

PROCESSO	- A. I. Nº 276468.0002/22-9
RECORRENTE	- INTERTRIM LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0010-06/23 VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 18/09/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0285-12/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADA QUANTO DE SAÍDA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A OMISSÃO DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. Razões recursais capazes à reforma da Decisão recorrida. Acolhida a prejudicial de mérito de decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir crédito tributário, em 27/06/2022, quanto a fatos geradores ocorridos no ano de 2015, eis que a nulidade de Auto de Infração anterior decorreu por vício material, devendo ser aplicada a regra prevista no art. 173, I do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 6ª JJF, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, através do Acórdão 0010-06/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/06/2022, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 331.864,44, inerente ao exercício de 2015, sob a acusação de:

Infração 01. 004.005.002.

Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Esta infração de omissão de saídas vem evidenciada por meio dos demonstrativos e documentos a seguir.

[...]

Apresentamos ainda as seguintes informações sobre as mercadorias utilizadas no levantamento da omissão de saídas:

- não foram detectadas NF's de saída;
- não existe registrado preço de inventário;
- não houve movimentação de ou para a produção;
- não há notas de devolução (entrada); e
- não há notas fiscais de devolução (saída).

O presente auto de infração atende à recomendação existente na parte final do ACÓRDÃO CJF N 0365-12/21-VD exarado pela egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal:

“ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, PROVER o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3, lavrado contra INTERTRIM LTDA. Recomenda-se que o procedimento seja renovado, a salvo de falhas apontadas.”

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

VOTO

O presente lançamento de ofício foi lavrado para formalizar a constituição de crédito tributário, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem escrituração, decorrente da falta de registro de saídas em montante superior ao das

entradas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2015.

Segundo informou o próprio deficiente, em 25/11/2020, foi lavrado contra si o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3, com o mesmo valor e objeto deste ora combatido. O lançamento de ofício foi mantido pela 2ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal), por meio do Acórdão JJF 0130-02/21-VD, e julgado NULO pela 2ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), que deu provimento ao Recurso Voluntário, no Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD, tendo sido, naquela oportunidade, recomendada a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas ali indicadas.

O julgamento pela nulidade ocorreu devido a vícios formais, conforme se depreende da leitura da ementa do referido Acórdão da 2ª CJF:

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE ELEMENTOS PARA DETERMINAR A INFRAÇÃO. *Constata-se inconsistências (falta de documentos fiscais – demonstrativos – na elaboração, que embasaram a infração), que ferem frontalmente o fulcro da autuação, cerceando o direito de defesa e do contraditório, ferindo o art. 37 da carta magna e desrespeitando o art. 142 do CTN, que dispõe o art. 129 do COTEB (Lei nº 3.956/81) “a) a descrição minuciosa das infrações; b) a correta menção aos demonstrativos e levantamentos realizados pelo fiscal autuante para esclarecimentos dos fatos narrados no corpo dos autos”, elementos estes, insuficientes para determinar a infração, sendo comprovada a ocorrência de vício insanável, diante da ausência de formalidades essenciais, que resulta em nulidade do lançamento, em consonância com o art. 18 IV “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Infração nula. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Nulo. Decisão unânime”.*

Veja-se que o próprio texto acima reproduzido referiu-se a “formalidades essenciais”.

De acordo com o art. 173, II do CTN:

[...]

O julgamento do Acórdão CJF nº 00365-12/21-VD ocorreu no dia 24 de novembro de 2021 e a publicação na Internet no dia 12 de janeiro de 2022. Rejeitada a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Entende o impugnante que a constatação da omissão de saídas deve ser a efetiva, física, verificada pelo agente estatal em diligência ao estabelecimento auditado. Isso porque apenas a autoridade fiscal pode analisar os estoques físicos para posteriormente inseri-los na equação **SAÍDAS = ESTOQUE INICIAL + COMPRAS – ESTOQUE FINAL**.

Não lhe assiste razão. Os dados podem ser colhidos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), que contém as informações ofertadas pelo próprio sujeito passivo.

De acordo com o art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia 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”.

[...]

Infração caracteriza. Em face do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 356 a 370 dos autos, após sinopse dos autos, preliminarmente, o recorrente alega a decadência do débito exigido, por se tratar o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo o prazo para o lançamento suplementar de cinco anos contados o fato gerador, conforme regra prevista no art. 150, § 4º do CTN e, diferentemente do entendimento do Acórdão recorrido, é evidente que o crédito tributário encontra-se definitivamente extinto em razão do decurso do prazo decadencial, em relação às operações realizadas no exercício de 2015, ao lavrar o Auto de Infração em epígrafe em 27.06.2022, eis que o prazo para o Fisco exercer seu direito de constituir o crédito tributário, supostamente não recolhido no curso do ano de 2015, teve início em 1º de janeiro de 2016 e extinguiu-se em 1º de janeiro de 2021.

Salienta que, ainda que se alegue a incorrência da decadência em razão da lavratura do Auto de Infração nº 276468.0016/20-3 para exigir os mesmos débitos de ICMS, tal afirmação deve ser sumariamente afastada, uma vez que o referido Auto de Infração foi declarado nulo pelo Acórdão

CJF nº 0365-12/21-VD. E, uma vez declarado nulo por vício insanável, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, extingue-se os seus efeitos desde a data da prática do ato, como se a autoridade fiscal jamais tivesse lavrado.

Ou seja, nos termos do § 1º, do art. 18 do RPAF, se estivéssemos diante de exigências meramente formais, o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3 não teria sido declarado nulo pelo Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD, pois, da sua simples leitura é possível verificar que carecia de documentação comprobatória (falta de documentos fiscais e demonstrativos) para embasar a infração, de modo que não seria possível identificá-la.

Portanto, não se pode dizer que o vício aqui apontando se trata de mero erro formal, já que impossibilita o contribuinte de identificar de qual tipo de infração está sendo acusado, cerceando o direito de defesa e de contraditório e violando a previsão legal do artigo 142 do CTN, como foi pontuado no próprio Acórdão da CJF, pois, ao nomear as referidas inconsistências de “formalidades essenciais”, os julgadores não determinaram que o vício ali reconhecido se tratava de mero vício formal, muito pelo contrário, se fosse esta a hipótese reconhecida, a fiscalização teria sido intimada para saneá-las no próprio Auto de Infração, nos termos do § 1º do art. 18 do RPAF.

Aduz que resta claro e evidente se estar diante de vício material, já que a ausência de provas para embasar a autuação, utilizando-se apenas de meras suposições e argumentações infundadas como base para a lavratura do Auto de Infração, não tem o condão de demonstrar a ocorrência de algum tipo de infração, tornando absolutamente impossível o enquadramento jurídico dos fatos alegados, do que salienta que para lavrar um novo Auto de Infração (2764680002/22-9), a fiscalização precisou adotar novos fundamentos de fato e de direito, além de apresentar documentação comprobatória da matéria ali tratada, sendo incontestável a existência de defeito de motivação no Auto de Infração nº 2764680016/20-3, constituindo vício material.

O recorrente salienta que a decretação de nulidade de um Auto de Infração com a necessidade da lavratura um novo, não carrega com este os prazos decadenciais relativos ao primeiro. Caso assim o fosse, o contribuinte ficaria eternamente sujeito a novos autos de infração lavrados para corrigir erros graves que ensejaram a nulidade de autos anteriores, o que vai de encontro à própria essência de existir do instituto da decadência.

Concluiu que o Acórdão nº 0010-06/23-VD da 6ª JJF não pode se utilizar da expressão “formalidades essenciais” para definir que os vícios reconhecidos no Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD são formais, sendo necessário analisar detidamente a argumentação ali trazida para reconhecer a nulidade, já que, claramente, a CJF julgou o Auto de Infração nulo pela existência de vício material e insanável, não se podendo reconhecer que houve a suspensão do prazo prescricional, já que não estamos tratando aqui de vícios formais, mas sim de vícios materiais, devendo ser totalmente afastada a previsão legal do artigo 173, II do CTN, motivo de requerer que seja reconhecida a extinção da totalidade do débito de ICMS, ora exigido, e da multa decorrente, em razão da inequívoca decadência do direito da fiscalização de constituir o crédito tributário relativo ao ano calendário de 2015, nos termos do art. 173, I do CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração se deu em 27.06.2022 e a intimação do impugnante ocorreu em 28.06.2022, não havendo que se falar em suspensão do prazo decadencial, uma vez que o Auto de Infração nº 2764680016/20-3 foi declarado nulo em razão da existência de vícios materiais.

No mérito, o sujeito passivo passa a tecer considerações acerca da existência de estoques iniciais e finais e a afirmar que, no caso em apreço, a fiscalização não analisou o estoque para concluir pela saída de mercadorias sem nota fiscal, a legitimar a cobrança que ora se contesta, pois deveria ter analisado o estoque físico da empresa. E, como não foi essa a conduta do agente, reveste-se de mácula o lançamento de ofício, devendo a exigência ser integralmente cancelada, pela impossibilidade de adoção de presunções não dispostas na legislação, do que aduz que, conforme demonstrado anteriormente, possuía estoques iniciais, bem como manteve estoque em volume significativo ao final do ano fiscalizado, consoante demonstrado pela sua escrituração

contábil e fiscal, e pelos competentes Livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque, devidamente disponibilizados ao fisco, quem, não somente poderia, como deveria ter apurado, do que apresenta os seguintes demonstrativos:

– **191037310- Prsol Ford B562 RH c/ Moldura**

Estoque/valor p/ 01.01.2015	8.520 UN
Total/valor entradas	204.818 UN
Total/valor das saídas	207.039 UN
Estoque/valor p/ 31.12.2015	6.299 UN

– **191037320- Prsol Ford B562 LH c/ Ticket**

Estoque/valor p/ 01.01.2015	9.095 UN
Total/valor entradas	204.822 UN
Total/valor das saídas	207.212 UN
Estoque/valor p/ 31.12.2015	6.705 UN

Concluiu que, em ambos os casos, a equação de estoques acima mencionada deixa evidente que não houve qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais.

Em seguida, diz comprovar a escrituração de saída dos referidos produtos (para-sóis) recebidos da sua matriz e que têm como destino a própria linha de produção do estabelecimento, o qual fabrica tetos de automóveis semiacabados para que sejam montados pela FORD, como uma etapa final e indispensável do complexo processo industrial de fabricação e montagem de veículos, logo, não há emissão de documento fiscal para essas transações e nem há que se falar na ocorrência de fato gerador do ICMS nesta etapa da produção, vez que as baixas de quantidades ocorrem na medida em que são computadas as ordens de produção e o tributo devido é apurado e exigido quando da saída dos produtos finais fabricados, sendo indevida a cobrança, de modo que não lhe resta outra sorte senão seu integral cancelamento.

Por fim, requer sejam as publicações atinentes ao presente feito sejam expedidas exclusivamente em nome do patrono do recorrente, Dr. Eduardo Cantelli Rocca, inscrito na OAB/SP sob o nº 237.805, com escritório na Avenida Brasil, nº 842, Jardim América, CEP 01430-000, São Paulo - SP, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, proferida através do Acórdão JJF nº 0010-06/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/06/2022 para exigir o valor de R\$ 331.864,44, sob acusação de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2015, em atendimento à recomendação de que o procedimento fosse renovado, em decorrência do Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD julgar Nulo o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3.

As razões recursais restringem-se as seguintes alegações:

1. Que no presente Auto de Infração a fiscalização precisou adotar novos fundamentos de fato e de direito, além de apresentar documentação comprobatória da matéria, sendo incontestável a existência de defeito de motivação no Auto de Infração nº 2764680016/20-3, constituindo vício material, devendo ser totalmente afastada a previsão legal do artigo 173, II do CTN, motivo de requerer que seja reconhecida a extinção da totalidade do débito de ICMS exigido, em razão da inequívoca decadência do direito da fiscalização de constituir o crédito tributário relativo ao ano calendário de 2015, nos termos do art. 173, I do CTN, já que a lavratura do Auto de Infração se deu em 27.06.2022, não havendo que se falar em suspensão do prazo decadencial.

2. No mérito, que na auditoria de estoque deveria ter sido analisado o estoque físico da empresa, pois possuía estoques iniciais e finais, como demonstrado na sua escrituração contábil e fiscal (Livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque), eis que não houve qualquer saída de mercadoria (para-sóis) recebidos da matriz e aplicados na linha de produção de tetos de automóveis semiacabados para a FORD, inexistindo emissão de documento fiscal para essas transações e ocorrência de fato gerador do ICMS nesta etapa da produção, cujo tributo devido é apurado e exigido quando da saída dos produtos finais fabricados, sendo indevida a exação.

De início, para análise da prejudicial de mérito de decadência, se faz necessário qualificar se a nulidade do Auto de Infração nº 276468.0016/20-3, exarada através do Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD, é por vício formal ou material, pois, reconhecido o vício formal do lançamento, há a incidência de uma causa interruptiva do prazo decadencial, cujo termo inicial passa a ser a decisão que anulou o lançamento equivocado.

O vício *formal* diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o vício *material* decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

Segundo doutrina, vício formal é o que **não** atinge nenhum dos aspectos essenciais do lançamento, listados no artigo 142 do CTN (descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo, apuração do montante devido, identificação passiva e indicação da penalidade cabível), a exemplo de: ilegibilidade do lançamento ou de algum de seus anexos; menção errônea ao local ou à data da lavratura ou identificação incompleta da autoridade autuante. Em consequência, vício material é o que atinge qualquer daqueles elementos essenciais: erro na descrição dos fatos tributáveis, no seu enquadramento jurídico, na identificação do sujeito passivo, etc.

A jurisprudência do CARF é pacífica em reconhecer que “*o vício formal ocorre no instrumento de lançamento*”, relacionando-se “*com a forma do ato*”, “*ao passo que o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos (...) do artigo 142 do Código Tributário Nacional*”, relacionando-se “*com o objeto do ato*” (Acórdão nº 2402-004.950). Ou vícios formais “*correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas*”, ligando-se às “*exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício*”, e não “*ao seu conteúdo material*” (Acórdão 3202-000.457).

No caso concreto a motivação consignada no Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD para anular o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3 foi a constatação de:

“... erros na fiscalização cujos vícios formais e elementos para se determinar a infração não se coadunam, sendo que está faltando demonstrar nas planilhas de cálculos, saldos iniciais e finais, além das entradas, demonstrativo dos preços médios dos produtos, concluindo assim, como se chegou na verdadeira omissão de entrada, consequentemente, **como se determinou a infração autuada para a ora recorrente**.”. (grifo nosso)

Tendo em outro momento o referido voto condutor frisado que:

“Entendo caber a nulidade da atuação, pois vejo que o relator de piso não verificou que faltavam documentos fiscais para se sustentar a autuação, cerceando o direito da ampla defesa e do contraditório do contribuinte/recorrente. Assim, pela falta dos demonstrativos anexados, constatei e verifiquei uma série de inconsistências (falta de documentos – demonstrativos – na elaboração e que embasaram a infração), que fere frontalmente o fulcro da autuação, cerceando o direito de defesa, ferindo o art. 37 da carta magna e desrespeitando o art. 142 do CTN, além do art. 129 do COTEB (Lei nº 3.956/81): “a) a descrição minuciosa das infrações; b) a correta menção aos demonstrativos e levantamentos realizados pelo fiscal autuante para esclarecimentos dos fatos narrados no corpo dos autos”.

Os elementos são insuficientes para determinar a infração, configurando a nulidade e impedindo a ampla defesa e o contraditório ...”

Em consequência, certa ou errada a Decisão da CJF, indubitável que a motivação ínsita no Acórdão CJF nº 0365-12/21-VD para anular o Auto de Infração nº 276468.0016/20-3 foi por vício material, pois afeta o âmago da materialidade da apuração que ensejou a acusação de “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis”, ou seja, “*como se determinou a infração autuada*”, razão para concluir que o lançamento de ofício, ora em

análise, efetivado através do Auto de Infração nº 276468.0002/22-9, decorreu da renovação da ação fiscal em razão de nulidade por vício material do Auto de Infração nº 276468.0016/20-3, devendo, por conseguinte, ser aplicada a regra prevista no art. 173, I do CTN, razão para acolher a alegação recursal de que operou a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 2015, tendo em vista a lavratura do Auto de Infração ter ocorrido em 27/06/2022, quando já havia decorrido o prazo de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cujo termo seria 31/12/2020, em relação ao exercício de 2015.

Diante de tais considerações, vislumbro prejudicada a análise das demais razões de mérito.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE, por ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276468.0002/22-9**, lavrado contra **INTERTRIM LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS