

PROCESSO - A. I. N° 298627.0001/11-0
RECORRENTE - GRAT'S COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. (GRAT'S CALÇADOS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0039-02/12
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 12.09.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0342-13/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. 2. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. O Recurso apresentado apenas impugna de forma genérica o Auto de Infração, limitando-se a dizer que não causou prejuízo ao Erário, que não vendeu mercadorias sem nota fiscal, que não recebeu mercadorias sem nota fiscal, que não deixou de recolher tributo. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS e aplica multa no valor histórico de R\$34.383,42, em decorrência de sete infrações, sendo objeto da lide as abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 – 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias, sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2006 e 2007. ICMS devido de R\$12.687,09.

INFRAÇÃO 2 - 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados de 2006 e 2007. ICMS devido de R\$4.440,48.

INFRAÇÃO 3 – 05.08.01 - Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. ICMS devido de R\$3.445,98.

INFRAÇÃO 5 – 07.01.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas no anexo 88. ICMS devido de R\$9.328,58.

INFRAÇÃO 6 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Conforme anexos nºs 29 a 31, Relação de DAE's informada pelo INC referente aos exercícios de 2006 a 2008 e cópia das notas fiscais e DAE's.

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 2ª JJF indeferiram o pedido de realização de diligência:

Acerca do pedido de diligência por fiscal estranho ao feito formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide e o pedido do contribuinte se destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que encontram-se na posse do autuado e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

A Decisão recorrida rejeitou as preliminares de nulidade com base no seguinte:

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Quanto a argüição de nulidade por não ter havido uma defesa previa, antes da lavratura do Auto de Infração, também não pode ser acolhida pois é desprovida de qualquer embasamento legal. O contribuinte teve o prazo de defesa inicial de 30 dias após a ciência do Auto de Infração, conforme previsão legal, além de outros prazos decorrente das diligências realizadas, durante a fase de instrução processual.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Os Ilustres Julgadores de Primeira Instância analisaram conjuntamente as infrações 1 e 2, concluindo pela Procedência de ambas em razão do seguinte:

No mérito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo ter deixando der (sic) recolher o ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias, sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2006 e 2007. Já na infração 02 é imputado a falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, resultante da infração anterior.

Em sua defesa o autuado, em relações a infrações 01, alegou que houve equívoco do autuante e aduz que todas as operações de comercialização da empresa estão lastreadas em documentação fiscal hábil e que, posteriormente, apresentaria a prova de sua alegação. Cita alguns exemplos de que as diferenças apuradas são diferente das diferenças existente (sic), sem contudo apontar qualquer documento fiscal.

Na informação fiscal, o auditor autuante destaca que contribuinte não demonstra o motivo de força maior e muito menos consegue comprová-lo nos Autos, afastando, assim, a possibilidade de inclusão de novos documentos que permitam instruir argumentos com relação às infrações até então não defendidas. Salienta que o contribuinte não aponta os documentos que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias deixou escapar. Para subsidiar o suposto erro no crédito reclamado por meio das infrações de nºs 01 e 02, a impugnante toma como exemplos alguns itens que integram o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias e efetua o cálculo das omissões com a simples diferença algébrica entre as entradas e as saídas, não levando em consideração os estoques inicial e final, fls. 999 e 1.000, desconhecendo que o não atendimento a equação (Estoque final = Estoque inicial + Entradas – Saídas) implica em omissão de Entradas ou Saídas de mercadorias.

O autuado volta a se manifestar, aduzindo que os quantitativos das mercadorias levantados pelo contribuinte é bastante diferente dos apresentados no levantamento do auditor, provavelmente não submetidas a uma avaliação mais acurada, pois que os montantes das diferenças constatadas pela contabilidade da empresa praticamente zeram os valores lançados.

Por sua vez, o autuante salienta que analisou os demonstrativos de contagem de produtos referente aos anos de 2006 e 2007 – Anexos 02 e 03, fls. 1.038 a 1.046, constatou que o autuado relaciona todas as mercadorias por código de produto com suas respectivas notas fiscais de entrada, quando então poderia ser feito o cotejamento com o anexo 09 – ano de 2006, 180 a 248, e anexo 20 – ano de 2007, 441 a 498, possibilitando, assim, identificar e comprovar por meio de cópias em quais notas fiscais existe a suposta divergência das quantidades de entrada de mercadorias por código do produto.

Entendo razão assistir ao autuante, uma vez que caberia ao contribuinte apontar, de forma objetiva, qual a nota fiscal teria sido considerada incorretamente no levantamento da fiscalização, também, observei que a defesa, em nenhuma de suas três manifestações, apontou a existência de erros nos estoques. Devo ressaltar que o autuado (sic) cópia dos demonstrativos detalhados, nota fiscal por nota fiscal, produto por produto.

Logo, entendo que o procedimento do autuante foi correto, estando caracterizadas as infrações 01 02.

Concluíram pela manutenção da infração 3 em razão do seguinte:

Na infração 03 é imputado ao sujeito passivo ter omitido de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Em sua peça defensiva inicial o autuado alegou que posteriormente apresentaria os erros constantes do levantamento fiscal. Em nova manifestação acostou aos autos CD listando a movimenta (sic) a débito e créditos dos cartões.

Ocorre que, para elidir a autuação caberia ao autuado, de posse dos Relatórios Diários TEF, os quais relacionam operação por operação, apontar de forma objetiva qual a operação que entende ser indevida, inclusive, acostando aos autos cópia da nota fiscal ou cupons que por ventura tivesse emitido, fato que não ocorreu. Vale destacar que Art. 142, do RPAF em vigor, determina que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

O relatório apresentado pela defesa não faz nenhum cruzamento de informações constante do levantamento que embasaram a autuação.

Logo, entendo que a infração 03 restou caracterizada.

Segue a análise que a Decisão recorrida fez da infração 5:

Na infração 05 é imputa ao sujeito passivo ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88.

Em sua defesa o autuado nega ter adquirido as mercadorias arroladas originárias de outra unidade da Federação, aduzindo que as fornecedoras praticaram o que no comércio se denomina de “pedido frio”, a impugnante se recusou a recebê-los tendo as próprias “vendedoras” se encarregado de fazer retornar as mercadorias.

Entendo que o argumento defensivo, negando as aquisições, não pode ser acolhido pelos motivos que passo a expor.

Em relação a Declaração provisória da empresa Devolução de Mercadorias da empresa PUMA SPORTS LTDA., entendo não ser o documento hábil para comprovar o argumento defensivo, pois caberia ao autuado ter apresenta (sic) cópia da nota fiscal de devolução e cópia do livro de Registro de Entradas, este devidamente vistado pela unidade fazendária do emitente da nota fiscal, o que não ocorreu.

Quanto a Nota fiscal nº 412.106 da empresa CRYSTALIS, fl. 1.011 e sua respectiva Nota Fiscal de devolução de nº 438.386, com data de saída em 10/10/2006, percebe-se que as mercadorias desta operação comercial permaneceram no Estado da Bahia por mais de cinco meses, pois a Nota Fiscal de devolução de nº 438.386 tem data de emissão de 21/03/2007, o que não é razoável aceita (sic), sem que o autuado comprove que teria havido algum impedimento para que a devolução tivesse ocorrido, pelo menos, no mesmo exercício financeiro. Além do fato, de não ter apresentado cópia do livro de Registro de Entradas, este devidamente vista (sic) pela unidade fazendária do emitente da nota fiscal, o que não ocorreu.

No que tange a Nota Fiscal nº 92.490, fl. 1.013 e cópia do livro de Registro de Entradas da empresa STEBRAS, fl. 1.014, entendo que a cópia do livro fiscal carece de visto da unidade de fiscalização de origem para comprovar sua autenticidade, não podendo ser acolhido como prova da alegação defensiva.

Ademais, entendo que estando acostadas aos autos uma via das notas fiscais objeto da autuação, e nelas constando os dados do sujeito passivo, tais como a Razão Social, o CNPJ, Inscrição de Estadual e o Endereço, é prova suficiente para caracterização de que o contribuinte adquiriu as mercadorias, independentemente da juntada de qualquer diligência no estabelecimento do fornecedor.

Assim, entendo que a infração 05 restou caracterizada, pois nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

Por fim, a conclusão da primeira instância quanto à infração 6:

INFRAÇÃO 06 – imputa ao sujeito passivo ter recolhido a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.

Em sua defesa o autuado diz que apresentará planilha demonstrativa dos pagamentos realizados e cópias dos respectivos DAE's para esclarecer qualquer dúvida quanto ao assunto.

Ocorre que, apesar das diversas manifestações defensivas a defesa não apresentou nenhum documento para comprovar o efetivo recolhimento do ICMS reclamado. Portanto, entendo que a infração 06 restou caracterizada.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega que não adquire nem vende mercadorias sem notas fiscais e não recebe mercadorias que não tenha encomendado.

Diz que todos os fatos controversos poderiam ter sido esclarecidos acaso a Primeira Instância tivesse convertido o feito em diligência para verificar os documentos apresentados.

Alega que os pedidos rechaçados pelo recorrente não foram recebidos em seu estabelecimento, pois, não foram encomendas realizadas por ela. Requer a aplicação do princípio da verdade material.

No que concerne às diferenças e pagamentos não realizados descritos no Auto de Infração, aduz que os elementos apresentados em sede de defesa são capazes para elidir as imputações.

Argumenta que as irregularidades que lhe foram imputadas não equivalem à falta de recolhimento de imposto e não causaram prejuízo ao Erário. Assevera que não descumpriu qualquer obrigação tributária, acessória ou principal.

Subsidiariamente, acaso este Órgão Julgador entenda que resta confirmado o descumprimento de alguma obrigação tributária, requer a redução da penalidade com base no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, pois, não agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ainda subsidiariamente, acaso se entenda que o problema está relacionado à ausência de esclarecimento, a prestar informação documental insuficiente à apreciação do Auditor ou a não exibição de documentos, requer que seja enquadrado, por analogia, no que preconiza o inciso XX do art. 42 da Lei nº 7014/96.

Em Parecer de fls. 1122/1124, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Aduz que o Recorrente não traz argumento ou prova capaz de modificar a Decisão recorrida. Observa que este apenas afirma de forma genérica que “não vende mercadorias em notas fiscais”, enquanto que as infrações estão consubstanciadas em demonstrativos e levantamentos. Entende que caberia ao Recorrente desconstituir-las, o que não foi feito.

Diz que não deve ser deferido o pedido de diligência, pois o Recorrente não colacionou em grau de Recurso a documentação a ser passível de análise por fiscal estranho ao feito. Frisa que a Decisão de primeira instância se debruçou sobre os documentos fiscais objeto de impugnação, relacionando-os e analisando-os criteriosamente (fl. 1095), demonstrando a desnecessidade de conversão do feito em diligência.

Argumenta que a simples negativa de cometimento do fato não afasta a presunção de legitimidade do lançamento, conforme preceitua o art. 143 do RPAF/99.

Quanto à redução de multa, observa que a legislação prevê duas hipóteses para a redução ou cancelamento de multas, quando for proveniente de obrigação principal e quando for proveniente de obrigação acessória.

Explica que no caso das obrigações principais, as quais são objeto do Recurso, a dispensa ou redução da multa está condicionada ao preenchimento dos requisitos previstos no §1º do art. 159 do RPAF e o pedido deve ser acompanhado do pagamento do principal e dos acréscimos.

VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido de diligência, observo que o Recorrente não trouxe aos autos qualquer documento em sede recursal, limitando-se a requerer a realização de diligência fiscal para análise dos documentos analisados em Primeira Instância.

Nota-se que os documentos apresentados na primeira instância foram analisados pormenorizadamente pela Decisão recorrida, e não foram acatados.

Não se pode converter o feito em diligência fiscal para uma revisão genérica da fiscalização. A diligência eventualmente ordenada deve ser clara, objetiva e pontual, com o objetivo de esclarecer fatos específicos. Os fatos que supostamente ensejariam a realização da diligência fiscal foram esclarecidos pela análise contida na Decisão recorrida, e o Recorrente, em momento algum, traz qualquer argumento ou documento novo capaz de elidir o entendimento exarado na primeira instância.

Ante ao exposto, entendo que não é necessária a realização da diligência fiscal e indefiro o pedido com base no art. 147 do RPAF.

Quanto ao mérito, observo que o Recurso apresentado apenas impugna de forma genérica o Auto de Infração, limitando-se a dizer que não causou prejuízo ao Erário, que não vendeu mercadorias sem nota fiscal, que não recebeu mercadorias sem nota fiscal, que não deixou de recolher tributo etc.

Contudo, tais alegações estão desacompanhadas de provas ou de argumentos jurídicos capazes de elidir as infrações descritas na autuação fiscal, as quais estão fundamentadas em documentos anexados ao Auto de Infração e imputam ao contribuinte o descumprimento de seis obrigações principais (falta de recolhimento de imposto) e uma obrigação acessória.

A Autuante fundamentou os fatos descritos no Auto de Infração e buscou comprová-los com os documentos que a ele foram anexados, logo, caberia ao Recorrente apresentar documentos em contraprova ou argumentos jurídicos contrários à aplicação da legislação feita pela Autuante, o que não foi feito.

Frise-se que o Recorrente nem mesmo suscita de forma expressa os argumentos aludidos em primeira instância, os quais foram corretamente rechaçados pela Decisão recorrida. Há de se fazer uma ressalva tão somente quanto à Nota Fiscal nº 92.490, fl. 1.013, pois, ela não pode ser acatada pelo fato de que alegada devolução da mercadoria somente se deu meses após o recebimento da mercadoria, o que não elide a cobrança da antecipação, que é devida quando da entrada da mercadoria.

Quanto às multas aplicadas, ressalto que elas decorrem de descumprimento de obrigações principais, com exceção da infração 7, que foi recolhida pelo contribuinte. Logo, não se há de aplicar o § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Friso, ainda, que o pedido de cancelamento e redução de multa decorrente de descumprimento de obrigações principais deve ser dirigido à Câmara Superior, desde que atendidos os requisitos, ver §8º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e art. 159 do RPAF.

Por fim, quanto ao pedido de aplicação da multa prevista no inciso XX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, observo que a infração descrita neste dispositivo legal em nada se assemelha à questão

dos presentes autos. Note-se que tal dispositivo visa aplicar multa a contribuinte que não atende à solicitação do Agente Fiscal no sentido de prestar alguma informação ou apresentar algum documento. No caso em análise, o Recorrente não deixou de atender nenhuma intimação para apresentar documento ou informação. A eventual não apresentação de documentos ou de informações pelo Recorrente fizeram com que as infrações imputadas no Auto de Infração fossem confirmadas, mas, isso não se confunde com o descumprimento de obrigação acessória previsto no inciso XX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5)

Com a devida vénia, divirjo do ilustre Relator, no tocante à infração 05, por entender que o lançamento, neste particular, é nulo de pleno direito, pois não houve comprovação da ocorrência do fato gerador.

Ressalto que a infração 05 foi apurada pelo nobre Autuante através do Sistema de Controle Automatizado de Mercadorias em Trânsito (CFAMT), no qual ficam registradas as notas fiscais que acompanham mercadorias identificadas nos postos fiscais do Estado da Bahia.

Ocorre que as notas fiscais registradas no CFAMT não se prestam, por si só, para comprovar a ocorrência do fato gerador do ICMS, pois o simples trânsito da mercadoria não significa que a mesma foi efetivamente adquirida pelo destinatário indicado na nota, tampouco comprova que a mercadoria chegou ao seu destino.

O registro da nota fiscal no CFAMT é um importante indício da ocorrência de uma operação de circulação de mercadoria e justifica a realização de uma ação fiscal fundada no cotejamento das demais informações lançadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal e nos demais mecanismos de informação fiscal. Contudo, para que as informações do CFAMT sejam utilizadas para fins de autuação, é preciso que o Fisco investigue junto ao remetente se a respectiva mercadoria efetivamente chegou ao seu destino, intimando-o a fornecer o pedido de compra e, sobretudo, o conhecimento de entrega da mercadoria, únicos meios capazes de atestar a efetiva materialização da operação de circulação.

Em sua defesa, o autuado negou ter adquirido as mercadorias indicadas no auto de infração, aduzindo que as fornecedoras praticaram o que no comércio se denomina de “*pedido frio*”, razão pela qual a recorrente afirmou ter se recusado a receber-las.

Ademais, as razões recursais não se limitaram apenas a rechaçar o recebimento das mercadorias. Consta anexa à defesa uma declaração emitida pela empresa remetente PUMA SPORTS LTDA., atestando a devolução das mercadorias.

Diante dos argumentos defensivos, cuja verossimilhança foi demonstrada a partir da documentação anexa à impugnação, não vejo como se manter a autuação fundada apenas nos registros do CFAMT.

Tocante ao argumento defendido pelo nobre Conselheiro Relator, no sentido de que caberia ao autuado ter apresentado cópia da nota fiscal de devolução e cópia do livro de Registro de Entradas, este devidamente vistado pela unidade fazendária do emitente da nota fiscal, entendo, data vénia, equivocado. Afinal, não cabe ao contribuinte comprovar que não realizou o fato gerador, pois não se pode atribuir o ônus de se produzir prova negativa, pelo que cabe ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato imponível.

Tocante à questão do ônus da prova no processo administrativo fiscal, registro que a doutrina especializada é uníssona no sentido de que se aplica a regra geral de direito processual prevista no art. 333 do Código de Processo Civil, pelo qual incumbe à parte demandante o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, enquanto à parte demandada incumbe provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da parte adversa. Vejamos:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tanto é assim, que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal Federal, instituído pelo Decreto nº 70.235/1972, estabelece expressamente que os atos de lançamento deverão ser instruídos com os elementos que comprovem a ocorrência das infrações imputadas. Vejamos transcrição do art. 9º, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Tal entendimento encontra amplo respaldo na doutrina, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO que em sua obra “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (Ed. Dialética, S.Paulo, 2003, p. 272) oferece a seguinte lição:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.”

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, reconhecendo a nulidade da infração 5, em razão da falta de comprovação da ocorrência do fato gerador.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298627.0001/11-0, lavrado contra **GRAT'S COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. (GRAT'S CALÇADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$33.797,42**, acrescido das multas de 60% sobre R\$17.664,35 e de 70% sobre R\$16.133,07, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$586,00**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (infração 5) – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA SOUZA – VOTO DIVERGENTE
(Infração 5)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS