

PROCESSO - A. I. N° - 207160.0003/05-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA - COBRA ROLAMENTOS E AUTOPEÇAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF N° 0085-02/13
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 13.11.2013

3^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0427-13/13

EMENTA: ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OBSERVAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO QUE ENSEJE NULIDADE DAS INFRAÇÕES, OBJETO DA AUDITORIA DE ESTOQUE. NOVA DECISÃO. O lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais, por conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, como também por não haver qualquer preterição do direito de defesa. Devolva-se o PAF ao órgão prolator da Decisão reformada para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício remetido à instância superior em razão da decisão de primeira instância que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, no qual se apura as seguintes infrações:

1. *Multas no valor de R\$100,00, referente a operação de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, relativo aos anos de 2003 e 2004.*
2. *Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$19.184,45, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, relativo aos anos de 2003 e 2004.*
3. *Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$6.714,55, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, relativo aos anos de 2003 e 2004.*
4. *Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$41.750,21, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e relacionadas no anexo 69.*

A JJF reconheceu a nulidade das infrações 01, 02 e 03, bem como a procedência parcial da infração 04, reduzindo a autuação de R\$67.749,21 para R\$1.306,08, acrescido da multa de 60%, em razão do seguinte:

“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o auditor fiscal, utilizando o roteiro de Auditoria de Estoque, apurou omissões de saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada pela substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais (Infração 01); falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infração 02), bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infração 03). Além da infração 04 a qual imputa ao sujeito passivo ter efetuado o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de

sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias proveniente de outras unidades da federação e relacionadas no anexo 69.

Quanto as infrações 01, 02 e 03, a defesa alegou que a diferença apurada pela fiscalização foi decorrente de mero erro formal no preenchimento do arquivo magnético relativo ao estoque, eis que incluiu no mesmo mercadorias transferidas de outras filiais que ainda se encontravam “em transito” mas não haviam chegado ao estabelecimento autuado, embora, em decorrência dos procedimentos utilizados na matriz para todos os estabelecimentos filiais, quando ocorre a saída de uma estabelecimento o sistema de controle de estoque da empresa registrada com entrada no estabelecimento de destino, mesmo que a mercadorias somente entrem fisicamente dias depois, em decorrência das distâncias entre eles, tendo acostado cópias de diversas notas fiscais às folhas 2.280 a 2.346.

Na informação fiscal o autuante não analisou os documentos fiscais apresentados pela defesa, tendo, apenas, alegado que seu levantamento foi embasado nos arquivos enviado pelo autuado, fato que motivou a conversão do PAF em diligência a ASTEC/CONSEF, a qual mediante PARECER TÉCNICO Nº 0089/2012 às folhas 2.472 a 2.475 dos autos, após descrever o que foi pedido pelo Relator e como foi realizado o trabalho diligencial, assim concluiu:

‘a) Solicitado a verificar da veracidade das alegações defensivas, com base nos documentos fiscais, o autuado foi intimado conforme cópias anexas, tendo apresentado uma listagem de Auditoria de Estaques, juntamente com notas fiscais de entradas de mercadorias, livros de Registro de Entradas de Mercadorias e Fichas Kardex, fls. 2.479 a 2.667, sendo verificadas as consistências das alegações defensivas, com base nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte e anexados pelo diligente;

Das alegações do autuado, constata-se que a empresa ao adquirir mercadorias em transferências de suas filiais localizadas em outros estados, automaticamente as lançava no estoque, antes mesmo das mercadorias chegarem ao destinatário (autuado), enquanto que as notas fiscais só foram lançadas no exercício seguinte, quando da chegada efetiva das mercadorias, o que ocasionou as diferenças pelo autuante.

b) Apesar de ficarem comprovadas as alegações do autuado, não foi elaborado novo Demonstrativo das Omissões Remanescente, devido ao grande número de itens, aproximadamente 116 (cento e dezesseis) páginas; foi solicitado ao autuante os arquivos, porém o mesmo informou que devido ao período decorrido, (07) sete anos, não os possuía mais.

Diane das dificuldades apresentadas, não restou ao diligente alternativa senão devolver o processo com as informações acima.’

Ressalto que o autuante foi intimado para se manifestar sobre o Parecer da ASTEC, porém apenas deu ciência à folha 2.673, mediante o Supervisor da Inspetoria.

Como ficou cristalino no Parecer da ASTEC/CONSEF, o levantamento quantitativo de estoque, infrações 01, 02 e 03, o auditor da ASTEC/CONSEF constatou que procedem as alegações defensivas, entretanto ficou impossibilitado de revisar os levantamentos fiscais, uma vez que o autuante não dispõe dos arquivos com os levantamentos. Portanto, o procedimento fiscal em discussão está eivado de vícios, não havendo a menor possibilidade de se determinar com clareza o quanto se pretende exigir. Não há como ser realizada a revisão como as exclusões das operações indevidamente incluídas nos levantamentos fiscais.

Nesta situação, determina o art. 18 do RPAF, especificamente em seu inciso IV, “a”, que são nulos os lançamentos de ofício que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Diz ainda o inciso II do mesmo diploma legal que também são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Saliento que é dever do sujeito ativo de relação tributária determinar com segurança e clareza o que e quanto está a exigir do contribuinte, de maneira que o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantidos constitucionalmente, sejam observados, sob pena de nulidade. Como no presente PAF não há possibilidade, sobretudo, de se determinar os valores porventura devidos, e em razão da impossibilidade prática da ASTEC/CONSEF revisar dos demonstrativos e levantamentos fiscais, remediando o procedimento, dado o volume e a ausências nos meios magnéticos constatados pelo auditor autuante, contrariando o art. 18 do RPAF, entendo nula a exigência fiscal.

Assim sendo, considero nulas as infrações 01, 02 e 03, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, ao tempo em que, recomendo a autoridade competente analisar a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do mesmo Diploma regulamentar processual administrativo.

No tocante a infração 04, que trata da antecipação tributária, em sua defesa o autuado apontou diversos equívocos do fiscal autuante, por ter realizado um levantamento fiscal considerando todas as operações de entradas, sem qualquer verificação, incluindo várias operações em que não é devido o imposto por antecipação,

citando como exemplos as mercadorias já substituídas, as bonificações, as transferências em garantia e as aquisições de energia elétrica.

Por sua vez, o autuante reconheceu os equívocos cometidos no procedimento fiscal, tendo realizado a revisão dos levantamentos e acostando novos demonstrativos de débitos às folhas 2.362 e 2.407, respectivamente para os exercícios de 2003 e 2004.

Acato o resultado da revisão realizada nos levantamentos fiscais pelo próprio fiscal autuante, o qual foi aparado nos documentos fiscais do contribuinte autuado. Ademais, devo ressaltar que, diante diligência fiscal, o autuado recebeu cópia do novo demonstrativo sendo informado do prazo legal para se manifestar, entretanto, silenciou. Interpreto esse silêncio com reconhecimento tácito do novo valor reclamado, conforme Art. 140, do RPAF/99, o qual determina que “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Logo, entendo que a infração 04 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$1.306,08, conforme abaixo:

(...)

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo:

Em razão da redução do crédito exigido no auto de infração, o processo foi remetido à esta c. Câmara para julgamento em segunda instância, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

É o relatório

VOTO VENCIDO

O presente PAF gira em torno de questões estritamente fáticas, sendo as infrações 01, 02 e 03 decorrentes de supostas omissões apuradas nos registros de estoque do contribuinte, enquanto a infração 04 decorre do suposto 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.

A tese de defesa, no tocante às infrações 01, 02 e 03, consiste na identificação de supostos equívocos cometidos pela fiscalização decorrente de mero erro formal no preenchimento do arquivo magnético relativo ao estoque, por terem sido incluídas mercadorias transferidas de outras filiais que ainda se encontravam “em trânsito”, mas não haviam chegado ao estabelecimento autuado. A fim de comprovar os fatos alegados, o contribuinte acostou cópias de diversas notas fiscais às folhas 2.280 a 2.346.

Apesar de ter o autuado apresentado os documentos fiscais que embasam suas alegações, o autuante deixou de analisá-los, prejudicando a formação do contraditório, essencial ao julgamento do PAF. Assim, a JJF agiu acertadamente ao converter o feito em diligência para a ASTEC, cujo PARECER TÉCNICO Nº 0089/2012, acostado às folhas 2.472 a 2.475, elucidou os fatos ao constatar a veracidade dos argumentos apresentados pelo contribuinte.

Apesar disso, a ASTEC deixou de elaborar novo Demonstrativo das Omissões Remanescente, sob o fundamento de que é grande o número de itens, aproximadamente 116 (cento e dezesseis) páginas, pelo que foi solicitado ao autuante os arquivos por ele utilizados na ação fiscal, porém o mesmo informou que devido ao período decorrido, (07) sete anos, não os possuía mais.

Sendo assim, agiu corretamente a JJF ao reconhecer a nulidade das infrações 01, 02 e 03, nos termos do art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF, eis que o lançamento não contém elementos suficientes para determinar, com segurança, o cometimento da infração.

É importante registrar que, no caso em tela, poderia a ASTEC ter realizado o novo demonstrativo a partir da documentação constante nos autos, independente dos arquivos solicitados ao autuante. Portanto, tratando-se de elementos fáticos alusivos à própria ocorrência da infração, que corresponde ao fato constitutivo do direito perseguido pelo fisco, a ele incumbe o ônus de produzir essa prova, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, que abaixo transcrevo:

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 art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF estabelece expressamente que o lançamento é nulo se não contiver elementos (provas) suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Tal entendimento é uníssono 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.”

Assim, deixando o fisco de comprovar a ocorrência da infração, não há alternativa se não reconhecer a nulidade do lançamento por insuficiência de provas.

Quanto à infração 04, que trata da antecipação tributária, em sua defesa o autuado apontou diversos equívocos do fiscal autuante, por ter realizado um levantamento fiscal considerando todas as operações de entradas, sem qualquer verificação, incluindo várias operações em que não é devido o imposto por antecipação, citando como exemplos as mercadorias já substituídas, as bonificações, as transferências em garantia e as aquisições de energia elétrica.

Nessa infração, o autuante analisou as provas trazidas pelo contribuinte e reconheceu os equívocos cometidos no procedimento fiscal, tendo realizado a revisão dos levantamentos e acostado novos demonstrativos de débitos às folhas 2.362 e 2.407.

Assim, tratando-se também de questão essencialmente fática e tendo o próprio autuante refeito os demonstrativos a partir das alegações defensivas, voto pela homologação dos valores revistos.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do recurso de ofício para manter a decisão recorrida e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Discordo, com a devida *vénia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua decisão de NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em relação à decisão de considerar *nulas as infrações 01, 02 e 03, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal*, cujas exigências de: i) multa por realizar operação de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis sem a emissão de documentos fiscais; ii) imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e iii) imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, relativo aos exercícios de 2003 e 2004.

Conforme legislação citada, o órgão julgador de primeira instância vislumbra que ocorreu preterição do direito de defesa e que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Tal conclusão deriva da alegação de defesa, abaixo transcrita, que motivou a conversão do PAF em diligência a ASTEC/CONSEF, a qual concluiu, com base em documentos fiscais e fichas kardex,

pelas “consistências das alegações defensivas”, o que ocasionou as diferenças apuradas. Contudo, apesar de ficarem comprovadas as alegações do autuado, não foi elaborado novo demonstrativo das omissões remanescentes, devido ao grande número de itens, aproximadamente 116 páginas.

Quanto às infrações 01, 02 e 03, a defesa alegou que a diferença apurada pela fiscalização foi decorrente de mero erro formal no preenchimento do arquivo magnético relativo ao estoque, eis que incluiu no mesmo, mercadorias transferidas de outras filiais que ainda se encontravam “em transito” mas não haviam chegado ao estabelecimento autuado, embora, em decorrência dos procedimentos utilizados na matriz para todos os estabelecimentos filiais, quando ocorre a saída de um estabelecimento, o sistema de controle de estoque da empresa registrada com entrada no estabelecimento de destino, mesmo que a mercadorias somente entrem fisicamente dias depois, em decorrência da distância entre eles, tendo acostado cópias de diversas notas fiscais às folhas 2.280 a 2.346.

Inicialmente, há de se registrar que a auditoria de estoque é uma metodologia de fiscalização na qual, através de dados da própria escrita fiscal do contribuinte, se apura a consistência da movimentação quantitativa das espécies de mercadorias, considerando o estoque inicial declarado pelo contribuinte de uma determinada mercadoria, do qual é acrescido das quantidades entradas no exercício e, deduzido das quantidades existentes no estoque final, apurado através de inventário físico e declarado pelo sujeito passivo, na maioria das vezes, no último dia do mesmo exercício para, em seguida, apurar as saídas reais e compará-las com as consignadas nas notas fiscais de saídas, concluindo pela existência de exatidão ou de diferenças de estoques.

Deve salientar que, nos termos do art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, “*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*”, por sua vez o art. 330 do RICMS/97 determinava que:

Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), 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).

[...]

§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:

I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;

II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

Assim, diante de tais considerações, por se tratarem os estoques inicial e final de mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço, que no caso concreto, reporta-se aos exercícios de 2003 e 2004, fatos pretéritos, os quais não se podem retornar ao tempo para conferência do quanto ali existente à época, e por considerar que a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, vislumbro a ocorrência da hipótese, prevista no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de que *deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando a verificação for considerada impraticável*.

Assim, por essa razão, entendo que o lançamento de ofício, quanto às citadas exações, preenche todas as formalidades legais, por conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, como também por não haver qualquer preterição do direito de defesa, como considerado na Decisão recorrida.

Por outro lado, no caso sob análise, é inadmissível considerar nulas as infrações em razão da dificuldade de se elaborar novo demonstrativo, *devido ao grande número de itens*.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para decretar a nulidade da Decisão recorrida e afastar a nulidade das infrações 1, 2 e 3, considerando prejudicada a análise da infração 4, devendo os autos retornar à Primeira Instância para julgamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para declarar **NULA** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº **207160.0003/05-1**, lavrado contra **COBRA ROLAMENTOS E AUTOPEÇAS LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para submeter o feito a novo julgamento pela JJF.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Álvaro Barreto Vieira e Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Edmundo José Bustani Neto e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2013.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR VOTO VENCEDOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO

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