

PROCESSO - A. I. Nº 281521.0001/11-9
RECORRENTE - N. A. DO VALE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0256-02/11
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
INTERNET - 26.11.2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0032-13/12

EMENTA: ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/03/2011, que tinha como objeto a exigência de ICMS do contribuinte, no valor de R\$56.330,86, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$ 10.529,81, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, na sua escrita, de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008), conforme demonstrativo e cópias de notas fiscais às fls. 22 a 27.
2. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$45.801,05, decorrente de omissão de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2009 e 2010), conforme demonstrativos às fls. 05 a 21.

No julgamento da impugnação ofertada pelo autuado, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

“Na análise das peças processuais, constato que de acordo com a descrição dos fatos constantes no Auto de Infração, as duas infrações foram apuradas por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

No caso do item 01, a acusação reside na responsabilidade do autuado como contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros enquadradas no regime de substituição tributária, desacompanhadas da documentação fiscal competente, no exercício de 2008, enquanto item 02, trata de omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo registro na escrita fiscal, relativa aos exercícios de 2009 e 2010.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que o levantamento foi baseado num livro de inventário que não possui as formalidades exigidas no artigo 317 do RICMS/97, pois não se encontra devidamente autenticado na repartição fiscal. Ou seja, o sujeito passivo não questionou as quantidades consignadas na auditoria de estoques relativamente às entradas e às saídas, discordando apenas das quantidades dos estoques.

Ocorre que no que tange à infração 01, houve equívoco na descrição do fato, pois conforme levantamento intitulado Auditoria Substituição Tributária nas Aquisições de Outras Unidades da Federação constante à fl. 22, a exigência fiscal não tem nenhuma correlação com a auditoria de estoques de cuida a infração 02, visto que se refere a antecipação tributária parcial sobre aquisição de mercadoria em outra unidade da Federação e foi calculada através das Notas Fiscais nº 4532 a 4536, datadas dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008, respectivamente.

Apesar de o sujeito passivo não ter impugnado objetivamente o item 01, verifico que a descrição do fato não permite determinar com segurança a natureza da infração, e a tipificação da infração está redigida de forma confusa, pois acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, enquanto que os valores lançados dizem respeito a antecipação tributária parcial, figuras completamente distintas, a cita no enquadramento legal dispositivos legais não aplicáveis ao fato apurado – falta de antecipação parcial.

O processo administrativo constitui uma sucessão de atos da autoridade administrativa previstos na legislação tributária, em especial no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), o que revela que sua atividade é plenamente vinculada.

Está previsto no artigo 19 do RPAF/99, que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Já o artigo 20, dispõe que “a nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato”.

Portanto, de ofício, verifico que o enquadramento legal não está condizente com o fato narrado no auto de infração, e este vício de indicação dos dispositivos legais implica em nulidade, pois pela descrição do fato não ficou evidente o real motivo da imputação e o respectivo enquadramento legal, e o sujeito passivo demonstrou não ter entendido perfeitamente o fulcro da autuação, pois se defendeu de todo o auto de infração como se o mesmo tivesse sido apurado por meio de levantamento quantitativo, o que caracterizou cerceamento do direito de defesa, impondo a nulidade deste item com fulcro na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

Sendo assim, represento à autoridade competente para que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de equívocos, nos termos do artigo 156, do RPAF/99.

Quanto a infração 02, o trabalho fiscal está explicitado através dos levantamentos das entradas, saídas, e do demonstrativo consolidado à fl.05, no qual encontram-se especificadas todas as quantidades apurados nos exercícios de 2009 e 2010. Como dito acima, o autuado contestou apenas as quantidades dos estoques.

Consta à fl. 04 uma intimação solicitando ao contribuinte a apresentação de todos os livros fiscais e os respectivos documentos fiscais. Além disso, o autuante anexou às fls. 28 a 33 cópia do Registro de Inventário apresentado pela empresa em atendimento à citada intimação, e foi com base nesse livro que foram apuradas as quantidades dos estoques consignadas na auditoria de estoques que resultou nas diferenças apuradas neste item da autuação.

Desta forma, não acato o argumento defensivo de que o levantamento foi baseado num livro de inventário que não possui as formalidades exigidas no artigo 317 do RICMS/97, pois, apesar de não se encontrar devidamente autenticado na repartição fiscal, o mesmo foi escriturado pelo próprio autuado, como se verifica nas folhas juntadas ao processo, cujo autuante teve o cuidado de rubricar todas as folhas.

Com relação a alegação de que não informou o Registro 74 (inventário) no arquivo magnético apresentado à SEFAZ, não é capaz de modificar o trabalho fiscal, pois o mesmo está baseado na escrituração feita pelo próprio autuado.

Assim, fica mantida a infração 02, pois na auditoria de estoques está provada documentalmente a existência omissão de saídas de mercadorias tributadas, efetuada sem a emissão dos competentes documentos fiscais e sem o competente lançamento em sua escrita fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$45.801,05.”

Tendo em vista que a infração 01 foi tida como insubsistente, em decorrência da nulidade reconhecida de ofício pelo órgão julgador, o autuado interpôs o recurso voluntário de fls. 230/239, impugnando apenas a infração 02, mantida pela decisão farpeada.

Em sua irresignação, alega o autuado que as duas infrações julgadas neste processo tiveram **“como alicerce o levantamento quantitativo de estoques realizado em exercício fechado, levantamento esse realizado com base em suposto registro e inventário.”** Com base em tal premissa, questiona o fato de apenas uma infração ter sido anulada pelo órgão julgador.

Diz que o órgão julgador equivocou-se ao afirmar que o recorrente aceitou as quantidades de entradas e saídas nos estoques, pois não se pode sequer falar em estoques, haja vista que todos os dados utilizados no processo para a apuração das supostas omissões estão registrados em livro de inventário que não atende às exigências legais e, por isso mesmo, **“não possui eficácia probante”**.

Afirma que os livros fiscais obrigatórios estão listados no artigo 314 do RICMS e que todos eles possuem formalidades obrigatórias, cuja inobservância acarreta a invalidade dos registros.

Alega que o autuante realizou levantamento de estoques baseado em suposto registro de inventário que não atende às formalidades legais, notadamente os requisitos denominados de intrínsecos, previstos nos artigos 316 e 317 do RICMS.

Tais livros, continua, não possuem sequer a assinatura do contribuinte, tampouco a autenticação exigida no artigo 317, do mesmo Diploma.

Prossegue afirmando que **“não pode o auditor presumir a veracidade de um documento que não atende as formalidades exigidas na lei, ou seja, os supostos registros não possuem qualquer validade jurídica, tendo em vista não possuírem as formalidades impostas pelo RICMS/BA”**.

Alega que houve na espécie mera presunção de omissão de saídas, sendo ilícita a autuação realizada nesses termos, notadamente porque a atividade do fisco está pautada pela legalidade, não se admitindo a presunção da ocorrência de fatos geradores.

Reforça sua argumentação afirmando que o autuante **“presumiu a venda de mercadorias no município vizinho de Petrolina, sem documento fiscal, porque o contribuinte transporta suas mercadorias num veículo de Petrolina”**.

Cita o artigo 142, do CTN, bem como entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o dispositivo invocado, para ratificar seu posicionamento no sentido de que o Fisco não pode presumir a ocorrência do fato descrito como hipótese de incidência, por constituir-se o lançamento como atividade administrativa vinculada.

Faz digressões doutrinárias sobre as espécies de presunção e a respectiva confrontação de cada uma delas com o ordenamento jurídico vigente.

Ressalta que, nas hipóteses de presunções legais, ***“pela comprovação da ocorrência de um fato e nos termos da lei, pode-se concluir, a não ser que reste comprovado o contrário, que a sua consequência hipotética realmente se caracterizou no caso concreto”***. Logo, ***“se restar qualquer dúvida acerca da existência dos fatos alegados no Auto de Infração tendente a exigir o pagamento de tributo pelo contribuinte, não se deve presumir a sua ocorrência”***.

Assevera que, no caso dos autos, a decisão recorrida ressent-se de robusta fundamentação, tendo se limitado a cancelar o lançamento equivocadamente realizado.

Pede, com base em tais argumentos, o provimento do recurso interposto, para que seja declarada nula a exigência fiscal manifestada pela infração 02, com os consectários legais.

Ouvida às fls. 266/267, a douta Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal opinou pelo não provimento do recurso voluntário interposto, por entender que ***“a causa da nulidade da infração 01 em nada se relaciona com o roteiro de fiscalização adotado, mas sim à constatação de que o enquadramento legal da infração não estaria condizente com o fato narrado na infração, não restando evidente pela descrição do fato, o real motivo da imputação e o respectivo enquadramento legal”***.

Ainda segundo a PGE, tal nulidade não acomete a infração 02, ***“cuja descrição da infração e respectivo enquadramento legal estão em consonância e permitem o amplo direito de defesa da autuada”***.

Conclui seu pronunciamento afirmando que a autuada limitou-se a questionar a validade da fiscalização realizada, sem, entretanto, apresentar as provas que pudessem elidir o Auto de Infração, restando, no entendimento da PGE, ***“comprovado nos autos a omissão de saídas efetuada sem a emissão de documentos fiscais e sem o lançamento na escrita fiscal do contribuinte”***. Pugnou, nesses termos, pelo não provimento do recurso voluntário.

VOTO

Analisando detidamente as razões recursais, verifico que o autuado pretende eximir-se do dever que lhe foi imposto neste processo com a simples afirmação de que não foram preenchidos os requisitos legais para a apuração das omissões de saídas de mercadorias tributadas, sem a emissão de documentos fiscais ou lançamento na escrita fiscal.

Fundamenta sua alegação no fato de que o autuante baseou-se apenas em Registro de Inventário que não atende aos requisitos formais do RICMS.

Tal alegação é absolutamente desarrazoada, pois o contribuinte pretende o reconhecimento de uma nulidade em virtude de apurações realizadas em documentos por ele próprio apresentados, sem que em nenhum momento tenha o cuidado de demonstrar documentalmente nos autos que os fatos contra si imputados não correspondem à realidade.

Se, como alega o recorrente, é certo que o ônus da Administração Pública é o de comprovar a ocorrência concreta da norma jurídica tributária, seja com relação ao descumprimento de obrigação principal ou, seja com relação ao desatendimento de obrigação acessória, é igualmente certo que, uma vez instado a fazê-lo, deve o contribuinte municiar o autuante de todos os elementos necessários para a comprovação da regularidade de sua atividade empresarial.

E, no caso dos autos, fica evidente que o contribuinte foi instado a apresentar ao autuante todos os livros fiscais e os respectivos documentos fiscais (fl. 04), ao que respondeu apresentando apenas o Registro de Inventário que agora pretende seja considerado ilegítimo.

Ainda que não o fizesse antes da lavratura do Auto de Infração, deveria o autuado ter colacionado aos autos, no momento da impugnação apresentada, todos os documentos por meio dos quais pudesse comprovar a irregularidade da autuação, consoante disciplina o artigo 123, do RPAF, *in verbis*:

“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.”

Trata-se, na hipótese dos autos, de prova realizada pelo próprio contribuinte, com base na qual constatou-se a omissão de saídas de mercadorias tributadas, sem a emissão de documentos fiscais ou lançamento na escrita fiscal, não se mostrando legítima a alegação do recorrente de que houve irregularidade na autuação, máxime quando não se exime da comprovação do seu alegado direito no momento oportuno.

Ademais, é digno de registro que a atuação do Fisco está lastreada, no particular, nos levantamentos das entradas (fls. 06 e 10), das saídas (fls. 07/09 e 11/21) e no demonstrativo consolidado de fls. 05, nos quais encontram-se especificadas todas as quantidades apuradas nos exercícios de 2009 e 2010. Trata-se, no caso dos autos, de omissão de pagamento do imposto em decorrência de omissões de saídas efetivas e não apenas presumidas, valendo ressaltar que a legislação de regência (RICMS, art. 4º, §4º) admite, ainda que de forma presumida, a constatação de omissão de saídas com base no levantamento quantitativo de estoque.

Assim, como o próprio recorrente aduz em suas razões recursais, havendo legitimidade na presunção realizada pela Administração, cabe ao sujeito passivo demonstrar, de forma incontestada, que houve erro na apuração realizada, o que não foi feito pelo autuado no presente processo, pois se limita a questionar a validade dos documentos por ele próprio apresentados.

Comungo, no particular, do entendimento manifestado pela Procuradoria Geral do Estado, segundo a qual ***“o procedimento administrativo fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação ao lançamento em sede administrativa, possibilitando a realização de qualquer prova em direito admitido, mormente documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, o que não fora apresentado pela autuada mesmo ora em sede recursal, restando comprovado nos autos a omissão de saídas efetuada sem a emissão de documentos fiscais e sem o lançamento na escrita fiscal do contribuinte”***.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a decisão farpeada, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração lavrado nestes autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281521.0001/11-9**, lavrado contra **N.A. DO VALE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.801,05**, acrescido das multas de 70% sobre R\$40.156,16 e de 100% sobre R\$5.644,89, previstas no artigo 42, III da Lei nº 7.014/96, com a alteração introduzida através da Lei nº 11899 de 31/03/2010 para o fato gerador apurado em 31/12/10 e dos acréscimos legais, reiterando, outrossim, a representação à autoridade fazendária competente para determinar a instauração de procedimento fiscal para apuração de valores porventura devidos em relação a infração 01, julgada nula pela decisão primeva.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

MÁRIO DE FREITAS JATOBÁ JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS