimonial e a correção do lançamento. Diz que no balanço patrimonial não há indicação das quantidades de mercadorias em estoque, dado este que embasa as diferenças apuradas na autuação.

Requer a realização de Diligência Fiscal, no intuito de que sejam confirmados os fatos acima alegados, tendo em vista que os lançamentos realizados pelo autuante pautaram-se em suposições incorretas.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo ofertado.

Às fls. 1.138/1.141, a PGE/PROFIS opinou pela rejeição da preliminar suscitada, por entender que a manifestação do autuante não tem caráter inovador, nem tampouco anexa aos autos novos demonstrativos do débito tributário. Salienta que a multa imposta na Decisão é a mesma fixada no Auto de Infração.

Manifesta-se pelo indeferimento do pedido de diligência fiscal e, no mérito, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que é de inteira responsabilidade do contribuinte a escrituração de livros fiscais, não havendo nos autos provas materiais suficientes de falhas humanas, além do que os saldos indicados no balanço patrimonial dos exercícios de 2004 e 2005 coincidem com os saldos apresentados no livro de Inventário.

Pontua que não há provas de que a mercadoria que saiu do estabelecimento com nota de simples remessa retornou.

No que concerne à infração 2, não foi comprovada a legalidade dos estornos realizados, salientando que a declaração da COELBA não é suficiente para provar que as mercadorias não entraram em circulação. Ressalta que o sujeito passivo foi intimado duas vezes para apresentar as notas fiscais canceladas, mas não o fez, caracterizando a legalidade da exigência.

VOTO

A preliminar de nulidade do procedimento administrativo fiscal por cerceamento ao direito de defesa não merece acolhimento.

Inicialmente, o §7º, do art. 127, do RPAF, só prevê a concessão de prazo para o contribuinte se manifestar sobre a informação fiscal do auditor em duas hipóteses: quando o preposto do Fisco aduz fatos novos ou anexa aos autos demonstrativos novos.

In casu, na segunda informação fiscal prestada nos autos, o autuante não alega fatos novos, nem junta novos demonstrativos ao autos, limitando-se a rebater os repetitivos argumentos lançados pelo recorrente nas suas petições. Assim, o recorrente não tinha o direito subjetivo de falar sobre a última informação fiscal prestada pelo autuante e, por isso, não se pode alegar óbice ao exercício amplo da defesa que lhe é assegurada pela Lei Maior.

Quanto a essa questão, vale consignar que o direito de defesa não é absoluto e deve ser limitado pela legislação infraconstitucional. Caso contrário, inexistiriam prazos a serem cumpridos, regras de pagamentos de custas etc.; o processo se tornaria um verdadeiro caos, uma seqüência infinita de manifestações sucessivas de parte a parte. Enfim, o processo, que foi criado para servir de meio à dissolução de conflitos, subverteria a sua própria natureza e acabaria por eternizar as lides. Por não ser este o objeto da ciência do Direito, não se pode compactuar com a alegação de nulidade, por este fundamento.

Outrossim, inexistente nulidade no fato de a primeira instância ter procedido ao julgamento da lide administrativa sem a realização da diligência encarecida na peça defensiva, uma vez que o art. 147, I, "a", do RPAF, atribui ao Julgador a prerrogativa de indeferir as providências que se revelarem desnecessárias ao deslinde do PAF, em face dos elementos constantes dos autos serem suficientes à adequada compreensão da controvérsia.

E, de fato, o mero exame das razões de decidir revelam que o **exame pericial** solicitado pelo recorrente era desnecessário ao julgamento do feito e, ainda, que os documentos apresentados pelo sujeito passivo foram analisados pela JJF, apesar de o resultado não ter sido exatamente como pretendia o sujeito passivo.

No que concerne ao pedido de realização de perícia, a medida também não é útil ao julgamento do processo, uma vez que as questões controvertidas não dependem de conhecimento especial de técnicos para serem dirimidas. Logo, por efeito do art. 147, II, "a" e "b", do RPAF, foi correto o indeferimento da prova pericial, que fica ratificado nesta oportunidade.

Ademais, o contribuinte deixou de atender à exigência contida no art. 145, do mesmo RPAF, o que reforça a impossibilidade de realização da perícia, *in verbis*:

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Por derradeiro, registre-se que não houve alteração da multa aplicada inicialmente, revelando-se equivocada a argumentação deduzida pelo sujeito passivo.

Com tais argumentos, rejeitam-se as preliminares suscitadas e mantém-se o indeferimento da diligência e da perícia solicitadas pelo sujeito passivo.

No mérito, o sujeito passivo repete, quase que integralmente, os argumentos deduzidos em sede de defesa, sem anexar aos autos qualquer prova documental capaz de ensejar a modificação da Decisão vergastada.

Com relação ao item 1, em que pese a infração tenha sido descrita como falta de recolhimento do ICMS por ter realizado operações tributáveis como não tributáveis, a análise da descrição dos fatos revela que se está diante, na verdade, da exigência de ICMS por omissão de saídas de mercadorias, apurada através de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias nos exercícios fechados de 2004, 2005 e 2006. Em todos os exercícios, o roteiro aplicado revelou diferenças de entradas de mercadorias, fazendo incidir a presunção de que o montante utilizado para adquirir essas mercadorias sem notas fiscais origina-se de vendas anteriores não oferecidas a tributação.

Consoante estabelece a Portaria nº 445/98, o roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoques toma por base as quantidades de mercadorias entradas e saídas no estabelecimento, em determinado período, a partir dos inventários inicial e final, sendo que, em se tratando de exercício fechado, o auditor faz uso do Registro de Inventário constando os estoques existentes no início e no fim do período fiscalizado. Vejamos, a propósito, os arts. 1º e 2º, I, da referida Portaria nº 445/98:

Art. 1º. O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Art. 2º. O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado;

No caso em análise, é fato incontroverso que o autuante fez uso dos dados informados pelo próprio sujeito passivo em seus livros Registro de Inventário dos anos de 2004, 2005 e 2006, que, nos termos do art. 330, do RICMS, "*destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70)*".

Os equívocos de escrituração alegados pelo sujeito passivo, portanto, não podem ser assim tão facilmente corrigidos, mediante simples alegação despida da necessária comprovação, até mesmo porque o art. 319, do mesmo RICMS, estabelece requisitos formais de segurança para a escrituração de livros fiscais, bem como procedimento específico para a sua reconstituição, quando a medida revelar-se necessária à correção de equívocos, *in verbis*:

Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

§ 1º Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais.

§ 2º Os livros fiscais não poderão conter emendas ou rasuras.

§ 3º Os lançamentos, nos livros fiscais, serão somados no último dia de cada mês, quando não houver outro prazo expressamente previsto.

§ 4º Será permitida a escrituração por processamento eletrônico de dados (arts. 683 a 712) ou por processo mecanizado (arts. 719 a 725), mediante prévia autorização do fisco estadual.

§ 5º Observar-se-á o disposto nos arts. 143 a 148, no tocante à guarda e conservação dos livros fiscais, à sua exibição ao fisco e às providências a serem adotadas em caso de sinistro, furto, roubo, extravio e outras ocorrências desse gênero.

§ 6º No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:

I - a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos, for:

- a) autorizada pela repartição fazendária a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;
- b) determinada pelo fisco;

II - em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;

III - o débito apurado em decorrência da reconstituição ficará sujeito à atualização monetária e aos acréscimos moratórios.

§ 7º Independente da sistemática de escrituração utilizada pelo contribuinte usuário de ECF, este deve emitir uma Leitura da Memória Fiscal por período de apuração e mantê-la a disposição do fisco juntamente com as Reduções Z emitidas no respectivo período.

É inquestionável que o sujeito passivo não atentou para as formalidades regulamentares, bem como não cuidou de comprovar os erros de escrituração que alega em sua defesa, como se demonstrará a seguir:

A alegação de que a Nota Fiscal de Simples Remessa nº 402 foi cancelada não encontra respaldo nos autos, pois, como bem pontuou a Junta de Julgamento Fiscal, não foram apresentadas todas as vias do referido documento, bem como a fotocópia de fl. 207 demonstra que as mercadorias foram efetivamente entregues ao respectivo destinatário. Tais fatos afastam completamente a hipótese de cancelamento de nota fiscal, que exige a conservação no talonário de todas as suas vias, bem como é inadmissível com relação a documento que tenha dado trânsito a mercadoria, hipótese em que se mantém hígida a nota fiscal de saída e emite-se uma nota fiscal para documentar a entrada no estoque da remetente, seja pelo autuado, seja pelo destinatário da mercadoria, consoante estabelecem os arts. 210 e seguintes, do RICMS:

Art. 210. Quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão no talonário, formulário contínuo ou jogos soltos todas as suas vias, com declaração do motivo que houver determinado o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

§ 1º O motivo do cancelamento do documento fiscal será anotado, também, no livro fiscal próprio, na coluna "Observações".

§ 2º No caso de documento copiado, far-se-ão os assentamentos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

§ 3º No caso de cancelamento de Cupom Fiscal ou Comprovante Não Fiscal no próprio equipamento que o emitiu, conservar-se-ão todas as vias dos documentos fiscais, inclusive o emitido para cancelamento.

Art. 211. Não poderá ser cancelado o documento fiscal que tiver sido escriturado no livro fiscal próprio, ou que tiver dado trânsito à mercadoria.

Art. 212. Na hipótese do artigo anterior, uma vez lançado o documento fiscal, normalmente, no Registro de Saídas, será emitida Nota Fiscal (entrada) para reposição da mercadoria no estoque e utilização do crédito fiscal, quando for o caso.

O sujeito passivo não atentou para tais formalidades, muito menos àquelas previstas no art. 651, do RICMS, que trata da devolução de mercadorias efetivamente entradas no estabelecimento destinatário, como parece ter ocorrido na situação vertente, já que há prova do recebimento do produtos elencados na Nota Fiscal nº 402. Sobre o tema, reza o art. 651, do RICMS:

Art. 651. Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto.

Parágrafo único. Na devolução, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário, a não ser que este tenha sido emitido de forma irregular, com imposto destacado a mais, hipótese em que a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas serão aquelas que deveriam ter sido utilizadas corretamente.

Portanto, a tese recursal com que esgrime o sujeito passivo não merece acolhimento, quanto ao exercício de 2004, por estar despida da necessária comprovação.

No que concerne às demais alegações recursais atinentes à infração 1, todas elas utilizam-se como prova o livro Registro de Inventário reescriturado pelo contribuinte, sem as supostas falhas que ensejaram as diferenças de entradas apontadas pelo autuante.

Sem que seja feita a reconstituição integral da escrita do sujeito passivo, atendendo aos requisitos exigidos na legislação e a partir das provas documentais existentes, é impossível acatar o mero ajuste dos estoques inicial e final, das quantidades de entradas e de saídas de mercadorias, para fins de desconstituir o trabalho realizado pelo auditor fiscal neste lançamento de ofício, sobretudo porque não é mais possível fazer a contagem física dos produtos para saber se as informações prestadas pelo sujeito passivo estavam ou não corretas.

Deve prevalecer, nessas circunstâncias, os quantitativos indicados no livro Registro de Inventário, até mesmo porque os dados nele lançados a título de Estoque-Fiel Depositário coincidem com aqueles consignados no Balanço Patrimonial do estabelecimento (fls. 1.031 e seguintes). Tal coincidência, apesar de não ser suficiente, sozinha, para atestar que os dados lançados no livro Registro de Inventário estão corretos, é mais um elemento a justificar a presunção de legitimidade dos lançamentos feitos pelo sujeito passivo.

No tocante à infração 1, portanto, nenhuma censura merece a Decisão de piso.

Com relação à infração 2, outro não pode ser o deslinde recursal, pois, de acordo com o que se percebe dos autos, o sujeito passivo lançou a crédito, no livro Registro de Apuração do ICMS, o valor de R\$40.205,90, a título de estorno de débito decorrente de pagamento efetuado a maior, conforme arts. 93, VIII, 112, 113 e 201, do RICMS. Segundo aduz o recorrente, o estorno de débito levado a efeito deveu-se ao cancelamento das Notas Fiscais 586 e 587, que foram apresentadas exclusivamente em fotocópias (fls. 1012 e 1014), desacompanhadas de todas as vias e sem o cumprimento das disposições contidas nos arts. 210, 211 e 212, do RICMS, acima transcritos.

A par disso, os arts. 112 e 113, do RICMS, estabelecem a impossibilidade de efetuar estorno de débito relativo a valor constante de documento fiscal, assim como há exigência de emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de Débito", consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos", o que também não foi observado pelo sujeito passivo:

Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

§ 1º Se o imposto já houver sido recolhido, far-se-á o estorno ou anulação mediante utilização de crédito fiscal, nos termos do inciso VIII do art. 93, nos casos de pagamento indevido em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação.

§ 2º É vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do imposto que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor.

§ 3º No caso de devolução de bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, já tendo sido paga a diferença de alíquotas, o estorno do débito atenderá ao disposto no § 2º do art. 652.

§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Art. 113. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de Débito", consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos".

Portanto, deve ser mantida a autuação também com relação à infração 2.

Ante o exposto, voto pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232845.0114/08-2**, lavrado contra **BARBOSA, BARBOSA E CIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.871,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS