

A.I. N° - 206987.0338/10-0
AUTUADO - A M REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - BOAVENTURA MASCARENHAS LIMA
ORIGEM - INFAZ ITABERABA
INTERNET - 29/09/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0202-03/11

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. 2. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTAS. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO, NA ESCRITA FISCAL, DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. A defesa limita-se a alegar que não haveria como provar a materialidade de qualquer infração à legislação tributária, pois a autuação seria obra do acaso, fictícia e imaginária, porque o levantamento do estoque não foi efetuado dentro do estabelecimento da empresa. Reclama o direito ao crédito fiscal, fundado no critério da não-cumulatividade. Fatos demonstrados nos autos. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/3/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, relativamente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.774,30, com multa de 50%;
2. declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), sendo por isso aplicadas 4 multas de R\$ 140,00, totalizando R\$ 560,00;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2006, 2007, 2008 e 2009), sendo lançado imposto no valor de R\$ 15.069,28, com multa de 70%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2006, 2007, 2008 e 2009), sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.468,98, com multa de 60%;

5. falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação [pelo ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 3.097,94 [equivalente a 10% do valor comercial das entradas não escrituradas];
6. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações não tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 460,65, equivalente a 1% das entradas não registradas.

O autuado apresentou defesa (fls. 2476/2493) observando como preliminar que o fiscal não lavrou os termos relativos ao início e ao término da fiscalização. Lembra que o Termo de Início de Fiscalização serve para marcar o fim de qualquer ato espontâneo do contribuinte, de acordo com o art. 138 do CTN, e é exigido como dever-obrigação de qualquer fiscalização, como prevê o art. 196, parágrafo único, do mesmo Código, de modo que, se o ato administrativo é omissivo em relação a esse aspecto, essa omissão de ato de ofício só pode gerar responsabilidade para aquele que devia praticá-lo, implicando a nulidade dos atos subsequentes da fiscalização, tornando ineficaz o Auto de Infração, e, conseqüentemente, o processo administrativo fiscal dele originado, haja vista que ninguém adquire direitos agindo contra a lei.

Questiona também o fato de o Auto de Infração ter sido lavrado fora do estabelecimento, alegando que isso implica a ineficácia do procedimento. Argumenta que, se o Regulamento do ICMS é omissivo nesse sentido, o mesmo não ocorre com a Lei nº 6.347/89, e sendo assim cabia ao fisco, por analogia, conforme o art. 10, I, do CTN, observar as normas supletivas do Decreto federal nº 70.235/72, art. 10, que obriga a lavratura do Auto no local da verificação do fato, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, porque qualquer suposto equívoco somente poderia ter ocorrido dentro do estabelecimento da empresa. Aduz que a doutrina específica é taxativa quanto à obrigatoriedade da lavratura de Notificação ou de Auto de infração no local do estabelecimento fiscalizado, considerando-se ineficaz e inválida a peça básica do processo administrativo, quando lavrado no posto fiscal ou no escritório dos agentes, ou em qualquer outro local diverso do estabelecimento autuado, quando nenhum motivo relevante impediu o procedimento normal e usual na fiscalização, porque a lavratura fora do estabelecimento fiscalizado quebra a segurança jurídica e a própria seriedade e pessoalidade que deve existir nas relações fisco-contribuinte. Pondera ser admissível a lavratura fora do local do estabelecimento nos casos de feiras, exposições, mostras, mercadorias em consignações, mercadorias em trânsito, ou quando motivo grave impeça a lavratura no estabelecimento. Cita lição do prof. Bernardo Ribeiro de Moraes. Protesta que o não cumprimento de qualquer formalidade vicia o procedimento fiscal, pois toda a atividade fiscal é estritamente vinculada e regrada, não havendo espaço para discricionariedade.

Reclama da falta de intimações para esclarecimentos. Argumenta que, se o agente fiscal encontra qualquer “suposta” irregularidade, antes de autuar deve necessariamente intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que preste em prazo razoável todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato, tomando por fundamento o princípio do contraditório.

Conclui alegando que os motivos da autuação são inexistentes e inidôneos, porque a peça básica da autuação foi confeccionada fora do estabelecimento da empresa, o agente fiscal não provou que fosse contador habilitado, e todo e qualquer ato fiscal é sempre regrado e vinculado à expressa previsão da lei, não havendo espaços para atos discricionários do fisco. Sustenta que o ato é nulo, e como tal não pode gerar nenhum direito ao Estado, pois ele não adquire direitos agindo contra a lei. Argumenta que a generalidade da narrativa provoca cerceamento de defesa e obsta o trabalho do julgador, que necessita de dados concretos que permitam um juízo de valor assentado na verdade real.

Quanto ao mérito, alega não haver como provar a materialidade de qualquer infração à legislação tributária, em face de imprestabilidade dos levantamentos fiscais anexados ao Auto de Infração, pois, em virtude da maneira como se realizou a autuação, esta se tornou obra do acaso, fictícia e

imaginária, porque o levantamento do estoque não foi efetuado dentro do estabelecimento da empresa, de modo a fazer prova material dos demonstrativos elaborados pela fiscalização. Cita comentário de Samuel Monteiro acerca dos requisitos do Auto de Infração, como ato administrativo regrado e vinculado. Frisa que toda ação fiscal deve ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade, legalidade e eficiência. Sustenta que nesse ponto também se equivocou o agente fiscal, por falta da demonstração da ocorrência do fato gerador, haja vista que este, no caso do ICMS, ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento, jamais na hipótese descrita no lançamento fiscal, em face da precariedade da demonstração anexada ao Auto de Infração. Alega não haver dúvida quanto à inexistência de prática ilícita neste caso, pois o Auto de Infração não tem alicerce na legislação, e por isso se opõe à ilegalidade do procedimento, declarando inaceitável o ato que macule os direitos das pessoas, especialmente quando a ilegalidade procede de um agente do poder público.

Passa a questionar a declaração de inidoneidade do fornecedor, sustentando a tese do fato impeditivo ao crédito escriturado. Argumenta que numa relação comercial entre duas empresas existem documentos que não dizem respeito ao negócio jurídico realizado entre elas, não podendo uma exigir-las da outra, porque não lhes cabe o poder de polícia, prerrogativa que é atribuída ao representante do fisco. Considera que neste caso seria importante verificar a existência ou não do negócio jurídico (aquisição de mercadorias) para concluir se existe ou não o direito ao gozo dos créditos de ICMS escriturados pela empresa *[sic]*. Aduz que ao adquirir mercadorias deve o contribuinte adotar cautelas razoáveis, inclusive formando um cadastro dos seus fornecedores habituais, e isso ocorreu neste caso, conforme comprovam os documentos juntados *[sic]*, obtidos em diferentes repartições públicas e privadas, que atestariam que o fornecedor se encontrava em pleno funcionamento até então, de modo que, ao adquirir a mercadoria (combustível) do seu fornecedor, nasceu o direito de escriturar seu crédito, de acordo com o critério da não-cumulatividade do imposto, haja vista que, concretizado o negócio jurídico que foi corporificado na Nota Fiscal, sua empresa tem o direito estabelecido na Constituição de escriturar os respectivos créditos de ICMS, independentemente da situação empresarial e fiscal em que se encontre o fornecedor dos bens. Reporta-se nesse sentido a decisão do TJ de São Paulo. Argumenta que a responsabilidade do comprador pelo tributo que a outra parte não pagou só pode ocorrer se ficar demonstrada a existência de conluio ou má-fé, e isto não ficou provado neste caso, não podendo o fisco, a pretexto de suposta irregularidade praticada por uma empresa fornecedora, transferir para outrem, no caso o autuado, a responsabilidade tributária, a menos que comprove fraude, que não pode ser presumida. Conclui dizendo que no presente Auto de Infração o agente fiscal repassou à empresa a sua responsabilidade de fiscalização, o que é inadmissível e não encontra guarida na legislação, e por conseguinte ficou provado que a operação foi efetivamente realizada, com observância da legislação tributária e comercial, não havendo nenhuma razão plausível para que se possa impedir o direito ao crédito *[sic]*.

Seguem-se considerações acerca do ônus da prova e da questão do “suposto emissor”, pontuando que o agente fiscal teria autuado a empresa baseado em uma suposição de fraude e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o fornecedor da mercadoria não estava localizado no estabelecimento informado ao fisco, sendo unicamente por esse fato declarado inidôneo. Evoca decisões no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e na esfera judicial. Cita Paulo de Barros Carvalho e Luís Eduardo Schoueri. Finaliza argumentando que, se o agente fiscal não apresentar o fato jurídico tributário, relacionando-o, por meio de provas irrefutáveis, ao evento verificado no mundo fenomênico, qual seja, a suposta emissão de Nota Fiscal, se terá por nulo o ato, por falta de um de seus pressupostos, que é a correlação lógica entre o fato e a norma infringida, haja vista que esse ônus cabe privativamente ao agente fiscal, não podendo este repassar ao contribuinte tal obrigação, muito menos apená-lo por isso.

Pede que sejam acolhidas as prejudiciais para declarar nula a sanção imposta, ou que, no mérito, se declare a improcedência da autuação. Requer a realização de diligências para elucidação das questões suscitadas, inclusive a realização de perícia, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos e suplementação de provas, ou que o órgão julgador, diante das circunstâncias, determine de ofício a diligência ou perícia que porventura julgue necessária. Requer ainda a concessão de prazo para a juntada de documentos novos, alegando impossibilidade de fazê-lo na apresentação da defesa.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 2497-2498) dizendo que, com relação à falta de Termo de Início de Fiscalização, o RPAF, no art. 26, III, c/c o art. 28, II, prevê que o Termo de Intimação substitui e dispensa a lavratura do Termo de Início, não tendo o autuado observado que foi lavrado o Termo de Intimação, conforme consta à fl. 44.

Quanto aos demais aspectos da defesa, o fiscal considera que se trata de alegações sem nenhuma fundamentação, não sendo sequer apresentado qualquer demonstrativo que possa indicar eventual inconsistência do Auto de Infração. A seu ver o objetivo dos argumentos da defesa é meramente protelatório, sem qualquer aspecto prático.

Opina pela manutenção integral do seu trabalho.

VOTO

O autuado suscitou como preliminar a falta de lavratura dos termos de início e de término da fiscalização.

O fiscal autuante contrapôs na informação que o RPAF, no art. 26, III, c/c o art. 28, II, prevê que o Termo de Intimação substitui e dispensa a lavratura do Termo de Início, não tendo o autuado observado que foi lavrado o Termo de Intimação.

Foi feita uma alteração no RPAF, através do Decreto nº 7.887/00, acrescentando-se ao inciso II do art. 28 do RPAF, que cuida do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, a expressão “sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização”. Esse acréscimo foi feito porque eram tantos os Autos de Infração anulados por descuido dos fiscais no cumprimento da norma que o legislador recorreu a um recurso extremo: dispensar a lavratura do termo de início de fiscalização.

Quanto ao termo de encerramento, não há problema, já que o próprio Auto de Infração serve para documentar o fato.

O problema é quanto ao início do procedimento.

O CTN não dá nenhuma importância ao termo de encerramento. Porém, no que tange ao termo de início, é taxativo: a autoridade fiscal deve lavrar o termo *necessário* para que se documente o início do procedimento, fixando prazo máximo para a conclusão dos exames (CTN, art. 196).

A finalidade do termo de início é, primeiro, para que o contribuinte saiba que se encontra sob ação fiscal, e, segundo, para obstar que a partir daí ele possa efetuar pagamentos espontâneos. Porém, o contribuinte não pode ficar eternamente sob ação fiscal. Daí o CTN estabelecer que seja estipulado um prazo máximo nesse sentido.

Neste caso, o fiscal não lavrou Termo de Início de Fiscalização. Se tivesse sido lavrado o Termo de Início, o contribuinte, durante 90 dias, se encontraria sob ação fiscal (RPAF, art. 28, § 1º). Passados 90 dias, caso não fosse concluída a ação fiscal, seria necessário renovar o Termo, pois em caso contrário aquele instrumento perderia sua eficácia, podendo o contribuinte efetuar pagamentos de situações pendentes, por não se encontrar juridicamente sob ação fiscal.

Porém não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização. Em seu lugar, foi lavrado apenas o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos. Com o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos também *se inicia o procedimento fiscal*, pondo-se o

contribuinte sob ação fiscal e inibindo-se pagamentos espontâneos. Porém, ao contrário do Termo de Início, cuja validade é de 90 dias, que pode ser *renovado*, no Termo de Intimação o que consta expressamente é apenas um prazo, em geral de 48 horas, para que o contribuinte apresente livros e documentos.

Farei alguns comentários acerca dos instrumentos que dão início à ação fiscal, sua finalidade e efeitos jurídicos.

O procedimento fiscal inicia-se mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início de Fiscalização, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF, art. 26). Porém, embora todos esses instrumentos tenham uma consequência comum – inibem a espontaneidade do sujeito passivo –, cada um deles tem uma finalidade, e um não substitui o outro. O Termo de Apreensão serve para documentar materialmente a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos. O Termo para Apresentação de Livros e Documentos destina-se a formalizar a solicitação para que o sujeito passivo exhiba, no prazo estipulado, os elementos que o fisco pretende examinar. O Termo de Arrecadação tem como escopo registrar a retirada de elementos da empresa para serem conduzidos à repartição fiscal. E o Termo de Início constitui o instrumento pelo qual o fisco, tendo ou não efetuado antes a intimação do sujeito passivo para exhibir livros e outros elementos, indica, formalmente, a data em que oficialmente se iniciou a fiscalização propriamente dita, tendo por isso o aludido termo um prazo de validade, sujeito, embora, a prorrogação, na forma da lei.

Tanto o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos como o Termo de Início de Fiscalização surtem o efeito de privar o sujeito passivo de exercitar sua *espontaneidade*, para fins, por exemplo, de pagamentos atrasados e para formular consulta escrita à repartição, porém diferem no tocante a outros efeitos jurídicos, pois, ao ser feita a *intimação* para apresentação de documentos, a ação fiscal em sentido estrito *ainda não se iniciou*, e há casos em que *não chega a se iniciar*, pois nem sempre os documentos solicitados se destinam a uma fiscalização efetiva, havendo inúmeras situações em que o sujeito passivo é intimado para apresentar elementos destinados apenas a instruir processos ou a cumprir diligências várias. A fiscalização propriamente dita *se inicia* somente com o Termo de Início. Isso é tão óbvio que deflui do próprio nome do termo: *Termo de Início*. Se assim não fosse, não faria sentido o legislador denominá-lo de termo de “início”, se se admite que o início já teria havido com o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos.

Outra finalidade do Termo de Início (e do Termo de Encerramento) é documentar o fato no livro de ocorrências, para que outros agentes fiscais, na mesma época ou no futuro, tomem conhecimento do que se passa com a empresa. Se um auditor deixa de lavrar os termos no livro de ocorrências, essa omissão poderá induzir outro auditor a erro no futuro.

O Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos não tem “prazo de validade”, ao contrário do Termo de Início de Fiscalização, cujo prazo é de 90 dias. O Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos apenas estipula o prazo para que o sujeito passivo exhiba os elementos solicitados. Pode ser renovado quantas vezes sejam necessárias, a critério do fisco e de acordo com as necessidades detectadas no decorrer da ação fiscal. Podem ser emitidas inclusive várias intimações num mesmo dia. Mas o contribuinte, por esse fato, não está sendo “fiscalizado”. A fiscalização começa, juridicamente, somente no instante em que é lavrado o Termo de Início, e termina no dia em que é lavrado o Termo de Encerramento, se não houver irregularidades, ou o Auto de Infração, se houver irregularidades. Aí estão os marcos inicial e final da ação fiscal efetiva.

Após a lavratura do Termo de Início, durante todo o período em que o contribuinte estiver sob ação fiscal, permanece inibida a possibilidade de recolhimento de débitos em atraso “espontaneamente”, não podendo inclusive nesse ínterim efetuar consulta escrita acerca dos aspectos sobre os quais esteja sendo fiscalizado. Se a fiscalização se prolongar por mais de 90 dias,

deve o fisco renovar o Termo de Início, sob pena de, vencido o prazo de validade do Termo de Início, ser devolvida ao sujeito passivo a espontaneidade para efetuar pagamentos de débitos, inclusive do débito que esteja sendo levantado pela fiscalização.

No caso do Termo de Início, a legislação prevê a *prorrogação* do prazo da fiscalização, dando-se ciência dessa medida ao contribuinte.

Já no caso do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, este não tem “prazo de validade”. O prazo nele estipulado é para apresentação dos elementos nele assinalados. Uma vez entregues os elementos solicitados, não sendo emitido o devido Termo de Início, cessam os efeitos do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, haja vista que este já cumpriu o seu papel, ou seja, o fisco fez uma solicitação e esta foi atendida.

Existem casos em que o procedimento fiscal se inicia pelo próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um procedimento instantâneo, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse, como em outros casos, o art. 29 do RPAF dispensa a lavratura de Termo de Início (bem como de Termo de Encerramento ou de Apreensão).

Também não há necessidade de Termos de Início ou de Encerramento de Fiscalização no caso de o procedimento fiscal ser baseado em Termo de Apreensão, pois este, embora válido por 30 dias, também é um ao instantâneo, a apreensão tem início e fim num determinado momento, sendo no corpo do instrumento feita a indicação do dia, mês, ano, hora e lugar do procedimento.

O Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos constitui uma medida técnica, como várias outras. Constitui um “ato preparatório” para que, uma vez reunidos os elementos solicitados, seja então efetuada a fiscalização. Aquele termo tem, sem dúvida, o escopo de inibir a espontaneidade do sujeito passivo, mas não determina o “início” dos trabalhos fiscais. De fato, no lapso de tempo entre a intimação para apresentação dos elementos e a entrega destes pelo sujeito passivo, não se pode dizer que o preposto fiscal está “fiscalizando”, pois ainda não há o que fiscalizar, se não foram postos ainda à sua disposição os elementos em que ele se baseará para desenvolver os seus trabalhos.

O Termo de Início tem a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado. Se, antes, ao ser intimado para apresentar livros e documentos, há apenas uma expectativa, especulando-se para que fim estão sendo requisitados os elementos, com o Termo de Início fica ele sabendo, sem nenhuma dúvida, que está sendo fiscalizado.

O vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “marco”, “limite”, “baliza”. Os termos de início e de encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que sinalizam o dia em que começa e o dia em que termina a fiscalização. Os verbos “terminar” e “determinar” provêm de “termo”. São os Termos de Início e de Encerramento que determinam, que estabelecem, que fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização.

Essa é a interpretação que faço dos arts. 26, III, e 28, II, do RPAF. De acordo com a redação dada ao inciso II do art. 28 pelo Decreto nº 7.887/00, a emissão do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos *dispensa* a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. *Dispensa*, porém *não tem precisamente o mesmo efeito*. Um tem prazo de validade (90 dias). Já o outro, perde seus efeitos no prazo estipulado (48 horas). O contribuinte não pode, em face de uma solicitação para que exhiba este ou aquele documento, ficar eternamente sob ação fiscal. Existem casos em que a fiscalização solicita algum elemento apenas para instruir processos, para cumprir diligências, etc. Nesses casos, o contribuinte estaria sob ação fiscal. Até quando?

Tendo em vista a alteração feita no inciso II do art. 28 do RPAF, estabelecendo que o Termo de Intimação dispensa o Termo de Início, parece-me que a interpretação há de ser esta: como *dispensar* não significa *substituir*, se o contribuinte tivesse efetuado o pagamento de alguma quantia atrasada, ter-se-ia de considerar o pagamento como espontâneo, porque o fiscal não agiu

nos estritos termos da lei. No entanto, para fins de embasamento deste Auto de Infração, considero que o contribuinte não foi surpreendido, ele sabia que, tendo entregue seus livros e documentos ao fisco, tais elementos seriam objeto de exames e apuração de eventuais débitos. Não houve ofensa ao princípio da não-surpresa. Ultrapasso a primeira preliminar.

Numa segunda preliminar é questionado o fato de o Auto de Infração ter sido lavrado fora do estabelecimento. O § 1º do art. 39 do RPAF prevê que o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração. Ultrapasso por isso também essa segunda preliminar.

No tocante à alegação de falta de intimação para esclarecimentos, cumpre ter em mente a distinção entre processo e procedimento. Na fase de investigação não há processo, mas apenas procedimento, que é conduzido unilateralmente pelo fisco, segundo rotinas específicas, desempenhadas pelas autoridades competentes. Concluído o procedimento investigatório, caso haja alguma infração, formaliza-se a acusação pelo instrumento próprio, o Auto de Infração – auto de lançamento e imputação de pena –, que é o procedimento final de uma cadeia de procedimentos preparatórios, e, se o contribuinte impugna o lançamento, instaura-se então o processo administrativo fiscal. Problema haveria se no processo administrativo ocorresse algum obstáculo à defesa e ao contraditório. Na fase que precede a instauração do processo não se aplicam os conceitos de ampla defesa e contraditório, pois se trata então de mero procedimento, não havendo ainda processo.

Quanto ao mérito, o autuado limita-se a alegar que não haveria como provar a materialidade de qualquer infração à legislação tributária, pois a autuação seria obra do acaso, fictícia e imaginária, porque o levantamento do estoque não foi efetuado dentro do estabelecimento da empresa. O autuado questiona a declaração de inidoneidade do fornecedor, sustentando que seria importante verificar a existência ou não do negócio jurídico (aquisição de mercadorias) para concluir se existe ou não o direito ao gozo dos créditos de ICMS escriturados pela empresa, de acordo com o critério da não-cumulatividade do imposto. Discorre acerca do ônus da prova e da questão do “suposto emissor”, alegando que o agente fiscal teria autuado a empresa com base em uma suposição de fraude e conluio que culminou com a escrituração de créditos ditos inexistentes, simplesmente porque o fornecedor da mercadoria não estava localizado no estabelecimento informado ao fisco, sendo unicamente por esse fato declarado inidôneo. Não ficou claro o que essa alegação de direito a crédito fiscal tem a ver com qualquer das 5 infrações apuradas neste Auto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206987.0338/10-0**, lavrado contra **A M REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 21.312,56**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 1.774,30, de 60% sobre R\$ 4.468,98 e de 70% sobre R\$ 15.069,28, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 4.118,59**, previstas nos incisos IX, XI e XVIII, “c”, do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de setembro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA