

**PROCESSO** - A. I. Nº 206863.0003/09-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - M DIAS BRANCO S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª CJF nº 0041-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28/08/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0232-11/14

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. Vício de procedimento. Lançamento sem explicitação clara dos dados relativos aos fatos objeto da exação, situação que atinge o direito à ampla defesa e se subsume na hipótese do art. 18, II, RPAF/99. A ação fiscal configurou-se nula por ter sido realizado procedimento de auditoria sem a necessária verificação nos dados da escrituração fiscal do contribuinte, e, em decorrência disso, não tendo sido possível o posterior enfrentamento das argumentações defensivas na forma prevista no art. 127, §6º, do RPAF/99. Diligências realizadas por Fiscal estranho ao feito não lograram corrigir a irregularidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/09/2009 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$4.645.164,92 em razão de três irregularidades, todas objeto do recurso interposto, em decorrência de decisão pela nulidade da autuação:

INFRAÇÃO 1 - Recolhimento a menor de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração (LRAICMS). ICMS no valor histórico de R\$107.111,98, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função de valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão de entradas sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. ICMS no valor histórico de R\$2.498.345,97, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas, sendo reclamado o imposto sobre a quantia de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizá-las, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas anteriormente efetuadas, também não contabilizadas, no mesmo exercício. ICMS no valor histórico de R\$2.039.706,97, acrescido da multa de 70%.

O Fisco acostou documentos às fls. 07 a 106.

O autuado ingressou com impugnação às fls. 108 a 138. Anexou documentos às fls. 139 a 210, e às fls. 214 a 2528 (volumes I a IX).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 2.530 a 2.534, ao final admitindo a possibilidade de equívocos tanto por parte do contribuinte quanto por parte do Fisco, pontuando a inexistência de

provas de erros no levantamento fiscal.

Às fls. 2.539/2.540 a 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência para que Fiscal estranho ao feito abordasse todos os argumentos apresentados na defesa, em obediência ao §6º do art. 127 do RPAF/99, elaborando, caso necessário, novos levantamentos.

Às fls. 2.542 a 2.544 Auditora Fiscal designada prestou informação segundo a qual as infrações 1, 2 e 3 restaram modificadas, respectivamente, para R\$100.450,26, R\$985.964,24 e R\$470.364,78. Juntou demonstrativos às fls. 2545 a 2635.

Intimado (fls. 2637/2638), o sujeito passivo apresentou pedido de dilação de prazo à fl. 2645, negado à fl. 2649, em despacho no qual a 4ª JJF também solicitou que o autuante fosse cientificado dos trabalhos de revisão. Às fls. 2651/2652 a repartição responsável dirigiu intimação ao autuado, que não se manifestou. O autuante não foi cientificado.

A lide foi julgada procedente em parte pela 4ª JJF, acolhendo-se o resultado encontrado na diligência realizada, conforme Acórdão JJF 0040-04/12, às fls. 2.655 a 2.660.

Foram interpostos Recursos de Ofício e Voluntário.

A PGE/PROFIS prolatou Parecer às fls. 2723 e 2724 pronunciando-se no sentido do improvimento do Recurso Voluntário.

A 3ª CJF prolatou o Acórdão CJF 0041-13/12 (fls. 2729 a 2736) decidindo pela nulidade do Acórdão JJF 0040-04/12, por falta de apreciação de todos os argumentos defensivos.

O processo retornou para a 4ª JJF, que às fls. 2748/2749 converteu o feito em segunda diligência a ser realizada pela anteriormente designada Fiscal estranha ao feito, com as recomendações:

*“De acordo com a determinação do art. 127, § 6º, RPAF/99, prestar informação sobre a revisão, com clareza, profundidade e precisão, apreciando caso a caso e indicando fundamentação de fato e de direito, todos os aspectos abordados pelo contribuinte em suas diversas intervenções no PAF.*

*Solicita-se especial atenção ao quanto disposto à fl. 2.734, para que os papéis de trabalho a serem juntados tragam, “v.g.”, argumentos contrários com fundamentação, corrijam, descrevam de forma compreensível e / ou expliquem em detalhes a metodologia de cálculo dos preços médios e das entradas e saídas consideradas; os transportes dos saldos de inventário de um exercício para outro; a tese do contribuinte de que houve arbitramento da base de cálculo (fls. 126/127); o suposto pagamento a maior em decorrência da adição da margem de valor adicionado na apuração do imposto por substituição tributária; inclusive, como dito, todas as razões apresentadas pelo impugnante ao longo do processo.*

*Na hipótese de a tarefa aqui pleiteada se mostrar inviável, em virtude de eventuais inconsistências existentes na auditoria desde o seu início, que se faça constar tal situação em documento pertinente, para que seja determinada a renovação da ação fiscal através de outra Ordem de Serviço”.*

Às fls. 2774 a 2778 a Auditora diligente prestou nova informação fiscal, ao final novamente reduzindo o valor do débito de ICMS, do montante encontrado na revisão fiscal anterior, R\$1.556.779,28, para R\$1.458.161,40, nos termos dos demonstrativos apensados às fls. 2779 a 2792.

O contribuinte pronunciou-se às fls. 2806 a 2821 apontando imprecisões na revisão fiscal e pedindo a realização de nova diligência.

O segundo julgamento em primeira instância decidiu, por unanimidade, pela nulidade do Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0041/0414, às fls. 2832 a 2838-A. Em seu voto assim se expressam o digno Relator e o Autor do Voto em separado:

#### VOTO

*Conforme exposto no Relatório acima alinhavado, a auditoria fiscal e a reclamação de tributo dos quais resultou o presente lançamento de ofício foram levados a efeito com base exclusivamente em arquivos em meio magnético. Nos dizeres do ilustre auditor, possíveis erros nas informações transmitidas via sistemas digitais, que o sujeito passivo reiteradamente comete, ensejando dificuldades para a fiscalização, não devem ser usados como justificativas para dificultar a constituição de créditos tributários em favor do Estado.*

*Veja-se que a situação versa sobre transmissões via SINTEGRA, o qual não possui a força probante e o valor legal conferidos, por exemplo, ao atual SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Trata-se de mero*

*elemento subsidiário da escrita, cuja ausência nos presentes autos ensejou as incongruências mencionadas pelo defendente, que nem o autuante nem a auditora diligente conseguiram resolver, tampouco enfrentar com argumentos fundamentados, em explícita desobediência ao art. 127, §6º, RPAF/1999, norma processual cogente, imperativa, apta a ensejar nulidade na hipótese de sua inobservância.*

*“§ 6º A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”.*

*Na busca da verdade material (art. 2º, RPAF/1999), este relator tentou converter o processo em diligência três vezes. Não tendo logrado êxito na segunda, na pauta suplementar de 27/10/2011, os autos foram encaminhados para julgamento sem os elementos suficientes à análise de mérito, do que resultou o julgamento de primeira instância eivado de vício, conforme deliberou pertinentemente a 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, anulando-o.*

*O feito foi convertido na segunda diligência (terceira tentativa), e mais uma vez a fiscalização não logrou êxito em contestar as alegações defensivas nos moldes do art. 127, §6º, RPAF/1999. Ao contrário, colacionou informações superficiais e lacunosas, o que não surpreende, porquanto, como dito, a fiscalização foi baseada tão somente em arquivos magnéticos, em detrimento da escrita, sem a qual não há como compreender os fatos, tendo-se em vista a complexidade da matéria.*

*O autuante, na primeira informação fiscal, reconheceu a presença de equívocos nos lançamentos dos códigos fiscais de operações (CFOP; infrações 02 e 03), apesar de nada ter feito para sanear-los. Assim, em função de sua notória competência e comprometimento com o interesse público, concluo que não havia condições de saneamento, exatamente em razão de o procedimento não ter tomado os arquivos magnéticos como elementos subsidiários dos livros, mas como fontes primárias e únicas de informações, o que gerou resultados incompreensíveis ao fisco e ao contribuinte.*

*“(…) reconhecemos a necessidade de sanar dúvidas e corrigir erros tais como CFOP indevido e ajustes de algumas unidades de medida que venham a ser declaradamente ditas divergentes pela autuada, e a correção dos arquivos magnéticos para conter a totalidade das notas fiscais”.*

*A diligente afirmou que para comprovar as suas alegações o autuado deveria ter trazido aos autos o livro Registro de Inventário. Com todo respeito, equivocou-se, pois para demonstrar a exatidão do levantamento quantitativo o fisco deveria ter juntado o referido livro, e não o contribuinte.*

*“CPC. Art. 333. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; (...)”.*

*É lição sabida que as decisões emanadas da Administração Pública devem ser devidamente fundamentadas. Aliás, a Constituição Federal, no que concerne às decisões dos tribunais e conselhos administrativos, é expressa em seu artigo 93, inciso X, ao exigir-lhes motivação.*

*“X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”.*

*Trazendo-se esse contexto para o objeto do processo em enfoque, tenho que a fiscalização incorreu em nulidade ao efetuar procedimento de auditoria à margem dos livros do contribuinte, e, em decorrência disso, ao não conseguir enfrentar as argumentações defensivas de forma fundamentada, clara e precisa, em explícita desobediência ao art. 127, §6º, RPAF/1999.*

*Obviamente, para dar concreção ao indigitado preceito constitucional (artigo 93, inciso X), o julgador precisa conhecer as razões de mérito das partes, sem o que não estaria a julgar, mas a homologar o ato (defeituoso) ou a sanear-lo, atividades para as quais este Conselho não tem competência. Caso o faça, usurpará os limites nos quais é obrigado a atuar.*

*Há vício insanável também em razão de a autuação ter dado ensejo a ato administrativo sem a explicitação clara, pormenorizada e compreensível dos motivos (Teoria dos motivos Determinantes), situação que atinge o direito à ampla defesa e se subsume na hipótese do art. 18, II, RPAF/1999, abaixo transcrita.*

*“Art. 18 São nulos: I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente; II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa; III - as decisões não fundamentadas; (...)”.*

*O motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação de vontade. Assim sendo, se o interessado comprovar que inexistente a realidade fática mencionada no ato como determinante da vontade, estará ele irremediavelmente inquinado de vício de legalidade.*

*Veja-se a esse respeito o que preleciona o professor Celso Antônio Bandeira de Mello.*

*“A autoridade necessita referir não apenas a base legal em que se quer estribada, mas também os fatos ou circunstâncias sobre os quais se apóia e, quando houver discricção, a relação de pertinência lógica entre seu supedâneo fático e a medida tomada, de maneira a se poder compreender sua idoneidade para lograr a*

*finalidade legal. A motivação é, pois, a justificativa do ato”.*

*Em face do exposto, com fulcro no art. 18, II, RPAF/1999, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.*

#### **VOTO EM SEPARADO**

*Quanto à infração 01, a autuada alega que o erro apontado pelo autuante limitou-se ao arquivo magnético, pois a escrita fiscal foi realizada com os valores corretos da base de cálculo, conforme folhas 2684. Na sua informação fiscal o autuante nada diz a respeito. As duas diligências realizadas também não tratam da questão. Não há, portanto, elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.*

*Quanto às infrações 02 e 03, a autuada opõe vários argumentos ao lançamento. Alega que houve, por parte do fisco, a aplicação incorreta da alíquota envolvendo produtos da cesta básica. Para tanto, aponta as mercadorias cujo tratamento tributário se enquadra nesta hipótese. Na sua informação fiscal o autuante nada diz a respeito. As duas diligências realizadas também não tratam dessa questão.*

*Assevera, ainda, que o valor do estoque inicial de 2006 diverge daquele registrado no Livro Registro de Inventário da empresa, em 31/12/2005. O autuante não acostou ao auto de infração cópia do livro fiscal citado, nem mesmo quando da prestação da informação fiscal, momento em que tal ponto já havia sido contestado. Esta questão foi abordada pela primeira diligente, a qual afirmou que a empresa não apresentou, embora intimada, o Livro Registro de Inventário, tendo se limitado a entregar formulários internos do estabelecimento. Também aqui, não é possível saber, ao certo, qual o valor dos estoques na data citada, vício que macula a credibilidade das diferenças apontadas e que evidencia a insuficiência de um elemento probatório que caberia ao autuante trazer aos autos.*

*A autuada contesta, mais uma vez, os valores relativos às saídas, pois, defende, não levou em conta várias notas fiscais. Em apoio à sua afirmativa, acosta cópia de vários documentos fiscais não registrados no levantamento fiscal. Na sua informação fiscal, mais uma vez, o autuante nada diz a respeito. As duas diligências realizadas também não tratam dessa questão.*

*Outra alegação trazida pela impugnante refere-se ao custo médio adotado pela fiscalização para apurar a base de cálculo do imposto, pois defende que tal valor diverge daquele constante do inventário do estabelecimento. Da mesma forma, na sua informação fiscal, o autuante nada diz a respeito. As duas diligências realizadas também não tratam dessa questão.*

*À folha 2702 do processo, a impugnante afirma que houve erro de transporte do saldo final de estoque para o período seguinte, tendo chegado a especificar, de forma ilustrativa, algumas mercadorias em relação às quais tal vício teria se verificado. Na sua informação fiscal, mais uma vez, o autuante nada diz a respeito. As duas diligências realizadas também não tratam dessa questão.*

*Por fim, a empresa alega, à folha 2703, que foram adotadas unidades de medida não uniformes no levantamento de estoque. Da mesma forma que o fizera para os outros vícios apontados, especifica, de forma ilustrativa, os itens em que tal desconformidade foi encontrada.*

*Todos esses vícios acima apontados não foram contraditados pelo autuante, deixando evidente que todo o levantamento quantitativo de estoques foi levado a termo com base, apenas, nos arquivos magnéticos, sem observância da escrita fiscal do contribuinte.*

*A grande quantidade de inconsistências apontadas pela empresa, sem contestação por parte da autoridade fiscal, resulta em insegurança relativamente aos elementos probatórios da existência da infração.*

*Não há, por isso, elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, sendo forçoso reconhecer a incidência do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF. Voto, assim, pela NULIDADE do presente auto de infração.*

A Junta recorreu de ofício da decisão nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01, do RPAF/99.

#### **VOTO**

Trata-se de Recurso de Ofício.

Não merece reparo a decisão recorrida. Analisando os autos deste processo verifico que, de fato, em sede de instrução do PAF, tanto em primeira quanto em segunda análise na mesma primeira instância inclusive, quando então verificada pelos doutos Julgadores a insuficiência de dados documentais a lastrear a cobrança do imposto que não teria sido recolhido ao erário, o feito foi convertido em duas diligências saneadoras sem que ficasse provado, por exemplo, se ao contribuinte assistia razão quanto à escrituração irregular de seu livro Registro de Apuração do

ICMS, em relação às mercadorias com pagamento antecipado do imposto, sem que disto resultasse falta de recolhimento do ICMS a este Estado.

Também há vício, no lançamento, em razão da incerteza quanto à forma de apuração do preço médio utilizado na apuração da base de cálculo das imputações 02 e 03. De fato, tal como dito pelo autuado, e pela JJF, das informações prestadas pelos dignos Auditores Fiscais não restam explicitados os limites dentro dos quais fixar a procedência parcial, ou integral, de cada imputação.

Por outro lado, como vê-se no texto da Informação Fiscal prestada pelo autuante, este reconhece a possibilidade de equívocos na ação fiscal empreendida. Também não nega que a mesma baseou-se exclusivamente nos dados dos arquivos magnéticos do contribuinte.

Observo que embora, de fato, seja obrigação acessória do contribuinte apresentar os registros de seus arquivos magnéticos SINTEGRA de forma fidedigna à sua escrita fiscal, porém no desenvolvimento da ação fiscalizadora os agentes fiscais preliminarmente devem verificar a consistência dos dados informados nos registros dos arquivos SINTEGRA pelo contribuinte realizando, no mínimo por amostragem, cotejo dos dados constantes desses arquivos SINTEGRA com os dados dos documentos e livros fiscais apresentados pelo sujeito passivo, quando este para tanto regularmente intimado.

Caso verificada divergência entre esses dados, deve o contribuinte ser intimado a corrigi-la e, em não o fazendo, cabe inclusive a aplicação de multa específica por este descumprimento de obrigação tributária acessória.

Ademais, se o contribuinte se nega a apresentar a documentação exigida pelo Fisco, e disto resulta a impossibilidade de aplicação de roteiros de auditoria suficientes para a verificação de regularidade do cumprimento da obrigação tributária principal, a norma tributária prevê a possibilidade até mesmo de apuração do imposto por arbitramento.

Assim, o Fisco está legalmente lastreado para agir com rigor na defesa dos recolhimentos devidos ao erário. Igual rigor define, também, os limites da ação fiscal.

Assinalo, inclusive, que quando das duas revisões efetuadas por Fiscal estranho ao feito houve divergência dos valores apontados como remanescentes para cada imputação, sem a explicitação do motivo de tais diferenças, vez que foram analisados os mesmos dados fiscais do sujeito passivo.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206863.0003/09-2**, lavrado contra **M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASLI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS