

PROCESSO - A. I. N° 233048.0027/13-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELETROSTAR ELÉTRICA COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDOS - ELETROSTAR ELÉTRICA COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF N° 0013-02/14-A
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 23.12.2014

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0402-12/14

EMENTA: ICMS. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. De tudo o quanto foi alegado, foi constatado, apenas, que houve erros apontados e comprovados nos demonstrativos do levantamento, notadamente no que diz respeito aos meses de dezembro de 2010, e abril de 2011, já que houve erro quanto à não consideração do saldo credor nos meses imediatamente anteriores. Infração procedente em parte. Quanto à penalidade aplicada na infração 4, por falta de escrituração no livro Registro de Inventário, de ofício, constata-se haver uma inadequação no AI quanto à multa aplicada na infração, ao imputar a não escrituração do livro Registro de Inventário, vez que o livro não foi apresentado em razão de extravio, sendo contraditório imposição da penalidade sob acusação de não comprovação de escrituração. Incoerência, entre a descrição e o fato, motivo pelo adéqua qual se a multa no valor de R\$2.760,00 por extravio do livro Registro de Inventário e não por ausência de escrituração. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO CONHECIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Consta dos autos recurso voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou procedente em parte o Auto de Infração lavrado em 26/08/2013 para exigir ICMS e multa no valor total de R\$292.339,90, constando 04 infrações, sendo objeto do apelo apenas a infração 1, a saber:
“Recolheu a menos o ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto, apurado mediante roteiro de auditoria da conta-corrente fiscal, onde apurou o valor de R\$121.706,54, acrescido da multa de 60%, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012.”

O autuado impugnou o lançamento conforme peça de defesa às fls. 228/230, sem se insurgir acerca das infrações 3 e 4. A controvérsia se centrou nas infrações 1 e 2. O autuante prestou informação fiscal às fls. 234/235, culminando na Decisão da JJF prolatada nestes termos:

“Inicialmente, constato que há uma intimação para entrega de livros e documentos fiscais à fl. 08, e que foi assinada uma declaração de extravios dos livros fiscais de entradas, saídas, inventário e apuração do ICMS dos exercícios de 2009-2012, à fl. 06, confirmado também que o HD do computador foi danificado por vírus e não seria mais possível a reimpressão dos livros fiscais, confirmando a razão porque a autuante lançou três infrações por multas formais (itens 2, 3 e 4), e apenas o item 1 por descumprimento da obrigação principal.

Ao defender o lançamento, fez pedido de diligência para revisão dos cálculos, mas não trouxe elementos que comprovem necessidade de revisão do levantamento da autuante. Quanto à nota fiscal nº 23485 que alega tratar

de Devolução de Compra de Mercadorias e que a Nota Fiscal nº 502 se refere a uma nota de compra, não trouxe nenhuma cópia destas notas, não fundamentando e comprovando as alegações, de forma a se justificar uma diligência.

Conforme veremos adiante, houve erros materiais alegados e comprovados, mas que foram analisados e considerados por este Relator, não havendo razão para qualquer revisão. Assim, denego o pedido de diligência e passo ao julgamento.

Inicialmente, constato que a autuante colocou os demonstrativos de débito e os documentos correspondentes por exercício fiscalizado e não por infração, e o impugnante ao elaborar peça defensiva, também faz a defesa por exercício, e não cita em nenhum momento qual infração está impugnando, visto que só se refere aos fatos como sendo do exercício de 2009, 2010, 2011 e 2012.

No entanto, existem anotações feitas a lápis na peça impugnatória apontando de forma alternada como sendo fatos abordados ora na infração 1, ora na infração 2, possivelmente demarcados pela autuante para elaboração da informação fiscal, já que afirma em seu texto que “a verdade é tão contundente, que não impugna as infrações 3 e 4, referentes ao descumprimento da obrigação acessória”, dando a entender que há na peça impugnatória, defesa das infrações 2 primeiras infrações.

Embora o entendimento do que está sendo defendido seja dificultado pela forma confusa como foi elaborado o texto sem delinear explicitamente as infrações defendidas, abordando de forma misturada ambas as infrações, é certo que o impugnante defendeu-se da infração 1 ao alegar falta de consideração na apuração do ICMS, o imposto devido por diferença de alíquota, que alega dever ser lançado a crédito, e também pelo erro na falta de aproveitamento do saldo credor em alguns períodos.

Quando à defesa da infração 2, é certo também que à fl. 299 da impugnação, quando o impugnante diz que “não entendeu o valor lançado em março de 2011” e solicita maiores informações sobre o valor de R\$182.552,

60, vê-se que corresponde ao demonstrativo da fl. 78, à diferença apurada entre as NFe de entrada e o DMA do período, aplicando-se multa de 10%, que resulta neste mês em R\$18.255,26, que foi somado a uma multa de R\$25,78 no mês de maio, totalizando R\$18.281,04 no exercício de 2011. Assim, o impugnante defendeu-se realmente das infrações 1 e 2 mas não fez qualquer referência às infrações 3 e 4.

Nos termos do art. 140 do RPAF, 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. Resulta, dessa forma, a procedência das infrações 3 e 4.

Na defesa da infração 1, alega que quanto à nota fiscal 23485 de 29/10/2009, trata-se de uma devolução de compras, e a nota fiscal nº 502 de 23/11/2009, que foi compras de mercadoria, e que se encontra na DMA; é fato que a não apresentação das duas notas fiscais, importa em ausência de comprovação de fato alegado, sendo então, irrelevante esta questão suscitada para o julgamento.

Ainda na infração 1, o impugnante alegou que em vários casos, o registro da nota fiscal é feito em meses diferentes daqueles que constam na aquisição, mas não logrou trazer nenhum demonstrativo com alteração do lançamento das notas fiscais para outro mês, que efetivamente demonstrasse tê-las registrado, de forma a se comparar o efeito dessas alterações, visto que, ao se trocar o mês do lançamento, troca-se também o crédito decorrente das entradas.

Não houve assim, comprovação com a devida elaboração de demonstrativo, de que houve prejuízos, pois a simples alteração de um mês para outro, pode eventualmente repercutir positivamente no mês adotado inicialmente, mas negativamente no outro, havendo no final, apenas a mudança da competência em que o valor é devido, e isto não ficou claro na defesa, pois como é sabido, a conta-corrente de ICMS é contínua e se leva de um mês a outro eventuais saldos credores.

Acrescentou diversas alegações por cronograma mensal, acerca das diferenças alegadas, apontando inconsistências de saldo credor, diferença de alíquotas, etc., sem no entanto acostar os devidos documentos comprobatórios, e chega em diversas situações a pedir ele próprio, maiores esclarecimentos, alegando ter feito novas verificações nas notas de entrada, mas não logrou provar diferenças.

É certo que os demonstrativos da autuante estão pormenorizados, indicando cada uma das notas fiscais de entrada e saída, com base nas informações colhidas no Demonstrativo Mensal de Apuração, nas DMA, nas notas fiscais eletrônicas do sistema SEFAZ, e na relação dos documentos de arrecadação - DAE. Com base nisto, foi possível refazer a conta-corrente de ICMS do impugnante.

As alegações da não inclusão do diferencial de alíquota, alegadas na defesa, como sendo um crédito a ser lançado na conta-corrente, não se aplica no procedimento em tela, visto que a apuração do ICMS é única, englobando todos os recolhimentos efetuados, e neste caso, o lançamento do ICMS DIFAL, é somado aos demais débitos da apuração do imposto, obtendo-se montante de imposto a pagar.

A situação de lançamento a crédito só ocorre nos casos de antecipação tributária parcial, quando o imposto já

foi recolhido, já que haverá nova tributação no momento das saídas, e é preciso respeitar o princípio da não-cumulatividade, o que não é o caso do imposto decorrente da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais para uso e consumo, visto não haver revenda.

Junto à impugnação, não acostou o impugnante, qualquer documento comprobatório, fazendo apenas referências de prejuízos no cálculo, sem contudo fundamentar a impugnação, a exemplo de quando afirma que as notas fiscais de dezembro de 2010 foram lançadas em janeiro de 2011, sem no entanto refazer os demonstrativos alocando estas notas em janeiro e retirando-as de dezembro, de forma a comprovar que tais alterações trazem repercussão de forma a se comprovar o alegado.

De tudo o quanto foi alegado, constato apenas que houve erros apontados e comprovados pelos demonstrativos no levantamento da autuante durante a recomposição da conta-corrente de ICMS, notadamente no que diz respeito aos meses de dezembro de 2010, e abril de 2011, já que houve erro quanto à não consideração do saldo credor nos meses imediatamente anteriores.

Assim, constato que efetivamente em novembro de 2010 há saldo credor de R\$1.071,50, e que não foi transportado para o mês de dezembro de 2010. Refeito o cálculo, fica reduzido o lançamento de R\$1.613,93 para R\$542,43 neste mês. Em março de 2011, há saldo credor de R\$9.055,75 que não foi transportado para o mês de abril. Refeitos os cálculos, não resta qualquer valor a ser lançado em abril. Já quanto ao mês de maio/2011 não há saldo credor e logo não há qualquer alteração a ser feita no mês subsequente, ou seja, junho/2011.

Além disso, devo considerar que no levantamento da conta-corrente, a autuante lançou os valores com data no encerramento do exercício, em 31/12 e não no período mensal apurado. Os fatos geradores do ICMS neste caso são mensais e não anuais. Constatei, também, que a autuante, ao lançar o imposto total devido no exercício de 2012, não somou o valor de R\$13.535,87 do mês de maio, pois o somatório de todo os débitos deste exercício totalizam 1R\$109.996,29 e o valor total lançado foi de R\$96.460,42.

Assim, no demonstrativo abaixo, em que são corrigidas as datas de lançamento de acordo com ocorrência dos fatos geradores mensais, o mês de maio encontra-se zerado, pois não é possível neste processo, aumentar o valor do tributo, devendo ser cobrado o imposto devido no mês de maio de 2012 através de novo procedimento fiscal. Refazendo-se o demonstrativo de débito com as devidas correções acima comentadas, fica assim o lançamento julgado:

INFRAÇÃO 01 - VALOR JULGADO

ANO	DATA OCORRENCIA	DATA VENC	VALOR
2010	31/03/2010	09/04/2010	2.804,12
	30/06/2010	09/07/2010	1.942,68
	31/12/2010	09/01/2011	542,43
		TOTAL	5.289,23
2011	30/04/2011	09/05/2011	0,00
	31/05/2011	09/06/2011	528,36
	30/06/2009	09/07/2011	382,80
	31/08/2011	09/09/2011	2.875,34
	30/11/2011	09/12/2011	5.587,22
	30/11/2011	09/12/2011	7.074,08
		TOTAL	16.447,80
2012	28/02/2012	09/03/2012	1.796,44
	30/04/2012	09/05/2012	3.879,34
	31/05/2012	09/06/2012	0,00
	30/06/2012	09/07/2012	5.319,90
	31/07/2012	09/08/2012	8.041,63
	31/08/2012	09/09/2013	23.601,24
	30/09/2012	09/10/2012	14.454,06
	31/10/2012	09/11/2012	12.724,76
	30/11/2012	09/12/2012	15.166,14
	30/12/2012	09/01/2013	11.476,91
		TOTAL	96.460,42

Fica a infração 1 reduzida de R\$121.706,54 para R\$118.197,45. Infração 1 procedente em parte.

Quanto à infração 2, trata-se exclusivamente da multa pela falta de registro de entrada, entendidos assim pela autuante, pela falta de apresentação dos documentos fiscais junto com o livro de entrada que foi declarado como extraviado, em da comparação com os dados disponíveis na DMA.

À fl. 78 consta que a multa de R\$18.281,04 se deveu as diferenças apuradas entre os valores da NFe, e os declarados pelo contribuinte na DMA de março de 2011. Já na fl. 11, em relação ao exercício de 2009, aplicou-se multa de R\$2,99 e descreve o demonstrativo como sendo de notas fiscais encontradas na relação de NF-e e não entregues à fiscalização, confirmando também que não foi entregue o livro Registro de Entrada por motivo de extravio. O impugnante requer em sua impugnação, maiores informações sobre o valor de R\$182.552,60,

alegando cerceamento de defesa.

Vejamos o que diz o art. 42, IX, da Lei 7.014/96, no qual se fundamentou o lançamento.

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Com o alegado extravio dos documentos fiscais, é certo que a autuante, e não possuindo o livro de entrada, deparou-se com notas fiscais que não foram entregues à fiscalização mediante intimação, mas que foram encontradas na relação das NF-e e cujos valores extrapolavam o que foi declarado nas DMA; assim, entendeu que não foram lançadas no livro de registro de entradas.

Pelo princípio da legalidade e também pelos critérios de segurança em que devem estar pautadas as relações jurídicas, os lançamentos tributários não podem estar lastreados em suposições, havendo necessidade da prova irretorquível da existência do fato gerador. A partir da existência de notas fiscais cujos valores comprovadamente não estão lançados nas DMA (que é fato de existência certa) a autuante tenta por inferência, chegar a um fato incerto, que seria a falta de registro destas notas no livro de entradas, constituindo-se em caso de típico de prova indireta.

Entendo não ser possível lançar a multa do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, que claramente exige comprovação da ausência do registro na escrita fiscal, e no caso em discussão a autuante até lançou na infração 3, a multa decorrente do extravio dos livros, inclusive o de entrada.

Assim, não há previsão legal no sentido de se presumir que as notas não foram registradas. Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que ensejam o lançamento tributário. O Regulamento do ICMS só permite a reclamação do crédito tributário por prova indireta, naquelas cuja presunção é legal, ou seja, as que estão enumeradas na Lei 7.014/96, Art. 4º, § 4º, cabendo ao autuado apresentar provas em contrário (presunção júris tantum) e como houve extravio dos livros, e alegadamente perdeu totalmente o registro do seu livro de entrada por vírus no disco rígido do computador, torna-se impossível ao impugnante provar o contrário.

Nos termos do Art. 20 do RPAF, a nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato, e nos termos do art. 21, a autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

A supremacia do interesse público, de acordo com a lei, obriga a Administração a realizar controle da legalidade de seus atos, sob pena de flagrante derrota no âmbito do judiciário. Assim, deve o julgador administrativo não apenas observar se é devido o lançamento, mas acima de tudo se foi lançado de forma correta de forma a se antecipar a prejuízos futuros, visto que a nulidade pode ser alegada em qualquer fase processual, inclusive na de execução judicial.

A respeito da invalidação do ato administrativo, é salutar a transcrição do ensinamento do renomado mestre Hely Lopes Meirelles:

Duas observações ainda se impõem em tema de invalidação de ato administrativo: a primeira, é de que os efeitos do anulamento são idênticos para os atos nulos como para os chamados atos inexistentes; a segunda é a de que em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado.

O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio legal; válido ou meio válido, como ocorreria se se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade, como pretendem alguns autores que transplantam teorias do direito privado para o direito público sem meditar na sua inadequação aos princípios específicos da atividade estatal. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo, nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até sua retificação. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro.* 16ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, pags. 183/184.

Pelo exposto acima, entendo que é impossível a correção deste lançamento neste processo, pois não há mera irregularidade a ser corrigida. Não há presunção legal para multa formal para o caso de não se provar diretamente que as notas fiscais não foram registradas.

Assim, embora haja evidências de que as notas fiscais não foram registradas, tal comprovação só é possível mediante a apresentação do livro registro de entradas, situação aqui impossível, visto a declaração de extravio de todos os livros, devendo o autuante buscar o crédito fiscal mediante a aplicação de roteiros de fiscalização pertinentes ao fato, mas jamais lançar multa por falta de registro, sem que se tenha o livro de registro para provar a infração. Infração nula.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração."

Inconformado, o sujeito passivo volta a se insurgir em sede recursal esposando defesa genérica à fl. 257, na qual, em breves linhas, alega que: "*a empresa ainda encontra-se obrigada ao pagamento das diferenças de ICMS em vários períodos e mais uma vez informamos que o ICMS apurados em alguns períodos encontram-se equivocados, já que conforme informado no pedido anterior a empresa apurou os ICMS mês a mês conforme recebimento das Notas Fiscais de entrada das referidas compras nos períodos que as mesmas chegavam em nossas mãos, sendo assim fomos obrigados a utilizar Notas Fiscais de Compras de meses posteriores ao seu fato gerador, com isso fomos fiscalizados e a fiscalização utilizou as referidas notas nos meses corretos, ou seja, nos meses que as mesmas foram emitidas, verificou a existência dessas diferenças, viemos também solicitar mais uma vez a cobrança de ICMS do período de Março de 2011 e Dezembro de 2012, pois novamente verificamos as Notas Fiscais de Entrada e Saída de mercadorias e novamente encontramos os valores descritos no Auto de Infração aqui mencionado.*"

Adiante requer concessão de novo prazo para apresentação de todos os livros fiscais do período fiscalizado; a revisão dos valores se mantida a procedência do AI.

Instada a PGE/PROFIS proferiu parecer às fls. 276/277, pelo Improvimento do Recurso Voluntário por ter o recorrente apresentado argumentos incapazes de reformar o julgado, pois a simples negativa do cometimento da infração não afasta a presunção de legitimidade do lançamento à luz do preceito do art. 143 do RPAF.

VOTO

Versam os autos de Recurso de Ofício e Voluntário trazidos à apreciação desta CJF. Neste o contribuinte repete a alegação e o faz sucinta e genericamente no sentido de que a empresa apurava o ICMS conforme o recebimento das NFS de entrada das compras quando estas chegavam ao seu estabelecimento e, por isto, as utilizava nos meses posteriores à ocorrência do fato gerador, ou seja, após o mês de sua emissão a justificar, como entende, as diferenças constatadas pelo Fisco.

Não colige a prova correlata, nem mesmo apresenta qualquer demonstrativo, inexistindo qualquer planilha que exiba a alegada correlação entre as NFS – todas elas – e o ICMS recolhido.

Com razão, pois, a PGE/PROFIS ao ter concluído no seu parecer que a simples negativa do cometimento da infração não elide a presunção de legitimidade à luz do que preconiza o art. 143 do RPAF, entendimento que comungo.

A rigor, como cabe destacar, o apelo do recorrente revela se prestar a postergar o deslinde do feito, isto porque se houvesse a pretensão de sustentar as alegações, o faria subsistente, com prova correlata, e com demonstrativo específico – ainda que o fosse apenas por amostragem, já que tempo hábil a defesa teve desde o início da ação fiscal para apresentar a documentação que entendia necessária para confirmar suas alegações.

Entretanto, descuidou-se e não se desincumbiu do ônus que sobre si recaía, como lhe competia. De outra parte, como devo pontuar, os roteiros de trabalho da fiscalização se basearam nas DMAs, nas notas fiscais eletrônicas do SISTEMA SEFAZ, e nos DAES's extraídos do sistema SEFAZ e, ainda, em alguns documentos apresentados pelo sujeito passivo.

Houve, como infiro, a confrontação das aquisições de mercadorias sem o devido registro fiscal com as DMAs apresentadas, sendo de se constatar também que os demonstrativos feitos pelo Fisco apresentaram-se com detalhamento preciso, no qual consta cada uma das notas fiscais de entrada e de saída, tendo sido refeito o conta-corrente de ICMS.

Observa-se, ainda do acórdão recorrido, que o i. relator, cotejados os autos, procedeu à revisão corrigindo as datas dos lançamentos em conformidade com os fatos geradores mensais, tendo, inclusive, resultado na redução do débito, correções essas que consideraram os fundamentos

defensivos, e geraram um novo demonstrativo do débito.

Es correto, por conseguinte, está o julgado de base que, inclusive, em respeito ao princípio da legalidade, decretou a nulidade da infração 2 para assegurar a segurança jurídica.

Entretanto, de ofício, a despeito de não ter havido alegação defensiva neste sentido, constata-se haver uma inadequação no AI quanto à multa aplicada na infração 4, eis que ao imputar a não escrituração do livro Registro de Inventário, é contraditório impor penalidade sob acusação de que não há a comprovação de escrituração nesse mesmo livro.

Ora, se extraviado está como pode se afirmar na descrição fática da autuação, que não foi feita a escrituração? Entendo, portanto, residir nisto uma incoerência, motivo pelo qual passo a adequar a multa da infração 4 no valor de R\$2.760,00 por extravio do livro Registro de Inventário e não por ausência de escrituração, como contraditoriamente constou do AI que impôs discrepantemente, multa correspondente à R\$ 87.816,68.

No tocante ao Recurso de Ofício, apesar de ter sido feito a retificação no Acórdão para excluí-lo em face ao não cabimento, porém, como consta no sistema SIGAT como tendo sido interposto, não cabe ser conhecido.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Recurso de Ofício e NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, readequar a multa da infração 4, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 233048.0027/13-9 contra ELETROSTAR ELÉTRICA COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$118.197,45, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$13.800,00, previstas nos incisos XII e XIV, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a instauração de nova ação fiscal para lançamento dos valores remanescentes do procedimento que foram apontados na Infração 1.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS