

**A. I. Nº** - 140789.0020/03-3  
**AUTUADO** - TERWAL MÁQUINAS LTDA.  
**AUTUANTE** - SÔNIA MARIA FERNANDES PASTANA  
**ORIGEM** - IFEP METRO  
**INTERNET** - 23. 10. 2007

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0313-01/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO NO LIVRO RAICMS A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS” SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Comprovada a escrituração de valores a título de crédito fiscais cuja origem não foi comprovada documentalmente. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pleito por concessão de novo prazo para apresentação de provas documentais. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2003, foi exigido ICMS no valor de R\$ 166.097,01, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao crédito, nos meses de janeiro e março a dezembro de 1999 e janeiro a agosto de 2000, sendo exigido imposto no valor de R\$ 158.277,44, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou créditos fiscais através de lançamentos efetuados diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, coluna “outros créditos” sem comprovar a sua origem, apesar de intimado.

02 – deixou de recolher o ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 1999 e 2000, exigindo-se o imposto no valor de R\$ 7.819,57, acrescido da multa de 70%.

O contribuinte apresentou sua impugnação às fls. 217 a 229, seguindo-se a informação fiscal às fls. 232 a 235, efetivada por Auditora Fiscal designada. A 2ª JJF converteu o processo em diligência (fl. 238), tendo o autuado apresentado uma segunda defesa às fls. 243 a 249. Através da informação fiscal às fls. 252 a 255, a Auditora Fiscal deu conhecimento quanto à reconstituição do processo administrativo fiscal, em decorrência do extravio do processo original após o seu registro.

Este processo foi julgado em Primeira Instância, através da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, quando o Auto de Infração foi considerado procedente, em decisão unânime - Acórdão JJF nº 0370-02/04 (fls. 258 a 264).

O autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 278 a 290, argüindo a nulidade de todo o processo administrativo fiscal, por cerceamento de defesa e violação do contraditório, por descumprimento do determinado pelo devido processo legal, no que se refere à restauração e reconstituição dos autos, tendo em vista a inobservância do contido nos incisos I e II do § 7º do art. 119 do RPAF/99. Esta alegação decorre do fato da Auditora Fiscal, que prestou a informação fiscal, ter noticiado quanto à reconstituição do presente processo, em virtude do extravio do Auto de Infração, juntamente com seus anexos, inclusive cópias assinadas pelo autuado.

Manifesta o entendimento de que, não tendo o contribuinte sido intimado desta ocorrência, com reabertura do prazo de defesa ou recurso, foram descumpridos os requisitos que lhe assegurassem o direito ao contraditório e à ampla defesa, além de ter sido desconsiderada a legalidade objetiva do processo, tudo conforme o art. 108 do RPAF/99. O recorrente apresenta, ainda, questões de mérito a respeito das duas infrações.

Às fls. 294/295, a ilustre representante da PGE/PROFIS, Drª. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento Sé, emitiu parecer, afirmando que a existência de vício insanável forçava a decretação da nulidade dos atos administrativos praticados no PAF sem a ciência do sujeito passivo do ato administrativo de reconstituição do Auto de Infração.

Através de parecer exarado às fls. 298 a 302, a ilustre representante da PGE/PROFIS, Drª. Rosana Maciel Bittencourt Passos, convalidou os procedimentos de reconstituição do processo desenvolvidos pela Inspetoria Fazendária, entretanto, determinou que o contribuinte fosse cientificado quanto à conclusão do processo de reconstituição, para que pudesse exercer seu direito de oferecer manifestação ou mesmo impugnar o lançamento, considerando que haviam sido sonegados ao contribuinte a ciência acerca dos fatos relativos ao extravio e à subsequente reconstituição do processo original.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, através do Acórdão CJF nº. 0457-11/06 (fls. 305 a 308), acatou a preliminar suscitada pelo recorrente e declarou a nulidade dos atos praticados no PAF, à exceção da lavratura do próprio Auto de Infração, determinando o retorno dos autos à INFAZ de origem, para intimação do autuado quanto à conclusão dos procedimentos de reconstituição do PAF, reabrindo-lhe o prazo para defesa ou pagamento do débito.

Foi dada ciência ao autuado do julgamento realizado pela 1ª CJF consoante Acórdão CJF nº. 0457-11/06, à fl. 326, quando foi reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias. Manifestando-se às fls. 330 a 333, o autuado protesta quanto ao fato de não ter recebido as peças do PAF que foram objeto de reconstituição, para que pudesse exercer o seu direito de fiscalizar o procedimento ou oferecer a sua impugnação. Entende que, da maneira como foi proferida a intimação, descumpriram-se os requisitos que visavam a assegurar o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Em atenção aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da moralidade administrativa, requer que lhe sejam entregues todas as peças objeto da reconstituição, sendo, então, reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para a defesa. Anexa cópia da impugnação inicial às fls. 334 a 346 e protesta por todos os meios de prova admitidas em direito, inclusive a juntada posterior de documentos.

A autuante à fl. 357 sugere que seja atendido o pedido do contribuinte, com a entrega de cópia de todo o processo reconstituído e com a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para a sua defesa. Através de despacho à fl. 358-V, o titular da Repartição Fazendária autoriza a reabertura do prazo de defesa.

Consta termo de intimação à fl. 359, através do qual foram entregues ao autuado cópias da informação fiscal e do Auto de Infração, ao tempo em que foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 361 a 373, tratando a respeito de cada uma das infrações.

Infração 01 – esclarece que os créditos fiscais utilizados decorreram de operações de importação que foram realizadas por empresa especializada no comércio exterior, acrescentando que os valores foram apropriados através de lançamentos nos livros fiscais na coluna “outros créditos”, com base nas informações verbais fornecidas pelo despachante, dos valores recolhidos constantes nos respectivos DAE’s correspondentes às operações, sendo posteriormente emitidas as notas fiscais de entrada.

Salienta que em algumas operações de importação os documentos não eram apresentados pelo despachante aduaneiro, e que em função de falhas em seus controles internos, os lançamentos foram efetuados com base em informações verbais dos valores dos DAES [documentos de arrecadação estadual] e a contabilização era feita com respaldo nas informações dos dispêndios das operações provenientes do setor financeiro. Argúi que esta foi a forma simplista que seu setor contábil encontrou para fechar o balancete mensal, sem depender de documentos de terceiros, acreditando que eventuais inconsistências seriam apontadas pela auditoria interna de final de exercício, quando as pendências e ajustes seriam realizados.

Alega que somente por ocasião da fiscalização é que tomou conhecimento das falhas cometidas pela auditoria interna, argumentando a impossibilidade de resgatar os documentos comprobatórios das operações de importação, em razão da empresa prestadora de serviço em comércio exterior encontrar-se em procedimento de encerramento de atividades. Acrescenta que as dificuldades foram agravadas pelo fato de o funcionário que cuidava dos despachos de suas importações ter rompido vínculos com a antiga empregadora. Por conta disso, requer a juntada posterior da documentação com base nos princípios da ampla defesa, da informalidade e da verdade material no processo administrativo fiscal. Destaca que, sendo confirmada a hipótese de erro material de escrituração, cometido por seu preposto responsável pelo setor fiscal, não se furtará ao cumprimento de sua obrigação tributária.

Infração 02 – Alega que a autuante procedeu a auditoria de estoques por meio de um software à distância, realizando os exames na própria repartição fazendária, sem a confirmação do seu procedimento através dos respectivos documentos fiscais e da contagem física do estoque. Alega, ainda, que sequer foi apresentada a documentação que embasou o levantamento realizado com o objetivo de compará-la com os correspondentes documentos fiscais e contábeis.

Cita o ensinamento de Marcelo Cavalcanti Almeida sobre a utilização da contagem física em trabalhos de auditoria de estoque, que conclui afirmando que as diferenças anormais entre o físico e os registros contábeis devem ser investigadas.

Enfatiza que o trabalho fiscal foi procedido por um sistema alheio à sua contabilidade, não estando demonstrado através de um suporte documental, se configurando em um arbitramento com inversão do ônus da prova. Apresenta lição de Marco Aurélio Greco, que diz que o ônus do contribuinte não é o de produzir a prova negativa ou prova impossível, mas o de demonstrar que a exigência padece de vícios, dentre eles a falta de comprovação de ocorrência do fato gerador do tributo. Transcreve o pensamento de Hugo de Brito Machado a respeito do tema, em cuja conclusão é afirmado que cabe ao fisco, como autor do procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador. Prossegue com seu arrazoado, trazendo lição dos tributaristas José Souto Maior Borges e Ulhôa Canto a respeito de erro de fato e erro de direito existentes no lançamento tributário.

Assevera que caberia à autuante proceder à revisão do lançamento “*in loco*”, conferindo a documentação de registro de estoque e analisando fisicamente com o apoio do pessoal do estabelecimento, com vistas a verificar se a unidade de mercadoria cuja saída foi considerada omitida realmente corresponde a um fato gerador do imposto sem o correspondente recolhimento. Afiança que, estando o lançamento de ofício baseado em procedimento de apuração inadequado (arbitramento), deveria ser revisto e cancelado, uma vez que, de acordo com o princípio da verdade material, é incompatível um lançamento que esteja exclusivamente fundamentado em arbitramento. A respeito desta questão, traz aos autos o pensamento do jurista Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Lembra que os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal no Estado da Bahia, a exemplo dos princípios da verdade material e da garantia da ampla defesa, estão estabelecidos no transcrito artigo 2º do RPAF/99.

O sujeito passivo protesta contra a intimação efetuada pela INFAP Simões Filho para discutir o pagamento do Auto de Infração com os benefícios da anistia da Lei nº. 8.887/2003, sob o fundamento de que este posicionamento vai de encontro com o artigo 204 do CTN – Código Tributário Nacional. Transcreve a cláusula 2ª do Convênio ICMS nº. 104/2003 e diz que foi cientificado do Auto de Infração no dia 22/12/03 e que se concordasse com as imputações não teria como obter recursos junto a instituições financeiras para o pagamento do débito nas condições da anistia, que se encerrava naquele mesmo dia. Observa que o Estado da Bahia pecou ao instituir anistia fiscal com base no referido Convênio, pois não possibilitou o pagamento em forma de parcelamento de débitos com reduções de multa e juros. Transcreve trecho da Lei nº. 14.156/03 e do Decreto nº. 2.248/03, que prorrogaram o prazo para regularização de débitos com benefícios fiscais, para pagamento à vista, de 28/11/03 para 18/12/03, cujo pedido de parcelamento poderia ser protocolado até 15/12/03, com a possibilidade de opção pelo parcelamento em até 48 parcelas, com redução de 75% da multa e a redução dos juros proporcionais ao número de parcelas deferidas.

Por fim, requer a improcedência e o cancelamento do Auto de Infração e protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 450 a 455, contestando as alegações defensivas concernentes à infração 01, ressaltando que o seu trabalho foi realizado com base nos registros contábeis e fiscais, juntamente com a documentação fornecida pelo contribuinte. Saliencia que o autuado reconhece o cometimento da irregularidade ao afirmar que os créditos do ICMS haviam sido registrados em seus livros fiscais, o que justificava a sua apropriação. Assevera que os referidos créditos foram lançados indevidamente em duplicidade pela contabilidade do autuado, sem que tivessem sido comprovadas as origens dos referidos lançamentos.

Realça que o contribuinte reconhece e ratifica a exigência fiscal quando informa que registrava os referidos créditos com base nas informações verbais fornecidas pelo despachante e que, em várias operações de importação, os documentos correspondentes não eram apresentados. Alega também falhas do setor contábil, por não manter controle dos registros dos créditos em questão.

Saliencia que a justificativa de dificuldade em resgatar os documentos relativos às operações de importação que realizou tem o propósito de postergar o cumprimento da obrigação principal.

Argumenta que não faz sentido a concessão do pleiteado prazo para juntada posterior de documentos, tendo em vista que decorreram quase quatro anos desde a lavratura do Auto de Infração (17/12/2003), o que evidencia a inexistência de qualquer documentação comprobatória dos créditos registrados objeto da exigência fiscal.

A autuante afirma não fazer sentido a alegação de que a documentação correspondente a importações de mercadorias realizadas em 1999 e 2000 ainda esteja em poder de uma empresa

prestadora de serviços de comércio exterior. Entende que não se justifica, pelo mesmo motivo, a afirmativa do autuado de que ainda não teve acesso à referida documentação.

Ratifica a autuação.

Tratando da infração 02, esclarece que a exigência fiscal não foi apurada por meio de arbitramento e que se trata de omissão de saídas detectada através de levantamento físico-quantitativo por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos anexados ao processo foram entregues ao sujeito passivo por ocasião da assinatura do Auto de Infração, e estão baseados em documentos fiscais e registros fiscais do contribuinte. Informa que no curso da ação fiscal toda a documentação foi conferida e as dúvidas existentes foram esclarecidas pelo contador do contribuinte no próprio estabelecimento, onde foram efetuadas várias visitas fiscais.

Acrescenta, ainda, que na conclusão dos trabalhos, o responsável pela empresa foi convidado pela Supervisão a comparecer à INFAZ para tomar conhecimento da autuação, e que poderia utilizar-se da Lei da Anistia Fiscal para quitar o débito, se assim o desejasse.

Conclui opinando pela manutenção do Auto de Infração, salientando que o impugnante mencionou fatos e doutrinas, porém não apresentou nenhuma prova que venha a elidir a ação fiscal.

#### **VOTO**

Observo, inicialmente, que tendo o autuado protestado contra o fato de não ter recebido as peças do PAF que haviam sido objeto de reconstituição, a Repartição Fazendária providenciou a entrega da documentação requerida ao contribuinte, ao tempo em que reabriu o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Acrescento que todos os fatos estão descritos de forma clara e precisa, bem como que foram disponibilizadas ao defendente as cópias reprográficas de todos os demonstrativos realizados pela fiscalização, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena. Assim, resta afastada, de igual modo, a arguição de cerceamento do direito da ampla defesa.

Deste modo, não acato os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o sujeito passivo apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto às arguições da defesa referentes aos procedimentos relacionados com a anistia fiscal concedida pelo Estado da Bahia, através da Lei nº. 8.887/2003, entendo que nesses casos cabe ao contribuinte, sendo de seu interesse, pleitear de livre e espontânea vontade, o gozo dos benefícios correspondentes, não cabendo aqui se insurgir contra a publicação da lei baiana, que está voltada aos interesses do erário público e da conveniência de seus contribuintes.

Verifico que a infração 01 se refere à utilização de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, através de lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS, cujas cópias reprográficas se encontram às fls. 112 a 163. Analisando as cópias do citado livro, vejo que foram escriturados sob a codificação “3.12” valores referentes a créditos fiscais correspondentes a mercadorias importadas, os quais foram reconhecidos pela fiscalização como utilizados de forma legítima. Entretanto foram escriturados, ao mesmo tempo, no campo “outros créditos” valores outros cuja origem não foi esclarecida pelo contribuinte durante a ação fiscal, motivo pelo qual foram exigidos através do lançamento de ofício.

As alegações trazidas aos autos pelo impugnante não são bastantes para descaracterizar a exigência fiscal, haja vista que as principais justificativas se resumem à arguição de que os lançamentos em questão se efetivavam com base em informações verbais repassadas pelo

despachante encarregado de efetuar os recolhimentos do ICMS correspondente às importações; que seu setor contábil se utilizava de uma maneira “simplista” para fechar o balancete mensal, sem depender de documentos de terceiros, acreditando que inconsistências eventuais seriam apontadas pela auditoria interna a ser realizada no final de cada exercício e que somente durante a ação fiscal tomou conhecimento das falhas ocorridas nos procedimentos realizados.

Ademais, considerando o tempo decorrido desde a autuação (quase quatro anos) e tendo em vista que a documentação em questão se refere a operações de importação de mercadorias, entendo que o contribuinte dispôs de muito tempo para apresentar os alegados documentos, que lhe serviriam para elidir a acusação fiscal, comprovando a legalidade dos créditos fiscais escriturados. Desta forma, não acato a solicitação de dilação de prazo para apresentação de provas, tendo em vista que se os alegados documentos realmente existissem, o sujeito passivo já poderia tê-los trazido aos autos. Não tendo apresentado os documentos comprobatórios do direito aos créditos fiscais objeto da autuação, subsiste a reclamação fiscal. Vale aqui registrar que de acordo com o art. 123 do RPAF/99, caberia ao sujeito passivo trazer as provas materiais, inclusive acompanhadas por documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações apresentadas em sua impugnação, providência que não adotou.

Desta forma, mantenho integralmente esta infração.

Quanto à infração 02, noto que se originou da falta de recolhimento do ICMS decorrente da realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, constatada através de levantamento quantitativo de estoques.

Verifico que na realização dos procedimentos correspondentes à Auditoria de Estoques, a autuante elaborou os demonstrativos pertinentes, que estão anexados às fls. 12 a 29 (exercício de 1999) e às fls. 31 a 49 (exercício de 2000). Analisando esses elementos, vejo que enquanto no primeiro exercício foi apurada apenas omissão de saídas de mercadorias, no ano de 2000 foram detectadas diferenças tanto de saídas como de entradas, prevalecendo aquela de maior valor monetário, que se referiu também à omissão de saídas. Todos os demonstrativos foram entregues ao autuado, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Ressalto que de forma diversa daquela aventada pela defesa, a autuante não se utilizou do instituto do arbitramento para apontar os resultados verificados. Durante os trabalhos de fiscalização foi adotado o procedimento habitual e previsto na legislação tributária, qual seja o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, que se constitui no método normalmente empregado pela fiscalização para verificar a regularidade das entradas e das saídas de mercadorias num estabelecimento em determinado período.

Noto que nos demonstrativos foram apontadas, de forma analítica, as mercadorias selecionadas, o levantamento das entradas e das saídas com a indicação de cada documento fiscal utilizado, as quantidades dos estoques inicial e final, e a demonstração do débito apurado.

No que se refere à objeção do autuado quanto ao fato do trabalho não ter sido realizado em seu estabelecimento, saliento que nada impede que no presente caso o levantamento seja realizado no recinto da repartição fazendária, considerando que em se tratando de levantamento relativo a períodos fechados, os estoques finais se encontram lançados no livro Registro de Inventário, enquanto que os dados concernentes às entradas e saídas de mercadorias são coletados a partir das notas fiscais correspondentes, não havendo, portanto, necessidade de verificação física das mercadorias. Ademais, na lavratura do Auto de Infração foi atendido o que dispõe o art. 39, § 1º, do RPAF/99, que estabelece *in verbis*: “O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração”.

Considerando que apesar do sujeito passivo ter recebido os demonstrativos pertinentes ao lançamento e sendo ele detentor dos documentos fiscais necessários para apontar falhas ou

inconsistências porventura existentes no levantamento conduzido pela fiscalização, se limitou a alegar que as diferenças apuradas decorreram de quebras, obsolescência, etc., essa alegação não pode ser aceita, desde quando não se faz acompanhar das provas necessárias a lhes dar validade.

Constatado, assim, que os procedimentos conduzidos pela fiscalização estão em perfeita sintonia com a legislação que rege a matéria, em especial com a Portaria nº. 445/98. Deste modo, os demonstrativos elaborados pela autuante indicam o acerto da imputação contida no lançamento em lide, o que comprova terem sido realizadas operações de saídas de mercadorias sem emissão da documentação fiscal exigível. Como os procedimentos adotados visando a constituição do crédito tributário se deram de forma correta, mantenho esta infração.

Ante todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **140789.0020/03-3**, lavrado contra **TERWAL MÁQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 166.097,01**, sendo R\$ 164.884,58 atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 158.277,44 e 70% sobre R\$ 6.607,14, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$ 1.212,43, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do mesmo artigo e Lei acima citados e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR