

A. I. N° - 206882.0921/08-4  
**AUTUADO** - PONTO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - LÍCIA MARIA ROCHA SOARES  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 02.04.2014

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0047-04/14**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NULIDADE. A falta dos demonstrativos analíticos de entradas e saídas não autuados impede a verificação de inconsistências defensivamente alegadas e cerceia o direito de defesa do contribuinte autuado. Impossibilidade de saneamento do vício verificada na instrução processual. Acolhida preliminar de nulidade. Infração nula. 2. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MERCADORIA CUJA SAÍDA SE DEU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. Infração reconhecida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2008, exige do autuado crédito tributário no valor de R\$ 173.231,54, em razão das seguintes infrações:

Infração 01. Falta recolhimento do imposto 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2005 e 2006, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor: R\$ 94.840,05. Multa de 70%;

Infração 02. Falta de 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. Valor: R\$ 6.809,81. Período: novembro 2005 e dezembro 2006. Multa: 60%;

Infração 03. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 71.581,68. Período: abril, maio, agosto a dezembro 2005, janeiro a novembro 2006.

O autuado impugna o auto de infração às fls. 600-609. Transcreve as infrações e, em preliminar, argui nulidade das infrações 01 e 03 pelos seguintes motivos:

1. Falta de descrição clara e precisa do fato gerador da obrigação principal (infração 01).

Infração 01

Transcrevendo o art. 39, III, do RPAF, diz que o Auto de Infração para ser regular precisa conter a descrição dos fatos infracionais de forma clara, precisa e sucinta. Transcrevendo a redação da infração, diz não ser possível entendê-la, pois a entende haver truncada e nada clara, uma vez que ora trata de suposta omissão de saída, ora diz que relaciona a falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, o que entende contrariar o artigo citado e cerceia seu direito de defesa.

Nesse sentido, reproduz excertos de doutrinas, o art. 18, IV, “a” do RPAF e ementa de decisão do CONSEF e pede seja decretada a nulidade da infração.

2. Do cerceamento do direito de defesa, pelo fato de a autuante não lhe ter entregado documentos fundamentais de comprovação da autuação (infrações 01 e 03).

Fala que embora a autuante exponha que as acusações estariam conforme demonstrativos em anexo, as mesmas não atenderam ao disposto no art. 46 do RPAF, em especial no que se refere a demonstrativos e notas fiscais, pois a autuante não os entregou-lhe.

Quanto à falta de fornecimento de documentos e/ou demonstrativos ao contribuinte pelo fisco, reproduz decisões do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT. Alega certo que deixou de ter condições ideais e necessárias para exercer seu direito à ampla defesa, o que caracteriza hipótese de nulidade do lançamento do crédito tributário, nos termos no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF.

No mérito, diz que ainda que podado no exercício de defesa pelas limitações impostas pela autuante, dentro do que lhe é possível, defende-se na forma a seguir.

Cita o art. 155, parágrafo único do RPAF, que determina a improcedência do Auto de Infração, mesmo sendo objeto de nulidade.

1. Dos equívocos cometidos no levantamento quantitativo de estoques.

Diante dos demonstrativos fiscais, diz perceber grasso erro na auditoria, visto que a autuante não observou os devidos cuidados indicados no art. 3º, II, da Portaria 445/98 (transcrito), que trata das corretas unidades das mercadorias a serem auditadas.

Exemplificando, cita situação em que adquire mercadoria com determinada unidade e a vende ora pela mesma, ora por diversa unidade, sendo este o caso do SABONETE FRANCIS que foi considerado como comercializado apenas por dúzia, quando o comercializa tanto por dúzia como por caixa.

Outro exemplo é o REFRESCO FRESH que foi considerado comercializado apenas em cartelas, apesar de sê-lo tanto por cartelas, como também por caixa.

Ao desconsiderar tais fatos, a autuante acabou por apurar números, quantidades e valores distorcidos, sem refletir e fundamentar a acusação fiscal.

Tendo em vista o grande volume de documentos fiscais necessários para comprovar o erro da autuante que, segundo ela, espalha-se por todas as mercadorias objeto da infração 01, acosta ao Anexo 03, as NFs de SABONETE FRANCIS, REFRESCO FRESH e SARDINHA em unidades distintas das consideradas nos demonstrativos fiscais.

Supondo que não seja decretada a nulidade e/ou improcedência da infração 01, pede diligência fiscal, a fim de comprovar o que afirma.

2. Da improcedência da infração 03, face ao disposto no art. 42, §5º, da Lei 7.014/96.

Reproduzindo o citado dispositivo legal, por se tratar de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória no mesmo período do levantamento quantitativo da infração 01, entende ser esta consequência direta da suposta falta de registro das NFs de entrada (infração 03) e, por isso,

absolvida pela multa proposta para o descumprimento da infração 01, razão pela qual, a infração 03 não teria como prosseguir.

3. Da improcedência da infração 03, face à comprovação documental feita no sentido de não ter havido falta de registro de NFs de entrada na escrita fiscal

Diz que diante do grande volume de NFs objeto da autuação, por amostragem demonstrará o equívoco da autuante. Tomará como exemplo o mês de novembro/05, visto ter sido o período cuja multa é de maior valor e em razão de as NFs analisadas serem de um mesmo emitente (PRONTO S/A), o que possibilitou obtenção de cópia das notas fiscais autuadas nesse emitente.

Alega que, conforme documentação acostada, tais NFs foram objeto de devolução, o que, segundo ele, descharacteriza a autuação.

Outra NF que diz merecer comentário é a 496761, emitida pela EBAL em 18/02/06, no valor de R\$ 39.960,00 que trata de simples devolução de mercadoria, razão pela qual não poderia integrar o demonstrativo fiscal.

Pelas razões que expôs, conclui pedindo a nulidade, e/ou improcedência das infrações 01 e 03, além da diligência fiscal já referida.

A autuante presta informação fiscal às fls. 735-736.

Com relação à preliminar de nulidade para a infração 01 por falta de descrição clara e precisa do fato gerador da obrigação principal, esclarece que os termos utilizados são os padronizados no SEAI. Ademais, a precisa tipificação, os demonstrativos anexados, inclusive o levantamento quantitativo de estoque, constituem elementos suficientes para a clara descrição do fato imputado.

Com relação ao cerceamento de defesa em razão de não ter entregado documentos fundamentais para comprovação dos fatos autuados, informa que entregou todos os demonstrativos, conforme certificado pelo Sr. Alberto dos Santos Silva, preposto da empresa.

No que diz respeito às alegações de mérito, diz que o autuado não apresenta elementos que justifiquem suas considerações, mesmo sobre Sabonete Francis ou Refresco Fresh, pois não indica de maneira objetiva os erros do levantamento fiscal, uma vez que este foi efetuado com base nos arquivos magnéticos apresentados pela empresa.

Com relação à alegação de improcedência da infração 03 em razão do disposto no §5º do art. 42 da Lei 7.014/96, informa que a mesma foi interposta em razão da falta de registro da aquisição de mercadorias tributáveis. Até mesmo a alegação da improcedência com base nas NFs emitidas pela fornecedora Pronto S/A, merece análise mais acurada, já que a data da autorização dos respectivos AIDF é posterior à confecção das mesmas (vide os dados nos documentos). Outrossim, entende pertinente as alegações traduzidas no §5º do art. 42, da lei do ICMS da Bahia.

Conclui ratificando as infrações 01 e 02, ao tempo em que diz demonstrar sensibilidade técnica à arguição defensória sobre a infração 03.

Às fls. 742/3 consta pedido de diligência. Analisando os autos e para garantir a concreção dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, em especial os da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, tendo em vista que os documentos juntado pelo autuado na ocasião da defesa comprovam as incoerências que aponta no levantamento quantitativo, a 1ª JJF converteu o PAF em diligência à Infaz de origem para que:

#### 1 – AUTUANTE

*Tendo em vista que todas as informações dos documentos fiscais necessárias ao levantamento quantitativo estão nos arquivos magnéticos, inclusive as unidades em que foram comercializadas as mercadorias objeto do lançamento, ajustar o levantamento quantitativo de débito atendendo ao disposto no inciso II da Portaria 445, nele incluindo as notas fiscais*  
ACÓRDÃO JJF N° 0047-04/14

*arroladas na Infração 03 que possuam mercadorias elencadas no levantamento quantitativo da Infração 01, identificando, consequentemente, as NFs da infração 03 que, por ventura forem incluídas no levantamento quantitativo da infração 01.*

*2 – Fornecer ao autuado, cópia da nova informação fiscal, demonstrativos refeitos, mediante recibo juntado ao PAF, reabrindo-se o prazo de defesa.*

Às fls. 751/2 o autuante, respondendo à diligência, informa que nos levantamentos fiscais, sobretudo na infração 01, observou “criteriosamente” o que prescreve o inciso II do artigo 3º da Portaria 445/98, especialmente quanto à conversão das unidades de comercialização praticadas pelo recorrente, não havendo, portanto, necessidade de ajuste do levantamento quantitativo quanto a este aspecto.

Diz ratificar as considerações do Relator no que se refere ao entendimento de que todas as informações necessárias ao levantamento quantitativo estão (ou deveriam estar) nos arquivos magnéticos, inclusive as unidades em que foram comercializadas as mercadorias objeto de lançamento. Estende tal entendimento às operações de devolução de mercadorias, razão pela qual descaberia qualquer providência no sentido de incluir as NFs arroladas na infração 03 e que, eventualmente possuam mercadorias elencadas no levantamento quantitativo da infração 01, que, inclusive, registrou “omissão de saídas tributáveis”, em decorrência do Levantamento Quantitativo de Estoque, quando apurou omissão de saídas de mercadorias tributáveis maior que a omissão de entradas, situação em que a eventual inclusão de novos elementos resultaria em “*inovatio in pejus*”, o que é vedado em foro de contencioso administrativo.

Com relação à infração 03, ratifica a necessidade de registro das NFs arroladas, inclusive as de devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, conforme prevê o RICMS-BA (sobretudo por serem de operações tributadas), o que o contribuinte não fez, razão pela qual ratifica a autuação.

Repete ter observado o disposto no art. 3º da Portaria 445/98 na ação fiscal e ratifica os termos do PAF.

Às fls. 754-756 consta extrato SIGAT informando pagamento vinculado ao Auto de Infração.

À fl. 758 o seguinte pedido de diligência:

*“Considerando que instruindo o PAF para pauta de julgamento observamos que dos autos não constam os demonstrativos analíticos do levantamento quantitativo de estoques que sustenta a infração 01, tampouco prova de que o contribuinte recebeu cópia de todos os papéis de trabalho elaborados na ação fiscal, tendo em vista a garantia da concreção dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, em especial os da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, além das disposições contidas nos arts. 28, § 4º, II, 41, II, 46 e, especialmente, art. 8º, § 3º, todos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, esta 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à Inspetoria de Origem para:*

**Autuante:**

*Juntar ao PAF os demonstrativos analíticos do levantamento quantitativo em meio magnético.*

**Repartição Fiscal de origem:**

- a) *Fornecer ao autuado cópia dos demonstrativos juntados ao PAF;*
- b) *Reabrir prazo de 30 (trinta) dias para defesa.*

*Caso o autuado se manifeste, o processo deve ser retornado ao autuante para se pronunciar a respeito.”*

Às fls. 763/4 a autuante requer “**RECONSIDERAÇÃO DE DESPACHO**, em vista da constatação de que o mesmo fundamenta-se na, perdoável, inobservância dos fatos e elementos probatórios

trazidos pelo Autuante, bem como no considerável afronto ao princípio da economia processual.”

Escreve que se refere à existência nos autos dos “demonstrativos analíticos de levantamento quantitativo de estoque que sustenta a infração 01” (fls. 07-87), com ciência/recibo de cópia por preposto do autuado.

Afirma ser “injustificada” e sem “motivação processual” nesse contencioso, o fornecimento de cópias dos “demonstrativos analíticos do levantamento quantitativo em meio magnético”, pois o Dec. 11.608/2009, que introduziu o §3º do artigo 8º do RPAF, foi publicado mais de 180 dias depois da lavratura e ciência deste Auto de Infração.

Assim, considerando: a) inexistência de novos demonstrativos; b) que “descabem diligências ou determinações ao contrário senso do que prescreve o diploma legal, sobretudo o RPAF/BA e, sobretudo, Dec. 11608/2009, no que se refere à entrega de cópias de demonstrativos em meio magnético”; c) “que a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias enseja em significativo prejuízo ao andamento do PAF, benefício *extra legis* ao autuado, e, sobretudo grave afronto ao princípio da economia processual...”, requer a RECONSIDERAÇÃO DO DESPACHO exarado às fls. 758 e imediato julgamento do Auto de Infração.

Às fls. 767/8, em função da informação da autuante sobre o pedido de diligência anterior, consta novo pedido de diligência, determinando:

**“À Autuante:**

*Juntar ao PAF os demonstrativos analíticos relativos às entradas e saídas do levantamento quantitativo em papel e/ou meio magnético.*

**À Repartição Fiscal de origem:**

- a) *Fornecer ao autuado cópia dos demonstrativos que forem juntados ao PAF por conta da diligência;*
- b) *Reabrir prazo de 30 (trinta) dias para defesa.*

*Caso o autuado se manifeste, o processo deve ser retornado ao autuante para se pronunciar a respeito”.*

Às fls. 771/3, a autuante informa que: a) que os únicos demonstrativos produzidos com relação ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias são os sintéticos que constam às fls. 07-87; b) que não conseguiu identificar na legislação a obrigação de juntada e entrega de cópia de relatórios analíticos ao sujeito passivo, nem a vincularidade reclamada; c) entende que os relatórios autuados identificando apenas as diferenças encontradas em cada mercadoria comercializada, “caracterizam, de forma inexorável, a infração imputada”, portanto, suficientes para o exercício da ampla defesa; d) entende que a disposição no §3º do art. 8º do RPAF se refere apenas a planilhas do PAF que, para ela, só existem a partir da DEFESA; f) diz que se resignará com a decisão da JJF sobre o caso.

Às fls. 778-782 o Impugnante se manifesta sobre os novos argumentos aduzidos pela autuante. Ratifica os argumentos defensivos. Diz que já na inicial impugnação arguiu a nulidade das infrações 01 e 03 em face de a autuante não ter obedecido ao RPAF no que diz respeito ao fornecimento de demonstrativos fiscais. Reproduz ementas de decisões do TIT e dizendo que a JJF percebeu falhas a respeito da ausência de demonstrativos e planilhas capazes de esclarecer, explicar e fundamentar o lançamento e tendo em vista que a autuante não atendeu ao solicitado pela JJF chegando a afirmar “não dispor de outros demonstrativos além daqueles que já integram a peça vestibular...”, repete o pedido de nulidade e improcedência das infrações.

Às fls. 788/9 a autuante presta informação fiscal sobre a manifestação do Impugnante. Diz ter a analisado e registra que “todos” os demonstrativos necessários para a caracterização da infração

estão autuados. Entende que demais demonstrativos que atendem à tese defensiva devem ser produzidos pelo Impugnante, não cabendo a inversão do ônus probatório de maneira imotivada.

Aduz que o convencimento do julgador deve se ater às questões técnicas do Auto de Infração e, caso deseje a produção de “provas periciais”, estas devem ser produzidas por peritos técnicos ou por assistentes do órgão julgador.

Salienta que o PAF está completo, o autuado não fez juntada de elementos capazes de elidir a ação fiscal, tendo, inclusive, se beneficiado da Lei 11.908/2010 para pagamento de parte do Auto de Infração.

Ressalta que a alegação de cerceamento de defesa não deve ser usada e, muito menos acatada, no sentido de protelar o curso do andamento do PAF. Ratifica “que os demonstrativos apensados pelo autuante são mais que suficientes para caracterização da infração...” e solicita seja declarada a total procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Como acima relatado, o auto de infração acusa cometimento de três infrações. Tendo em vista que expressamente o sujeito passivo reconheceu o cometimento da infração 02, extinguindo o crédito tributário dessa infração por pagamento (CTN: 156, I; fls. 739-740, 754-756), esta não terá o mérito apreciado.

Das demais infrações a sociedade empresária autuada se defende alegando:

Com preliminar de nulidade por: **a)** Falta de descrição clara e precisa do fato gerador da obrigação principal (infração 01); **b)** Cerceamento do direito de defesa, pelo fato de a autuante não lhe ter entregado documentos fundamentais de comprovação da autuação (infrações 01 e 03).

Pois bem, o art. 153 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, dispõe que o órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas (art. 153) e a matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas (art. 154). Então passo a analisar as preliminares suscitadas para cada infração contestada.

### Infração 01

Acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada no procedimento fiscal de auditoria por Levantamento Quantitativo de Estoques, no caso, exercício fechado (2005 e 2006), cujos **únicos demonstrativos** autuados e reiteradamente confessados elaborados pela auditora fiscal são os constantes às fls. 07-87.

Esse procedimento de auditoria consiste em uma operação aritmética em que, definidas as mercadorias comercializadas e uniformizadas as unidades para cada item, ao Estoque Inicial (**EI**) se soma a entrada (**E**) e se diminui o Estoque Final (**EF**) para se encontrar a saída real (**SR**) de cada mercadoria no exercício.

Do confronto da saída real (**SR**) com os documentos fiscais que obrigatoriamente o contribuinte deve emitir para cada saída (Saídas com NFs: **SNFs**), apura-se eventual saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal (Omissão de Saída: **OS**). Portanto, aparentemente é uma operação simples (**OS = SR – SNFs**).

Nesse tipo de auditoria se faz necessário a computação dos seguintes dados: **a)** estoques inicial e final, cuja fonte legal é o livro Registro de Inventário; **b)** NFs de entrada de mercadoria no estabelecimento e, **c)** NFs de saída, cuja fonte legal são os respectivos documentos fiscais.

Obviamente, a legislação obriga que esses dados devam compor a escrituração fiscal do contribuinte e o espelho dessa movimentação deve ser repassado ao fisco em arquivos magnéticos do SINTEGRA (normas relativas ao Convênio ICMS 57/95).

Ocorre que a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95 (RICMS: art. 708-A). Ou seja, a legislação admite possibilidade de inconsistências nos arquivos magnéticos transmitidos bem como regula as providências para correção de eventuais inconsistências (RICMS: art. 708-A, §5º).

Claro que o tipo de auditoria em pauta não prescinde da manipulação dos arquivos magnéticos, mas, para ser acertada, também não prescinde da confirmação de que seus dados correspondam aos constantes dos respectivos documentos.

Para se chegar ao demonstrativo resumo autuado às fls. 07-31 e 39-77 donde as quantidades (ali sintéticas) são transportadas, previamente computam-se as quantidades analíticas das notas fiscais de entrada e saídas.

Portanto, individualizando nota a nota. Isto é plenamente exequível, mesmo em empresa de grande movimentação comercial, pois os arquivos SINTEGRA também trazem tais dados. Gera-se, assim, demonstrativos analíticos das NFs de entrada e saídas que devem constar dos autos de modo impresso no todo ou em parte exemplificativa e, indispensavelmente (em especial em caso de grande movimento), em meio magnético, pois essencial para esclarecer qualquer questionamento de inconsistência documental que eventualmente venha ser alegado pelo sujeito passivo, de modo a assegurar-lhe o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, objetivamente apontando eventuais inconsistências no procedimento fiscal (RPAF: art. 123).

O RPAF dispõe:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

- I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;
- II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Por ser obra humana, mesmo que efetuado com o necessário zelo, erros podem ocorrer no levantamento fiscal. O que não pode ocorrer, sem prejuízo do ato, é o exercício de uma atribuição de ofício (CTN: art. 142), de forma a bloquear ou dar azo a pleito por manifesto cerceamento ao direito de ampla defesa, princípio fundamental de direito, corolário do devido processo legal.

No procedimento administrativo de lançamento tributário, por força dos princípios de “cientificação” e “acessibilidade aos elementos do expediente”, o contribuinte não pode ser surpreendido.

Na informação fiscal (fl. 736), a autuante expressa que o levantamento quantitativo foi efetuado com base nos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, mas compulsando os autos não vislumbra prova de que tenha conferido seus dados com os documentos fiscais nem com a escrituração fiscal do contribuinte que fiscalizou.

Ademais, fato é que ainda que não tenha feito provas nos autos da necessária e competente certeza dos dados por ocasião da ação fiscal da qual resultou o auto de infração, oportunidades não faltaram à autuante para tanto no curso da instrução processual, seja respondendo aos argumentos e elementos apontados pelo Impugnante (fls. 600/9, 778/82), seja por ocasião das

diversas diligências deferidas (fls. 742/3, 758 e 767/8), quando, respondendo aos pedidos, apenas contestou a pertinência das requisições, alinhando argumentos que apreciaremos.

A despeito disso e como visto na explicação de que a infração em apreço (omissão de saída) decorre do confronto entre a quantidade de mercadoria comercializada *versus* correspondentes documentos fiscais emitidos, cuja repercussão tributária é a falta de recolhimento de ICMS relacionada a uma omissão de saídas detectada (o que está claro e precisamente descrito como fato gerador da obrigação principal na infração 01), estimo não haver pertinência jurídica para a preliminar de nulidade quanto à falta de descrição clara e precisa do fato gerador da obrigação principal.

Sem embargo, acolho a preliminar relativa ao cerceamento do direito de defesa por falta de entrega de documentos fundamentais para que a sociedade empresária autuada tivesse condições de pleno exercício de tal direito, pelos fatos retro alinhavados somados aos que, em consequência de análise sobre as respostas aos pedidos de diligência deferidos por este Órgão Judicante Administrativo, exporei.

Sobre o instituto de Direito Processual Administrativo Tributário denominado Informação Fiscal, o RPAF dispõe:

Art. 126. Apresentada defesa relativa a Auto de Infração, a autoridade preparadora juntará a petição ao processo administrativo fiscal, mediante lavratura de termo próprio, acusando a data do recebimento, e dará vista da mesma ao autuante, no primeiro dia útil seguinte ao do recebimento da defesa, para produzir a informação fiscal acerca das razões do impugnante.

Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

...

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

A Defesa foi juntada aos autos em 10/02/2009 (fl. 599). Os autos foram encaminhados à autora do feito em 16/02/2009 (fl. 732) e sua informação fiscal, datada de 30/07/2009 (fl. 736), foi juntada aos autos em 21/08/2009.

Além das preliminares, juntando os documentos de fls. 626-731 (105 NFs compostas no levantamento fiscal e cópia de parte do livro Registro de Entrada de Mercadorias), o Impugnante apontou nos documentos, dados divergentes com os apresentados no demonstrativo sintético autuado às folhas citadas.

Com relação ao argumento de mérito, a autuante sustenta a acusação apenas dizendo que “o Autuado deixa de apresentar quaisquer elementos que justifiquem suas considerações. Mesmo quando afirma que as mercadorias como Sabonete Francis ou Refresco Fresh, pudessesem ter sido classificadas em unidades distintas, deixa de indicar de maneira objetiva, onde, eventualmente, possa ter havido qualquer erro no levantamento fiscal, uma vez que este foi efetuado com base nos arquivos magnéticos apresentados pela própria empresa” (item 3 da informação fiscal de fls. 735/6).

Ora, caso houvesse nos autos os demonstrativos analíticos das entradas e saídas, essa questão de fato poderia ser esclarecida tanto pelo Impugnante especificando as divergências entre documentos e dados do arquivo magnético (se houver), quanto na instrução processual (se não houver), uma vez que no demonstrativo resumo/sintético autuados não se identificam os documentos de contraprova trazidos pelo Impugnante.

Conforme o disposto no § 1º do art. 18 do RPAF, a autuante teve oportunidades para elucidar o fato alegado ou corrigir a possível inconsistência quando para tanto foi requisitada por este Órgão de autocontrole do lançamento tributário de ofício, mas, como veremos, isso não fez.

Sobre questão de prova que se aplica ao caso e de onde decorre a disposição do art. 41, do RPAF, o Código de Processo Civil dispõe:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, cada um à sua hora, as pessoas da relação jurídica tributária em lide, Sujeito Ativo, representado no procedimento fiscal pela autora do feito e Sujeito Passivo autuado devem provar suas razões.

Considerando que todas as informações necessárias ao levantamento quantitativo poderiam estar nos arquivos magnéticos mais documentos fiscais autuados, no sentido da melhor aplicar o Direito ao caso e sanear o PAF, como acima minuciosamente relatado, este Órgão de Julgamento deferiu diligências, que não lograram o êxito pretendido.

Como retro informado, respondendo aos contra-argumentos da autuante, passo à fundamentação complementar do acolhimento da nulidade suscitada.

Sobre os demonstrativos de fls. 07-31 e 39-77: Não contendo a individualização das NFs de modo a dirimir a alegada inconsistência nas quantidades dos documentos juntados à Defesa, os demonstrativos são insuficientes para provar da assertiva da autuante e junto com a declaração de inexistência de outros demonstrativos, traduzem e implicam em insuficientes elementos para se determinar, com segurança, a infração acusada.

Pelo motivo de ver satisfeita a disciplina contida no art. 41 de modo a condicionar o pleno exercício do direito constitucional de ampla defesa e na forma indicada no art. 123 do RPAF, justificam-se as diligências deferidas, cuja avaliação de pertinência é atribuição da autoridade julgadora, tendo em vista que objetiva a formação do seu convencimento (RPAF: arts. 146 e 148). Portanto, nada foi feito a contrário senso por este Órgão de Julgamento para justificar o não atendimento dos diligentes pedidos.

Sobre a disposição do § 3º do art. 8º do RPAF e argumento de só se aplicar a “processo” quando, no caso, se trataria de “procedimento”, exponho:

O Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2008 e a redação do dispositivo legal citado com efeitos de 27/03/08 a 16/07/09 já obrigava juntada de todos demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante também em disco de armazenamento de dados.

Embora o tema referente a *processo* e *procedimento* ainda remanesça marcado por grande desajuste doutrinário principalmente por cuidar de conceitos que se referem a diversas disciplinas jurídicas como Direito Processual Civil e Penal, Direito Administrativo, Direito Constitucional e o Direito Tributário, o vocábulo *processo* tem significação polissêmica ora podendo ser compreendido como sequência, ora como relação jurídica, ou mesmo como mero conjunto físico de documentos (autos).

Em sua obra, Fundamentos del Derecho Processual Civil (Buenos Aires, Ed. Depalma, 1993, pp. 121-123) J. Couture ensina que: *la misma palabra designa tanto el acto y el documento, la acción y la película cinematográfica que la registra.*

No Brasil, desde a década de 70, em precisa doutrina, Hely Lopes Meirelles já se pronunciava no sentido de que a noção de Processo Administrativo deveria estar associada à solução de controvérsias entre a Administração e os particulares dizendo que o que caracteriza o *processo* é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia e o que tipifica o *procedimento* de um processo é o modo específico do ordenamento desses atos.

Em importante trabalho sobre Processo Administrativo (*Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*, São Paulo, Max Limonad, pp. 48-56), Romeu Felipe Bacelar

identifica quatro sequências capitais para a construção do Processo Administrativo contemporâneo, das quais, para nosso caso, destaco as duas primeiras:

- 1<sup>a</sup>. Todo processo é *procedimento*, mas nem todo procedimento se converte em *processo*;
- 2<sup>a</sup>. O regime jurídico de processo não pode perder de vista as exigências do rito procedural (processo é também procedimento).

Isto posto, independentemente do dualismo procedimento/processo existente no Direito Tributário onde não se encontra convergência sobre o momento em que se detecta o início da etapa processual tributária (autores como Francisco Martínes, sustentam que, sendo processo de determinação administrativa e não jurisdicional, o Processo Tributário somente tem lugar após esgotado o iter administrativo de determinação tributária. Outra linha de pensamento apenas admite “atividade jurisdicional” por tribunais estranhos à Administração<sup>1</sup>. Outros, como Dino Jarach sustentam que a etapa administrativa necessariamente deve preceder à contenciosa e ser por esta assimilada de modo a respeitar a tese denominada *unidad fundamental do Processo Tributário* que não concebe contencioso tributário antes de esgotada a via administrativa<sup>2</sup>. Outros, como Valdés Costa, Saldanha Sanches e Soares Martínez, admitem germinação de efetiva jurisdicinalização nos Órgãos Administrativos Judicantes<sup>3</sup>), questionamos: haverá Processo Administrativo Fiscal no caso em apreço, constituindo-o apenas com peças processuais a partir da Impugnação do acusado como entende a autuante?

Portanto, estimo sem substância o argumento da autuante.

A indicação de reabertura do prazo de 30 dias que a ilustre autuante entende ensejar “significativo prejuízo processual ao andamento do PAF, benefício *extra legis* ao autuado, e, sobretudo, grave afronto ao princípio da economia processual”, assim como os demais pedidos objeto das reiteradas diligências, visou preservar os direitos envolvidos no caso, tanto do contribuinte quanto do Estado.

Sobre a vinculação do fisco tanto na atividade fiscal quanto na função julgadora de autocontrole que a autuante disse não conseguir enxergar na legislação, observo que a fiscalização, como ato administrativo nos apresenta dois aspectos práticos: o mérito e a legalidade, cabendo ao primeiro a análise da oportunidade e conveniência (que é a zona livre onde devem pairar as medidas administrativas), que tem por limite, justamente, o segundo, que pressupõe o limite da lei e, a meu ver, principalmente, critérios mínimos de razoabilidade e bom senso, que não se pode prescindir.

A legislação tributária (art. 96 do CTN) e a sua aplicação há que observar a Constituição Federal, (redundância que se impõe), não apenas na visão estática dos enunciados jurídicos. A legislação tributária há que observar a Constituição Federal no *agir prático da moral tributária do fisco*, na aplicação do valor liberdade como princípio norteador e limitador do direito de tributar.

Assim, os poderes das autoridades deverão ser exercidos com fulcro nos princípios constitucionais administrativos (art. 37 da CF/88), bem como no princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV da CF/88) e no princípio da razoabilidade, que é corolário do devido processo legal em seu aspecto material.

É certo que o controle dos atos administrativos se dará através do princípio da razoabilidade, averiguando a necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito do ato. No nosso caso, essa atividade, sentido lógico da existência dos Órgãos Administrativos de Julgamento Fiscal, se reveste na função de *autocontrole* dos lançamentos tributários de ofício.

<sup>1</sup> El Processo Tributario. Derecho Fiscal, t. XX, p.13, apud Hector B. Villegas, p.432.

<sup>2</sup> Curso de Derecho Tributario, 3<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: Abeledo-Perro, 1982, pp. 356 e ss

<sup>3</sup> Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 286; Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal, Lisboa, Petrony, 1991, p. 99; Direito Fiscal, 7<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 1993, p. 403.

Assim agindo, na esfera da Administração Pública, no âmbito da Fazenda Pública, do ponto de vista material, tanto o órgão de lançamento tributário, como os órgãos de julgamento do lançamento impugnado são órgãos de justiça que devem atuar com imparcialidade, em razão de o objetivo comum de atuação ser uma aplicação objetiva e vinculada da lei.

Se a Administração ativa (aqui entendida como atividade fiscal), funciona de ofício objetivando efetivar o *interesse público* coativamente mediante a realização de uma função regrada nos termos e nos limites da lei, a Administração judicante funciona por iniciativa do administrado tendo por objeto solucionar conforme o direito as controvérsias decorrentes do funcionamento da Administração ativa. Nesta função, o interesse objetivado é o *interesse da ordem jurídica*, consubstanciado na recomposição das situações em que essa ordem, por alguma razão, seja questionada.

Assim, voltando ao caso, ao: **i)** apenas dizer “demonstro sensibilidade técnica à arguição defensória com relação à infração 03” na informação fiscal (fl. 736); **ii)** não reparar/entender a repercussão de mercadorias tributáveis constantes das NF's arroladas na infração 03 no resultado do levantamento quantitativo da infração 01; **iii)** sugerir pela produção de provas periciais para um caso que delas, ao menos até agora, se prescinde por se tratar de simples esclarecimentos em corriqueiro método de auditoria, labuta ordinária do auditor fiscal; **iv)** justificar/confessar não dispor de mais demonstrativos; **v)** objetivamente, não demonstrar ter conferido o ato administrativo inicial frente às alegações e documentos apresentados pelo sujeito passivo; **vi)** não demonstrar ter tentado cumprir as providências requisitadas usando os arquivos do banco de dados da SEFAZ, já que as informações referentes aos arquivos magnéticos recebidos do contribuinte pela SEFAZ não indicam omissão de entrega relativa ao período fiscalizado; **vii)** não aportar aos autos as provas para tanto, dos autos não é possível certificar de qual verdade material se reveste a acusação fiscal, uma vez que as provas autuadas são insuficientes para tanto. Não havendo as informações detalhadas dos documentos fiscais fonte dos dados nos demonstrativos da infração, o exercício da defesa resta prejudicado e nem possibilita o julgamento do mérito da lide, pois o lançamento resta comprometido em certeza.

Ora, numa auditoria que resulte acusação de descumprimento de obrigação tributária, a autoridade fiscal, repito, por ser obrigada a constituir o crédito tributário pelo lançamento (assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível), estritamente vinculada à lei (CTN: art. 142 e parágrafo), ao proceder pela aplicação da lei deve consubstanciar o ato com elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração de modo a que não deixe margem a dúvida sobre a acusação. Neste caso, a dúvida existe desde a inicial, foi objeto da impugnação e no curso da instrução fez-se as relatadas tentativas de esclarecimento que não surtiram o efeito pretendido. Portanto, a dúvida quanto à certeza da acusação fiscal persiste.

Pelo exposto e em definitivo, firmo que a falta nos autos dos demonstrativos analíticos espelhando os documentos fiscais aportados aos autos, impede saber a quem cabe razão nessa questão. Portanto, não autuando os demonstrativos analíticos e não aportando suficientes provas para garantir o crédito tributário que pretendeu constituir, estimo que a autora do ato administrativo em questão não se desincumbiu do seu ônus probatório, cerceou o direito de defesa do contribuinte e impede este órgão de julgamento finalizar a pretensão tributária no valor iniciado. Com respaldo no art. 18, II e IV “a”, do RPAF, voto pela NULIDADE da infração 01.

Com fundamento no art. 156 do citado regulamento, represento à autoridade competente para, analisando a possibilidade, instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas.

Infração nula.

### Infração 03

Exige multa por entrada de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem registro na escrita fiscal. A infração esta demonstrada às fls. 89-92 e 161-164. Cópias dos documentos fiscais estão autuadas (fls. 93-159 e 175-185, nelas constam destaque de ICMS e o livro Registro de Entrada (fls. 220-422 e 468-597).

Na inicial de defesa, tendo em vista ter ocorrência no mesmo período da infração 01, com fundamento na disposição do §5º, do art. 42, da Lei 7.014/96, o Impugnante, não desconhecendo as NFs, mas entendendo ser a infração 01 uma consequência direta da infração em apreço, a penalidade não se aplicaria por ser absorvida pela multa por descumprimento de obrigação proposta para a infração 01.

Posteriormente, conforme pedido formalizado à fl. 749, nos termos da Lei Estadual 11.908/2010, quitou parte do valor exigido, deixando na lide apenas as NFs relativas a novembro 2005.

O art. 322 do RICMS-BA, traduzindo normativa do Conv. SINIEF 06/89, obriga o contribuinte a escriturar no livro Registro de Entradas de Mercadorias, todas as notas fiscais de entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento. O livro Registro de Entrada autuado, por não conter registros das NFs objeto da autuação, prova o cometimento da infração como acusada.

Portanto, a infração está claramente caracterizada e tem penalidade prevista no art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, como proposta neste auto de infração.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração devendo ser homologado o valor já recolhido.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206882.0921/08-4, lavrado contra **PONTO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.809,81**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 71.581,68**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2014.

PAULO DANILLO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR