

| | |
|------------|---|
| PROCESSO | - A. I. N° 087015.0004/12-7 |
| RECORRENTE | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECORRIDO | - FRIGOFRIOS COMÉRCIO DE FRIOS E CARNES LTDA. - ME |
| RECURSO | - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2ª JJF nº 0082-02/21-VD |
| ORIGEM | - DAT SUL / INFAS ITAPETINGA |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 16/03/2023 |

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0019-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. O Autuado, quanto à parte impugnada, apresentou argumentos e elementos hábeis de prova, que elidiram parcialmente a acusação fiscal. As alegações defensivas foram acatadas parcialmente, o que resultou em refazimento dos cálculos e redução do valor do débito, reduzido também, em razão de ajustes por ocasião do julgamento. Retificada de ofício a multa de 10%, para 1%, em face da nova redação do inciso IX, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.461/15, de 10/12/2015, DOE de 11/12/2015, efeitos a partir de 11/12/2015, que passou a multa de 10%, para 1% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação que tenha entrado no estabelecimento, ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Retificação fundamentada no Art. 106 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece, que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente, ao tempo da sua prática. Infração parcialmente subsistente. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. A falta de indicação de elementos essenciais da acusação, inclusive a Nota Fiscal e/ou a sua chave de acesso, além de violar o amplo direito de defesa do contribuinte, tornou a acusação insegura pela ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Infração nula. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Revisão efetuada, em função do argumento defensivo de que os totais de entradas utilizados no levantamento divergiam dos totais reais de entradas, reduziu o valor autuado. Infração parcialmente subsistente. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Infração não contestada pelo sujeito passivo. **b)** DIVERGÊNCIA ENTRE VALOR RECOLHIDO E O INFORMADO NOS DOCUMENTOS, LIVROS FISCAIS, DECLARAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS E/OU ARQUIVOS ELETRÔNICOS. Foi comprovado que o Autuado havia oferecido denúncia espontânea do débito tributário, referente aos

períodos autuados. Infração insubstancial. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Frente à comprovação de que parte dos valores autuados já haviam sido recolhidos em momento anterior à autuação através de denúncia espontânea, o Autuante expurgou tais valores, reduzindo o débito apurado. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/09/2012, no valor de R\$ 125.144,96, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa no valor de R\$ 49.481,60, correspondente a 10% do valor das notas fiscais não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 02 - 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de abril de 2011, sendo aplicada multa no valor de R\$ 270,00, correspondente a 1% do valor das notas fiscais não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada nula e é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 03 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 9.736,40, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 04 - 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro e dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 64,60, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e não é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 05 - 02.01.01: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de maio a agosto de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 46.383,31, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada improcedente e é objeto do Recurso de Ofício.

Infração 06 - 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, relacionados nos anexos 88 e 89, nos meses de fevereiro a junho, novembro e dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 19.209,05, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto do Recurso de Ofício.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0082-02/21-VD (fls. 341 a 357), com base no voto a seguir transscrito:

“O presente lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 01/05/2020 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 e 08, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 10.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa,

além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso, é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual, adentro na análise do mérito.

Analizando a infração 01, verifico ser a mesma referente a entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, a qual deverá ser analisada conjuntamente com a infração 03.

No seu mérito, importante se consignar que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação, e segundo a legislação então vigente.

Constatou que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, reitero, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Contrariamente ao argumento defensivo, os documentos apensados juntamente com a informação fiscal, possuem, sim, a devida e necessária credibilidade, podendo e devendo ser analisados e considerados pelo julgador.

Logo, a tese de exclusão de notas fiscais relativas a materiais integrantes do ativo imobilizado e/ou uso e consumo, como na hipótese das notas fiscais, a exemplo das de número 1.395 e 1.200, não pode ser acolhido, devendo serem mantidas na autuação.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de várias notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração em relação a diversos documentos, como os acima mencionados, ainda que para outros as alegações defensivas possuíssem pertinência.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, que veio aos autos, ainda que parcialmente, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Tendo a defesa apresentado razões para a exclusão da infração, a exemplo de notas fiscais registradas em seus livros fiscais, as mesmas foram devidamente analisadas, tanto pelo próprio autuante, como pelo estranho ao feito designado, sendo feitos os necessários ajustes, com os quais concordo, à vista da prova trazida.

Em relação às notas fiscais registradas, nenhuma observação adicional se apresenta necessária, apenas tecerei comentários acerca dos documentos fiscais contestados pelo sujeito passivo que remanesceram na autuação.

Na Nota Fiscal 71.024, em que pese a irresignação da empresa autuada, foi devidamente comprovado pelo autuante ter sido adquirida pela mesma, junto a Nogueira Rivelli Irmãos Ltda., estabelecimento de CNPJ 21.005.582/0001-79, localizada no município de Barbacena, Minas Gerais, sendo as mercadorias adquiridas coxa in natura e moela de frango congelada, na forma do documento de fl. 236. Consta, ainda, como elemento reforçador da corretezza do procedimento fiscal, solicitação do autuante para a vendedora (fl. 233), bem como comprovante de pagamento da operação na fl. 237, restando comprovada a mesma, estando a nota fiscal com autorização de uso válida.

Quanto a Nota Fiscal 32.425, emitida por Frigorífico Nordeste Alimentos Ltda., localizada em Teixeira de Freitas, Bahia, correspondente as mercadorias acém, lagarto, coxão mole e coxão duro, todas carnes bovinas, a prova da realização da operação se encontra na fl. 245, na qual o vendedor encaminhou à Fiscalização o comprovante de recebimento da mercadoria, aponto carimbo do CNPJ pelo comprador (empresa autuada), o que, igualmente, comprova a realização da operação e entrega da mercadoria à mesma.

Nas Notas Fiscais 9.341 (fl. 259), 9.633 (fl. 261), 22.476 (fl. 268), 22.870 (fl. 270), 22.069 (fl. 272), 1.815 (fl. 277), 17.948 (fl. 283) e 21.078 (fl. 291) todas estando com autorização de uso para sua emissão, o que pressupõe a regularidade da operação, caberia o ônus da prova ao contribuinte, a prova em contrário, o que não veio aos fólios, devendo ser mantidas, diante da possibilidade de aplicação do teor do artigo 143 do RPAF/99:

“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Ao seu turno, a Nota Fiscal 1.200, emitida por Frigelar Comércio e Distribuição S.A., e que se encontra em cópia na fl. 251, se refere a diversos produtos (acessórios para montagem, porta e painel), bens que não são objeto de comercialização pela empresa, o que, conforme já firmado em momento anterior, é irrelevante para a apenação proposta, devendo ser mantido na autuação, mesma situação da Nota Fiscal 1.395, do mesmo emissor (fl. 252), correspondente ao produto painel, devendo tais documentos serem mantidos na autuação, estando devidamente comprovado o transporte, na forma do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas de fl. 255, além dos pedidos de compra de fls. 253 e 254 e comprovação de pagamentos de fl. 257.

Já a Nota Fiscal 678.221, de emissão da BRF Foods S. A. (fl. 287), traz como prova encaminhada pela emitente da mesma, à fl. 288, o pagamento do título bancário gerado pela operação, por parte do sujeito passivo, o que torna irrefutável a realização da mesma.

Registro que tais notas fiscais, acima enumeradas, não se reportam a produtos elencados no levantamento quantitativo efetuado na infração 03, que apresentaram omissões na entrada, o que torna possível a cobrança da penalidade aplicada.

Quanto a Nota Fiscal 21.107, emitida em 09/04/2011 pela empresa Frigorífico e Transportadora Ubatã Ltda., cópia às fls. 265 e 266, empresa com inscrição estadual 42.941.262, e atividade econômica “comércio atacadista especializado em outros produtos”, apesar de ter como operação “Remessa para Venda Fora do Estabelecimento”, consta como destinatária a empresa autuada.

Tal operação, caso como descrita na nota fiscal estivesse certa, seria estranha, uma vez que para operações realizadas fora do estabelecimento, o destinatário seria o mesmo emitente do documento fiscal, o que caberia, ao menos, retificação em tal documento, entretanto, consultando a mesma no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, inexiste qualquer retificação ou ocorrência que não seja a autorização de uso.

Caso fosse operação de venda, caberia, igualmente, retificação do documento, o que também não se tem notícia nos autos.

A empresa autuada é cliente da emitente do documento fiscal, conforme pode ser visto nos documentos fiscais de fls. 272 e 281, onde há a aquisição de mercadorias correspondentes à atividade comercial desenvolvida por ela.

Entretanto, comparando as mercadorias ali constantes, com as do demonstrativo da infração 03, presente na fl. 292, observo similitude de produtos arrolados no levantamento quantitativo com omissão de entradas, como margarina deline, linguiça de frango, mortadela suína, mortadela de frango e merluza salgada, com aqueles presentes na mencionado Nota Fiscal, o que, nos termos da redação do artigo 8º, inciso II, da Portaria 445/98, na redação da época dos fatos geradores, não seria possível. Vejamos:

“Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

(...)

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal”.

A redação alterada pela Portaria 159, de 24/10/19, DOE de 25/10/19, produzindo efeitos a partir de 25/10/19, apenas atualizou a legislação, no inciso II, à vista da revogação do RICMS/97:

“II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal (Lei nº 7.014/96, art.42, III, ‘g’).”

Assim, os produtos acima elencados devem ter os valores respectivos constantes na Nota Fiscal indicada expurgados do total da referida Nota Fiscal, para fins de quantificação do valor da multa aplicada, resultando em valor do documento, para efeito de autuação de R\$ 39.129,23.

Mesa situação da Nota Fiscal 202.676, de emissão da empresa Atende Distribuidora S. A. (fl. 246), correspondente a mercadoria “margarina deline”, arrolada e lançada no levantamento quantitativo, deve ser retirada integralmente da infração 01, no mês de janeiro de 2011, que passa a ter valor original devido de R\$ 976,41.

Dessa forma, conforme dito acima, diante dos ajustes realizados nesta oportunidade, o valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 49.481,60, do valor acatado pelo autuante e revisor, e do alterado pelo julgador, apresenta saldo a recolher no valor de R\$ 17.074,10.

Entretanto, observo que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, alterada pela Lei 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, passou a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Nos termos do artigo 106 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966 (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Assim sendo, como a alteração acima aduzida passou a multa de 10% para 1%, cabe à aplicação retroativa do novo dispositivo legal ao caso em exame, por se tratar de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época de ocorrência dos fatos objeto da autuação.

Diante disso, retifico de ofício a multa imposta de 10% para 1%, passando o saldo do valor a recolher apontado neste voto, de R\$ 17.074,10 para R\$ 1.707,41.

Diante disso, a infração 01 é parcialmente subsistente, conforme demonstrativo de débito abaixo, tomando como base o demonstrativo de fl. 334:

| | |
|-----------|------------|
| 2011 | |
| Janeiro | R\$ 97,64 |
| Fevereiro | R\$ 250,20 |
| Março | R\$ 153,90 |
| Abril | R\$ 433,50 |
| Junho | R\$ 60,60 |
| Novembro | R\$ 711,57 |

Já a infração 02, tem o mesmo objeto que a anteriormente apreciada, motivo pelo qual me esquivo de tecer qualquer consideração adicional, além do fato de que, em sede de informação fiscal, o autuante sob a justificativa de apesar de ter solicitado ao fornecedor, cópia da nota fiscal 21.078, não a recebeu, ainda que juntando documento que comprovaria a sua emissão.

O servidor designado para prestar a última informação fiscal manteve a exclusão, sem tecer maiores comentários.

Em verdade, tal nota fiscal eletrônica, objeto de apenação, emitida por Frigorsul Transportes e Distribuidora de Alimentos Eireli, localizada no município de Ubatã, Bahia, com inscrição estadual 42.941.262, e atividade econômica de “comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente, se encontrava no sistema da Secretaria da Fazenda da Bahia”, como destinada à empresa autuada.

O autuante, ao elaborar a planilha demonstrativa da infração, à fl. 16, sequer mencionou a chave de acesso de tal documento fiscal que propiciasse a verificação da mesma, bem como os seus dados de validade, ocorrências eventualmente anotadas, produtos, ou outros dados que pudessem atestar a realização da operação.

Ao assim proceder, o autuante incorreu na situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, que tem por nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Logo, tenho a infração como nula, e não como improcedente.

Ao seu turno, a infração 03 diz respeito à realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, lembro acerca da Portaria 445/98, arguida repetidamente pela defesa, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias assim prevê:

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

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

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13, na redação vigente à época dos fatos geradores e da autuação:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

(...)

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova”.

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração 03 o maior valor apurado, ou seja a omissão de entradas, abordada nos artigos 6º e 7º da referida Portaria:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV”.

Há de se observar apenas que as menções às regras estatuídas no RICMS/97 foram revogadas e devem ser substituídas por aquelas contidas na Lei 7.014/96 e RICMS/12 em vigor.

Ainda em relação às omissões de entradas, conforme preceito legal, estabelecido no acima mencionado artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que vem a ser o caso da presente autuação, temos o seguinte regramento:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi pontuado que os levantamentos elaborados se encontram em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998 e suas alterações.

Frente a apresentação de argumentação específica para a infração, relativamente a diversos produtos, nos quais se apontou erros no levantamento, o autuante, em sede de informação fiscal, efetuou os ajustes tidos como necessários, com os quais concordo, observando que, embora a autuada tenha na manifestação de fls. 310 a 317 asseverado estar provado que “o levantamento fiscal de estoque fechado do exercício de 2011, está totalmente eivado de erros, sendo desprovido da mínima sustentação para a cobrança de qualquer valor a título de imposto ou penalidade, razão pela qual deverá ser devidamente extirpada do Auto de Infração em discussão...”, não trouxe qualquer elemento ou documento probante no sentido de sustentar tal argumento, o que motiva a manutenção do valor apurado em sede de informação fiscal, qual seja, R\$ 3.199,77, à vista da planilha de fl. 292, na qual as entradas omitidas ainda superam as omissões de saídas. Infração subsistente parcialmente.

Analisando a infração 04, constato que a mesma não foi contestada, diante do silêncio do contribuinte em relação a imputação que lhe foi dirigida, o que concorre para a sua aceitação tácita, e, estando fora da lide, é tida como procedente.

Quanto a infração 05, tendo em vista terem sido trazidos aos autos provas no sentido de amparar a assertiva defensiva de ter efetuado denúncia espontânea de débito, relativa a tais parcelas, devidamente acatada pelo autuante, e referendada pelo estranho ao feito, a infração é insubstancial, consoante demonstrado na fl. 293.

Finalmente, na infração 06, tal qual na infração anterior, comprovado ter o sujeito passivo apresentado denúncia espontânea de débito tributário, através dos documentos de fls. 210 a 217, o autuante deduziu as mesmas dos valores autuados, remanescente débito devidamente comprovado para os meses de fevereiro, março, novembro e dezembro de 2011, procedimento convalidado pelo responsável por prestar a última informação fiscal, o qual confirmou tais valores, à vista do demonstrativo de fl. 335, prova suficiente para a imposição fiscal, remanescente débito de R\$ 7.580,33, assim discriminado:

| |
|-----------------------|
| 2011 |
| Fevereiro R\$ 524,36 |
| Março R\$ 639,32 |
| Novembro R\$ 929,74 |
| Dezembro R\$ 5.486,91 |

A infração, pois, é parcialmente subsistente.

Pelos expostos motivos, tenho o Auto de Infração como parcialmente procedente, em R\$ 12.552,11, na forma do seguinte demonstrativo:

| |
|---|
| Infração 01 R\$ 1.707,41 Procedente em parte |
| Infração 02 R\$ 0,00 Nula |
| Infração 03 R\$ 3.199,77 Procedente em Parte |
| Infração 04 R\$ 64,60 Procedente |
| Infração 05 R\$ 0,00 Improcedente |
| Infração 06 R\$ 7.580,33 Procedente em Parte” |

A 2ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em decorrência de 6 (seis) infrações, sendo objeto deste Recurso as Infrações 01, 03 e 06, julgadas parcialmente procedentes, a Infração 02, nula, e a Infração 05, considerada improcedente.

Verifico que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 247.379,46, conforme extrato (fl. 359), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Constatou que a desoneração perpetrada nas Infrações 01 e 02, lavradas para exigir multa pela falta de registro de notas fiscais de entrada tributadas e não tributadas, respectivamente, decorreu da revisão do demonstrativo, em sede de Informação Fiscal efetuado pelo próprio Autuante e por Auditor Fiscal estranho ao feito, após a aposentadoria do Autuante, e avaliado que:

- a) alguns itens arrolados na Infração 01 deveriam ser excluídos, por também terem sido objeto de autuação na Infração 03, sendo aplicada a regra prevista no Art. 8º, II da Portaria nº 445/98, em que a penalidade aplicada pela falta de cumprimento da obrigação principal absorve a multa por descumprimento de obrigação acessória;
- b) o percentual da multa aplicada na Infração 01 deveria ser reduzido de 10% para 1%, em razão da aplicação da retroatividade benigna, nos termos do Art. 106 do CTN, devido à modificação da redação do inciso IX, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, cominando penalidade menos severa a partir de 11/12/2015;
- c) a Infração 02 deveria ser julgada nula por não conter elementos suficientes para determinação com segurança da infração e do infrator, com base no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, já que não foi

arrolada nos autos a Nota Fiscal nº 21.078, nem indicada a sua chave de acesso, única relacionada nesta Infração 02.

Tendo em vista o disposto acima, entendo que foi acertada a Decisão de piso que julgou nula a Infração 02 e parcialmente procedente, no valor de R\$ 1.707,41, a Infração 01.

A Infração 03 aponta a omissão de entradas de mercadorias tributadas em valor superior às saídas também omitidas, cujos quantitativos foram corrigidos pelo próprio Autuante, em sede de Informação Fiscal, à luz dos argumentos e documentos apresentados na Defesa.

Também reputo acertada a Decisão pela procedência parcial da Infração 03, reduzindo o seu valor para R\$ 3.199,77, baseado nos documentos anexados aos autos.

A Infração 05 exigiu o imposto não recolhido referente a operações escrituradas em seu livro Registro de Apuração do ICMS, sendo julgada improcedente, enquanto a Infração 06 acusou a falta de recolhimento do ICMS referente à substituição tributária por antecipação nas aquisições interestaduais, sendo mantido apenas parte dos valores exigidos.

Em ambas as Infrações, a desoneração decorreu da existência de Denúncias Espontâneas, apresentada na Defesa e referendada tanto pelo Autuante quanto pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, abarcando todo o período indicado na Infração 05 (PAF nº 600000.1151/11-0 – fls. 214 a 218) e parte das operações arroladas na Infração 06 (PAF nº 600000.1152/11-7 – fls. 210 a 213).

Sendo assim, foi imperativa a Decisão pela improcedência da Infração 05 e pela procedência parcial da Infração 06, reduzindo o valor exigido para R\$ 7.580,33.

Não houve Recurso em relação à Infração 04, julgada procedente.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087015.0004/12-7, lavrado contra **FRIGOFRIOS COMÉRCIO DE FRIOS E CARNES LTDA. - ME**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 10.844,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.644,93 e de 100% sobre R\$ 3.199,77, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 1.707,41**, prevista no incisos IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS