

**PROCESSO** - A. I. Nº 232954.0002/10-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ZENILDA REBOUÇAS DE ALMEIDA (CAFÉ 2 DE JULHO)  
**RECORRIDOS** - ZENILDA REBOUÇAS DE ALMEIDA (CAFÉ 2 DE JULHO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0373-01/10  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 17/06/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0135-12/11

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO.** Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. A comprovação de que em relação a uma parcela das operações objeto do lançamento não existia imposto a ser exigido, torna a infração parcialmente subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** A juntada de documentação fiscal pela defesa elide uma parte da imputação. **b) BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE.** O sujeito passivo comprova que as aquisições se referiram a veículos, tendo o fornecedor efetuado a retenção do tributo devido. Infração descaracterizada. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS.** Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. Infrações subsistentes. A exclusão das mercadorias que tinham sido objeto de devolução e daquelas referentes a operações não concretizadas (infração 05) e a alteração do levantamento em decorrência da transformação da apresentação de alguns produtos e do estoque inicial de outros (infração 6), reduz os valores dos débitos, tornando as infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitadas as arguições de nulidade apresentadas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0011-01/10 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 16/03/2010 no valor total de R\$1.617.633,57 atribui ao sujeito passivo o cometimento de onze infrações, sendo que fazem parte dos Recursos as seguintes:

INFRAÇÃO 3 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, janeiro, fevereiro e maio a dezembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$10.551,38, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, abril e dezembro de 2007, janeiro, abril, junho, julho, agosto, setembro e dezembro de 2008, com exigência do imposto no valor de R\$15.842,84, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, no exercício de 2007, com exigência do imposto no valor de R\$56.849,05, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 6 – deixou de recolher o 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 saída – apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto, apurado no período de 01/01/2008 a 30/9/2008, exigindo imposto no valor de R\$1.396.000,04, acrescido da multa de 70%. Consta que a contagem física das mercadorias escolhidas para o roteiro ocorreu em 01/10/2008, no estabelecimento, tendo sido realizada pelos funcionários do contribuinte, estando a declaração de estoques assinada pelo gerente e pelo autuante. As notas e os cupons fiscais, emitidos para marcar o início da contagem física (trancamento) estão no Anexo 02 e as Declarações de Estoques se encontram no Anexo 03;

INFRAÇÃO 11 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, nos meses de março e dezembro de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$4.957,83, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de advogada legalmente constituída, apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 996/1.007 (vol. III) em relação às infrações 03, 04, 05, 06, 09 e 11, reconhecendo o cometimento das infrações 01, 02, 07, 08 e 10. Suscita a nulidade da autuação em decorrência da falta de anotação no livro Registro de Ocorrências ou notificação ao contribuinte, relativa à prorrogação da fiscalização após 15/08/2009.

No mérito das infrações impugnadas, assim se posiciona:

INFRAÇÃO 3 – junta demonstrativo (Doc. 03 – fls. 1019/1.230) contendo todas as notas fiscais com os respectivos demonstrativos para provar a existência de erro na apuração dos valores.

INFRAÇÃO 4 – apresenta planilha (Doc. 04 – fls. 1.231/1.260) para provar que houve o recolhimento referente à diferença de alíquota das mercadorias objeto da fiscalização.

INFRAÇÕES 5 e 9 – corrigiu o levantamento de estoque (Doc. 05 – fls. 1.261/1.281) afirmando de que o fisco considerou entradas de mercadorias relativas a notas fiscais canceladas/devolvidas e notas fiscais cujas mercadorias não foram adquiridas, de modo que, após a exclusão desses documentos, a base de cálculo foi reduzida para R\$44.638,20 em relação à infração 5. Anexa cópias das notas fiscais relativas às devoluções (Doc. 5.1 – fls. 1.282/1.298), daquelas não adquiridas (Doc. 5.2 – fls. 1.299/1.312), bem como queixa destinada à apuração de ilícito fiscal relativa às mercadorias que nunca adquiriu, observando que os erros relativos a infração 5 repercutiram diretamente na infração 09, ensejando a revisão destas infrações.

INFRAÇÃO 6 – quanto ao procedimento adotado pelo autuante para contagem do estoque em aberto de 2008, a partir dos registros magnéticos, observa que, apesar do exíguo prazo de 30 dias para examinar os documentos e demonstrativos apresentados pelo autuante, inclusive em CD, constatou que existiam inconsistências, em função de erros na digitação das quantidades, bem como da interpretação dos dados constantes dos arquivos, sendo que, por amostragem, apresenta, através de planilha, alguns dos equívocos do levantamento, a exemplo do ocorrido com a mercadoria “leite Ibituruna”, onde a apontada omissão de saídas no valor de R\$2.937.395,00, se constitui em erro decorrente da incorreta interpretação dos dados do arquivo magnético, já que não houve a conversão das unidades em função do valor da caixa com 12 unidades.

INFRAÇÃO 11 – assevera ser descabida, pois o imposto já havia sido recolhido.

Conclui que as infrações impugnadas não podem prevalecer, sem a apuração dos erros existentes no levantamento quantitativo, por fiscal estranho ao feito, com a exclusão das distorções nos valores, além da exclusão das notas fiscais cujas operações desconhece, pois negar a diligência, apenas em função da descrição formal existente nas notas, significa não permitir a produção das provas capazes de viabilizar a defesa, o que equivale a não possibilitar o exercício do princípio do contraditório e a realização de uma defesa ampla, em busca da verdade material.

À fl. 1.345, o contribuinte ingressou com petição aduzindo que tendo em vista que não foi possível, dentro do prazo de defesa, prestar queixa a respeito das notas fiscais cujas operações comerciais inexistem, estava juntando a cópia da Certidão de Queixa (fl. 1.346), por meio da qual solicitou a apuração de suposto ilícito fiscal, com a identificação dos responsáveis, excluindo-se do Auto de Infração a cobrança do ICMS relativa às mercadorias não adquiridas..

O autuante (fls. 1.350/1.353 - vol. IV) contestando a arguição de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de falta de registro no livro Termo de Ocorrências, dos Termos de Prorrogação datados de 12/11/2009 e 09/02/2009, ressalta que os referidos Termos se fazem presentes às fls. 13 e 14 do processo, sendo que por um lapso não foram colados no referido livro. Expressa seu entendimento de que a ausência do termo de prorrogação não é motivo para anulação do lançamento, por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF, apenas devolve ao contribuinte a espontaneidade para pagar o imposto porventura devido, sem o acréscimo da multa.

Passa a contestar os argumentos defensivos atinentes aos itens do lançamento.

INFRAÇÃO 3 – analisou a documentação juntada pelo defendente e percebeu que o autuado não realizou o estorno de crédito de algumas das notas fiscais de entradas de operações interestaduais, com destaque de ICMS à alíquota de 12%, contrariando o disposto no art. 100, inciso II do RICMS/BA, porém reduziu o valor do imposto creditado, proporcionalmente ao valor correspondente à alíquota de 7%. Assim, refez todos os cálculos, excluindo do novo demonstrativo aquelas operações, pois, em razão desse procedimento não caberia a cobrança, por não ter ocorrido prejuízo ao Estado. Após as correções, o valor da infração passou de R\$10.551,38 para R\$4.663,66

INFRAÇÃO 4 – salienta que com base no “Documento 04” da defesa, refez os cálculos, chegando a um novo demonstrativo, onde esclarece porque acatou ou não o pleito do contribuinte. Após as correções, o valor exigido passou de R\$15.842,84 para R\$2.666,31.

INFRAÇÃO 5 – diz que o autuado comprovou que as Notas Fiscais de nºs 26.346, 36.648, 21.801, 21.163, 38.477, 41.483 e 18.494, emitidas pela empresa Wal Mart, foram canceladas/devolvidas. Demonstrou, também, que não foram realizadas as operações de compras relativas às Notas Fiscais de nºs 272.686, 272.687, 272.689, 273.168, 273.897, 275.061, 276.681, 276.858, 285.427, 289.586, 289.587, 291.342 e 291.350, emitidas pela empresa Adromar Comércio de Alimentos Ltda., que respondeu a uma intimação nesse sentido, declarando que houvera “engano” na destinação dessas notas fiscais, pois se tratava de vendas realizadas para outro contribuinte, caracterizando a emissão de notas fiscais “frias”. Ressalta que comunicou o fato à INFAZ/Feira de Santana para

serem adotadas as providências cabíveis. Apresentou novos demonstrativos, alterando o valor desta infração de R\$56.849,05 para R\$10.973,55.

INFRAÇÃO 6 – esclarece que a Ordem de Serviço inicial era para fiscalizar o exercício de 2007, porém no decorrer da ação fiscal percebeu que os quantitativos de estoques escriturados no livro Registro de Inventário tinham claros sinais de estarem “inchados”, denotando que o contribuinte deixava poucas omissões nos exercícios fechados, resultando em ir “inchando”, ano a ano, seus inventários. Após discutir o fato com a administração da IFEP-Norte, a Ordem de Serviço foi ampliada ao exercício de 2008, para que realizasse levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, o que foi feito em 01/10/2008, levantando o estoque físico de aproximadamente 300 itens, conforme descrito nos autos, culminado com a Declaração de Estoques às fls. 261/273. Frisa que o autuado apresentou defesa para o estoque final de quatro mercadorias (Doc. 06 da defesa), quais sejam: sabão em pó brilhante Entusiasmo 500gr, Martini Bianco 01 lt, sabão em pó Omo multiação e vinho Canção tinto suave 750ml. Os analisando, percebeu que havia se equivocado na transformação das unidades na Declaração de Estoques, em relação à forma praticada pelo contribuinte, ora em volumes de atacado (caixas) ora em unidades de varejo (litros, garrafas, etc.). Consigna que para ter convicção, analisou as entradas registradas de cada uma das mercadorias, notando que o valor unitário de cada uma condizia com a alegação defensiva. Os novos demonstrativos produzidos para auxiliar esta análise foram anexados ao processo. Observa que também houve discordância sobre o estoque inicial de leite longa vida Ibituruna integral e leite longa vida Ibituruna desnatado, alegando-se que os estoques lançados no Registro de Inventário de 2007 deveriam ser divididos por 12, indicando que as mercadorias eram comercializadas em litros. Recorreu ao auxílio das entradas e saídas das mercadorias em 2007, concluindo que o custo unitário de aquisição do leite integral foi de R\$17,19 e o de saídas de R\$17,94, enquanto que o custo unitário do leite desnatado foi de R\$17,47 e o de saídas de R\$18,06, o que não corresponde ao valor de comercialização de 1 litro de leite. Com as correções processadas, a infração passou de R\$1.396.000,04 para R\$1.392.232,34.

INFRAÇÃO 11 – como o impugnante acostou as notas fiscais que comprovam tratar-se de aquisição de veículos, com o ICMS tendo sido retido pela fábrica para repasse por antecipação, entende que a infração foi elidida.

Tendo sido cientificado a respeito da Informação Fiscal e anexos, o contribuinte se manifestou às fls. 1.481/1.483, salientando que, apesar de o autuante ter acatado alguns pontos da defesa, ainda, assim, a exigência fiscal carecia de respaldo legal diante da falta de prorrogação da fiscalização. Entende ser insustentável o argumento apresentado pelo fiscal, haja vista que se deve interpretar a norma não somente de modo literal, mas, sim, de forma sistemática e teleológica, para que haja harmonia e integração da ordem jurídica, conforme argumenta. No que se refere ao mérito, reitera os termos da defesa, a fim de que seja reconhecida a nulidade e a improcedência do Auto de Infração.

A 1ª Instância deste Colegiado pronuncia a seguinte Decisão a respeito da nulidade arguida pelo impugnante.

*“Cabe-me, inicialmente, analisar o pedido de nulidade apresentado pelo sujeito passivo, sob a alegação de que o Auto de Infração fora lavrado sem que a fiscalização em seu estabelecimento tivesse sido prorrogada pelo autuante, o que teria afrontado o seu direito de efetuar, espontaneamente, os pagamentos dos débitos decorrentes do presente lançamento. Afasto, desde logo, essa pretensão, haja vista que a determinação em questão, que se encontra prevista no § 1º do art. 28 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal deste Estado - RPAF/BA -, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99 visa, tão somente, a orientar os trabalhos a serem realizados pelos prepostos fiscais, tendo, desse modo, um cunho estritamente administrativo.*

*Ressalto, por outro lado, que no lapso de tempo que decorreu entre o prazo de validade do último Termo de Prorrogação emitido (15/08/2009) e a data de lavratura do Auto de Infração (16/03/2010), o contribuinte poderia ter optado por efetuar, de maneira espontânea, e, portanto, sem a imposição de multas, o pagamento dos valores que porventura reconhecesse como devidos, conforme previsão contida no § 1º do art. 28 do RPAF/BA, faculdade que não foi exercida por exclusiva Decisão do autuado, que não pode, por essa razão, arguir que tenha sofrido qualquer tipo de prejuízo ou que tenha tido seu direito de defesa limitado de alguma forma.*

*No que concerne ao fato de o autuante ter juntado ao processo os dois Termos de Prorrogação emitidos posteriormente, não vislumbro como tal ocorrência possa representar algum dano para o contribuinte. Acrescento que esta conclusão se encontra em conformidade o entendimento que tem prevalecido nas duas instâncias deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos JJF nº. 0072-03.10 e CJF nº 0045-12.10. Afasto, assim, a nulidade suscitada.*

*Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do RPAF/BA, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, tendo o sujeito passivo demonstrado perfeito conhecimento das infrações.”*

Adentrando no mérito da autuação, assim foi decidido:

INFRAÇÃO 3 – como o autuado trouxe aos autos demonstrativo e as respectivas notas fiscais, apontando inconsistências no levantamento fiscal, o autuante, acertadamente, efetuou os ajustes, esclarecendo que em relação a várias operações interestaduais de aquisição, nas quais ocorrera o destaque do ICMS à alíquota de 12%, quando o correto seria de 7%, o contribuinte, apesar de não ter efetuado o estorno correspondente à diferença em questão, reduzira o valor do imposto creditado, proporcionalmente ao valor correspondente à diferença entre as duas alíquotas. Acatando os ajustes efetuados, a infração 03 foi mantida de forma parcial no valor de R\$4.663,66.

INFRAÇÃO 4 – de igual forma, o contribuinte trouxe aos autos planilha, bem como cópias das notas fiscais que deram suporte à exigência tributária, o que foi analisado e aceito pelo fiscal autuante, pois comprovado o recolhimento do tributo sobre algumas notas fiscais, que outras se referiam com a prestação de serviços ou por ter comprovado o lançamento dos documentos fiscais no livro fiscal próprio. A infração foi parcialmente mantida no valor de R\$2.666,31.

INFRAÇÃO 5 – observando as alegações de defesa (notas fiscais canceladas ou devolvidas e notas fiscais cujas mercadorias não tinham sido por ele adquiridas, inclusive prestando queixa policial), disse a 1ª JJF de que o autuante agiu com acerto ao excluir as notas fiscais cujas mercadorias realmente foram objeto de devolução, assim como, aquelas referentes às operações comerciais sobre as quais o fornecedor declarara que as vendas das mercadorias não foram efetivadas, desde quando os documentos fiscais em questão tinham sido destinados a outro contribuinte. E, em relação ao registro da queixa policial apresentada, foi ressaltado de que essa providência por si só não basta para elidir a exigência fiscal. A infração foi mantida parcialmente no montante de R\$10.973,55.

INFRAÇÃO 6 – foi acatada a revisão do lançamento realizada pelo fiscal autuante com base nos documentos acostados aos autos pelo impugnante já que o fiscal esclareceu que se equivocara ao transformar as unidades dos produtos na Declaração de Estoques, em comparação com o método utilizado pelo contribuinte, assim como, no que se refere ao estoque inicial dos produtos “leite longa vida Ibituruna integral” e “leite longa vida Ibituruna desnatado”. A infração foi parcialmente mantida no valor de R\$1.392.232,34.

INFRAÇÃO 11 - houve concordância com a conclusão a que chegou o autuante, pois restou provado que o ICMS relativo à diferença de alíquotas pela aquisição de veículos havia sido retido pelo fornecedor. A infração foi descaracterizada.

Quanto ao pedido do autuado pela realização de diligência, assim se posicionou a JJF: *o indefiro, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação da minha convicção e Decisão da lide, a teor do disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/BA. Acrescento que na fase de Informação Fiscal, o autuante analisou os elementos disponibilizados na peça defensiva, efetuando os ajustes pertinentes, tendo o sujeito passivo sido cientificado sobre esses resultados, quando se manifestou a respeito, porém não tendo apresentado mais nenhuma prova em favor de suas alegações e nem contestou os novos demonstrativos e argumentações oferecidos pelo autuante, o que considero como uma aceitação tácita dos novos resultados.*

Registrando de que os novos valores correspondentes ao lançamento tributário se encontram indicados no Demonstrativo de Débito acostado às fls. 1.354/1.355, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

Recorreram de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 1ª JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1508/1519). Após sucinto relato da tempestividade do seu Recurso, das razões iniciais de defesa e da Decisão da JJF, argui, preliminarmente, a nulidade do julgamento de 1ª Instância em face do cerceamento ao seu direito de defesa tendo em vista o indeferimento da diligência expressamente requerida. Ressaltando de que a mesma dizia respeito à comprovação de mercadorias consignadas em notas fiscais colhidas pelo trânsito de mercadorias, como indicou, entende descabida a aceitação tácita das mesmas, já que havia expressamente solicitado diligência para produção de prova a este respeito.

Chama atenção para o fato de que como a presunção em combate por não ser absoluta, este fato motivou o seu pedido. Além do mais, embora os julgadores tenham expressado de que os elementos existentes nos autos eram suficientes para formação de sua convicção, não declinaram os motivos para a não realização da diligência requerida, o seu motivo ou se sua realização era impossível ou inútil. Assim, restava demonstrada a absoluta falta de respaldo legal do julgamento quando indeferiu o seu pedido de diligência, violando os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório. Em consequência, o julgamento era nulo e amplamente passível de ser anulado judicialmente.

Passa, em seguida, a discorrer sobre a importância dada aos princípios jurídicos que regem os julgamentos, quer no âmbito judicial e/ou administrativo, colacionando posições de Jesus Leguina Vila (Princípios Generales Del Derecho y Constituicon, Revista de Administracion Pública, nº 114, 1987) Fabio Konder Comparato (artigo – Ação de Improbidade: Lei 8.429/92 – Competência do Juízo do 1º Grau, Pub. Boletim dos Procuradores nº 9, ano I, 1999, p. 6 e 7) e Paulo Bonavides (Curso de Direito Constitucional, 6ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1996, p. 259). Diz que o julgamento ora combatido, ao tomar posição de indeferir seu pedido de diligência, valorou o aspecto formal, justamente contrário ao princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, pois fundamental *“para comprovar a veracidade das alegações descritas pelo autuado de que as mercadorias foram entregues nas empresas destinatárias descritas nas notas fiscais”* (fl. 1512 dos autos).

Passa, em seguida, a discorrer sobre os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório. A respeito da aplicação do princípio da verdade material ao processo administrativo fiscal, transcreve palavras proferidas por James Marins para salientar que a realização da diligência decorre do princípio da ampla defesa e do contraditório, que se aplicam ao processo administrativo tributário e possuem status de norma constitucional. Faz uso, ainda, do pensamento de Edvaldo Brito acerca do princípio da ampla defesa numa perspectiva de dilação probatória e de Fernando Facury Scaf para afirmar que o exercício da ampla defesa não é apenas permitir ao contribuinte de apresentar defesa, mas, sim, de viabilizar o seu exercício e concluir que: *“Assim sendo, resta claro que intimar o autuado para que apresente sua defesa, e não permitir que sejam produzidas as provas capazes de viabilizar a defesa, equivale a não dar margem a aplicação princípio do contraditório, bem como a realização de uma defesa ampla destinada a busca da verdade material, algo que contrária ao que determinam tais princípios , já que o respeito a tais garantias não pode ser observadas no processo administrativo tributário apenas dentro de um simulacro formal, que no caso em exame ocorreu no comportamento da 2ª Junta, diante das alegações da defesa e dos documentos que foram apresentados, o que eivou o julgamento proferido por esta de vício que o torna nulo, face a flagrante violação de princípios de ordem constitucional e infraconstitucional que servem de garantias fundamentais dos contribuintes”*.

Com o título “*Da nulidade decorrente da ausência de termo de prorrogação de fiscalização. Auto lavrado após o encerramento do prazo de fiscalização. Impossibilidade de se realizar da interpretação literal do art. 18 do RPAF, a fim de reconhecer os casos de nulidade*”, observa de que tanto o autuante como a JJF reconheceram que os termos de prorrogação de fiscalização, que faltavam a partir de 15/08/2009, só foram anexados aos autos após a defesa, revelando-se imprestável ao quanto determina o art. 28, do RPAF/BA, que exige a obrigatoriedade de se dar conhecimento ao contribuinte da fiscalização em processo, consequência lógica do dispositivo legal que torna obrigatória a exigência do termo de prorrogação. Ressalta que não prope a Decisão da JJF de que somente os casos previstos no art. 18, do RPAF/BA podem motivar a nulidade do Auto de Infração, pois entende interpretação literal da norma legal, já que esse foro reconhece que não estando o contribuinte sob fiscalização pode realizar denúncia espontânea, deixando claro que as determinações do art. 28 do citado Regulamento orienta não só a atividade do fisco, como também, do contribuinte. Informa que, no presente caso, não tendo conhecimento de que estava ou não sob fiscalização em face da ausência do termo de prorrogação de fiscalização, desde o dia 15/08/2009, ficou impedido de realizar denúncia espontânea. Entende que este fato violou as garantias constitucionais inerentes ao direito de defesa do contribuinte.

Passa, em seguida, a tecer considerações a respeito do que seja uma interpretação literal da lei, citando no bojo do seu discurso interpretações de Plácido e Silva, Fábio Fanucchi, André Franco Montoro, Rui Barbosa Nogueira, Hugo de Brito Machado, Antonio Silva Cabral e Odete Medauar, nos seus ensinamentos conforme cita, e decisões do STJ (sem identificação) para afirmar que o aplicador da lei deverá interpretá-la, buscando verificar se o sentido da norma se aplica ao caso concreto que lhe está sendo apresentado. Em assim sendo, prossegue, a Decisão recorrida não pode prevalecer, já que não levou em conta outros critérios utilizados para interpretar a lei, “*atendo-se, só e somente só, a interpretação literal do art. 18 do RPAF, para reconhecer a nulidade, como se o contribuinte tivesse que ficar de forma indefinida, independentemente de prorrogação com a espada do Fisco, não sendo demais observar que uma vez encerrado o processo de fiscalização pelo término do prazo, sem que haja a devida ciência da prorrogação, o contribuinte tem inclusive o direito de realizar denúncia espontânea, já que não esta mais sob fiscalização*” (fl.1518), que é uma atividade vinculada. Afirma de que a finalidade do processo administrativo tributário é promover o acertamento da relação tributária, onde são impostos direitos e deveres à administração e aos administrados. E, assim sendo, a determinação do art. 28 do RPAF/BA não diz respeito à norma que socorre apenas a administração, já que visa, objetivamente, obrigar o fiscal a dar conhecimento ao contribuinte da condição de que está sob fiscalização, sendo manifesta a nulidade do Auto de Infração, vez que tal circunstância foi desrespeitada.

Finaliza, requerendo a anulação da Decisão recorrida e a nulidade da autuação.

A PGE/PROFIS (fl. 1523), após sumarizar as razões de defesa apresentadas pelo recorrente, emite seu Parecer. Neste opinativo, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, uma vez que:

1. “*A autuação foi iniciada com a lavratura do competente Termo de Início de fiscalização que foi posteriormente prorrogado pela Inspetoria.*”
2. “*O AI foi lavrado após o prazo de 60 (sessenta) dias da última prorrogação, o que, no entanto, não importa em nulidade, como sustenta o recorrente, já que a consequência para o fim do prazo para finalização dos trabalhos de fiscalização é a devolução ao contribuinte da espontaneidade, ou seja, da faculdade de declarar ao fisco os débitos porventura existentes, e efetuar o pagamento sem a imposição da multa. Ocorre que o contribuinte não exerceu o direito ao pagamento espontâneo, o que não pode conduzir à nulidade do feito.*”
3. “*Quanto à diligência solicitada, como bem colocado na Decisão recorrida, as alegações fáticas feitas na Defesa foram pormenorizadamente analisadas pelo autuante, tendo, inclusive, o autuado sido intimado sobre tal manifestação, não produzindo mais qualquer prova capaz de justificar a remessa dos autos a fiscal estranho ao feito. O pedido de diligência deve ser justificado, o que não ocorreu no presente caso. Não vislumbro a nulidade suscitada.*”

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Inicialmente, observo que as razões recursais se restringiram a requerer a anulação da Decisão prolatada pelo Órgão de 1º Grau deste Colegiado e a nulidade da ação fiscal.

O recorrente requer a anulação da Decisão recorrida por ter sido indeferido o seu pedido de diligência para apuração dos reais adquirentes das mercadorias consignadas nas notas fiscais que indicou, cujas justificativas são as seguintes:

1. Os julgadores ao não declinarem os motivos para a não realização da diligência, embora tenham expressado de que os elementos existentes nos autos eram suficientes para formação de sua convicção, violaram os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório.
2. Que o julgamento ao valorar o aspecto formal contrariou os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99) solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. Este é o princípio do livre convencimento motivado do juiz e/ou julgador, decorrente do seu poder discricionário e que se encontra insculpido no art. 131 e 436, do CPC e inserido no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/BA, conforme transcrevo:

**Art. 147.** Deverá ser indeferido o pedido:

**I** - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

E, neste sentido, assim disse a JJF: *Quando ao pedido do autuado pela realização de diligência, o indefiro, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação da minha convicção e Decisão da lide, a teor do disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/BA. Acrescento que na fase de Informação Fiscal, o autuante analisou os elementos disponibilizados na peça defensiva, efetuando os ajustes pertinentes, tendo o sujeito passivo sido cientificado sobre esses resultados, quando se manifestou a respeito, porém não tendo apresentado mais nenhuma prova em favor de suas alegações e nem contestou os novos demonstrativos e argumentações oferecidos pelo autuante, o que considero como uma aceitação tácita dos novos resultados.*

Por consequência, não existe na Decisão recorrida qualquer violação aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório. Nem tampouco, qualquer valoração dos aspectos formais inerentes ao processo administrativo fiscal. Ao contrário, a verdade material dos fatos foi apresentada e o recorrente não trouxe aos autos qualquer prova contrária à acusação após saneamento do PAF. Cabe ao recorrente e não ao fisco provar que as mercadorias constantes das notas fiscais que ele relacionou, e autuadas, não foram por ele adquiridas. Nos autos foram atendidos todos os requisitos legais atinentes à garantia do devido processo legal, bem como, ao exercício da ampla defesa, o que foi plenamente exercido pela empresa.



Assim, falece de justificativa a anulação da Decisão de 1º Grau, por não existir violação aos princípios de ordem constitucional e infraconstitucionais vigentes.

O recorrente trouxe como nulidade da ação fiscal o mesmo argumento apresentando na sua peça inicial, ou seja, de que o Auto de Infração fora lavrado sem que a fiscalização tivesse sido prorrogada pelo autuante, o que teria afrontado a norma legal vigente (art. 28, do RPAF/BA) e cerceado o seu direito de efetuar, espontaneamente, os pagamentos dos débitos decorrentes do presente lançamento. No seu entendimento, tanto a fiscalização como a JJF interpretou literalmente as determinações do art. 18, do RPAF/BA, não atentando de que o contribuinte não pode ficar de forma indefinida sujeito ao fisco, independentemente de prorrogação. Afora de que a finalidade do processo administrativo tributário é promover o acerto da relação tributária, onde são impostos direitos e deveres à administração e aos administrados.

Não existe qualquer discordância de que os atos da fiscalização estão vinculados à lei. Também inquestionável que o contribuinte não pode restar a mercê de uma fiscalização que não tem término. E, de igual forma, concordo com o recorrente de que o art. 28, do RPAF/BA socorre a administração tributária, bem como o contribuinte. E, por fim, os Termos de Prorrogação de Fiscalização elaborados pelo autuante após término do início da fiscalização sem ter dado conhecimento dos mesmos à empresa, não se prestam a ter validade.

Entretanto, a questão tem entendimento outro que não aquele apresentado pela empresa.

O art. 28, do RPAF/BA determina:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*

Ou seja, é na própria norma contida no art. 28 do referido Regulamento que existe a determinação de que não havendo, como no caso presente, termo de prorrogação apresentado à empresa, ela poderá exercer seu direito de denunciar espontaneamente o imposto porventura existente e não apresentado à tributação, não implicando tal fato em nulidade dos atos praticados. Em assim sendo, o argumento do recorrente de que ficou sem saber se estava ou não sob fiscalização para poder recolher o tributo, cerceando o seu direito de exercer tal procedimento, não tem qualquer pertinência, inclusive observo que sabedor dessas disposições legais conforme se depreende da defesa apresentada.

E nesta esteira, entendo ineficaz toda a argumentação apresenta de que a JJF se prendeu à literalidade das determinações do art. 18, do RPAF/BA para pronunciar a sua Decisão. Em primeiro, este não se aplica na presente lide e, em segundo, as determinações do art. 18 são claras e expressas, não sendo caso de interpretação literal de suas determinações.

Por tudo exposto, a arguição de nulidade aventada pelo recorrente não pode ser aceita.

Quanto ao Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF entendo não merecer qualquer reforma. Todas as questões apresentadas para exoneração da exigência do tributo foram de ordem puramente material, cujo saneamento foi realizado pelo próprio autuante diante das provas apresentadas pela defesa, como sucintamente se segue.

As infrações 4 e 11 tratam da exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (infração 04) e ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento (infração 11). Em relação ao imposto exigido sobre material de consumo adquirido, a empresa comprovou que parte do mesmo já havia sido recolhida e, quanto ao tributo

em relação ao ativo imobilizado, comprovou que seu fornecedor o havia retido. Acertadamente, a JJF manteve a infração 04 no valor de R\$2.666,31 e descaracterizou a infração 11.

A infração 3 diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo. Diante das provas apresentadas pelo defendente, o autuante efetuou ajustes, esclarecendo que em relação a várias operações interestaduais de aquisição, nas quais ocorrera o destaque do ICMS à alíquota de 12%, quando o correto seria de 7%, o contribuinte, apesar de não ter efetuado o estorno correspondente à diferença em questão, reduziu o valor do imposto creditado, proporcionalmente ao valor correspondente à diferença entre as duas alíquotas. A JJF, acertadamente, acatou as modificações realizadas e manteve a autuação no valor de R\$4.663,66.

Nas infrações 5 e 6 se exige ICMS apurado através de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias no exercício de 2007 (exercício fechado e cobrada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuada sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas – infração 5) e no período de 01/01/2008 a 30/9/2008 (exercício aberto) apurado pelas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – operações de saída (infração 6). Após acatamento das provas trazidas pelo defendente (notas fiscais canceladas ou devolvidas e notas fiscais cujas mercadorias não tinham sido por ele adquiridas, em relação à infração 5), e ajustes tendo em vista que o fiscal esclareceu ter se equivocado ao transformar as unidades dos produtos na Declaração de Estoques, assim como, no que se refere ao estoque inicial dos produtos “leite longa vida Ibituruna integral” e “leite longa vida Ibituruna desnatado”, a JJF, de forma correta decidiu pela procedência parcial das mesmas, nos valores de R\$10.973,55 e R\$1.392.232,34, respectivamente.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e Voluntário para manter inalterada a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232954.0002/10-9**, lavrado contra **ZENILDA REBOUÇAS DE ALMEIDA (CAFÉ 2 DE JULHO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.543.868,29**, acrescido das multas de 60% sobre R\$128.179,24 e 70% sobre R\$1.415.689,05, previstas nos incisos II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f”, VII, alínea “b” e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$100,00**, prevista no inciso XXII do mesmo artigo e lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS