

**PROCESSO** - A. I. N° 206882.0921/08-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PONTO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - PONTO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0047-04/14  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 24/03/2015

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0072-12/15**

**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. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA. Reduzida a multa conforme ao princípio do § 7º do art. 42 da Lei n° 7.014/96, do qual admite-se tal situação desde que o contribuinte não tenha havido dolo, fraude ou simulação, em relação ao pagamento de imposto. Redução, de ofício, da multa para 10% do valor lançado. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhida a preliminar de nulidade. Recursos NÃO PROVIDOS, com redução da multa da infração 1. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício em relação à Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 20/03/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2008, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 173.231,54 (cento e setenta e três mil duzentos e trinta e um reais e cinquenta e quatro centavos) em decorrência do cometimento de 03 (três) infrações.

O autuado reconheceu expressamente o cometimento da infração 2, conforme fls. 739/740 e 754/756, bem como quitou parcialmente o 3º lançamento, fls. 749, mantendo sua irresignação quanto aos valores exigidos no mês de novembro/2005.

Assim, são objeto de Recursos:

**Infração 01. RO** – *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 03. RV** – *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 apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 600/609), arguindo preliminares de nulidade nas infrações 1 e 3, bem como atacando o mérito das mesmas. Requeru ainda a realização de diligência.

A autuante apresentou sua informação fiscal (fls. 735/736), em que ratifica o teor das infrações 01 e 02, bem como, entendeu pertinente às alegações traduzidas no §5º do art. 42 da Lei 7.014/96.

Em seguida, foram realizadas diversas conversões do PAF em diligência (fls. 742/743, 758 e 767/768). A autuante se manifestou contrária a todas as diligências realizadas, tendo inclusive pedido a reconsideração da conversão em diligência, chegando ao ponto de descumprir as determinações dos julgadores de piso (fl. 764).

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, procedente em parte o Auto de Infração nº 206882.0921/08-4, determinando que o autuado fosse intimado 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, o que fez nos seguintes termos:

#### **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 empresário autuado 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 empresário autuado 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, pudessem 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:*

*1ª. Todo processo é procedimento, mas nem todo procedimento se converte em processo;*

*2ª. 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 apóis 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 unidade 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 extralegis 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.*

*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.*

Na mesma ocasião a Junta recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1º, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 4ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora corrente:

a) No que tange às preliminares de nulidade suscitadas, a Junta entendeu que não merece

prosperar a alegação de que o AI não teria descrito clara e precisamente o fato gerador da obrigação principal, pois estas informações encontram-se na descrição da infração 01. De outro modo, acolheu a preliminar relativa ao cerceamento de defesa, ao considerar que houvera a falta de entrega de documentos fundamentais para que o autuado tivesse condições para o pleno exercício deste direito;

- b) Considerou que os demonstrativos fiscais trazidos pela autuante não individualizaram as NF's, de modo que estes seriam provas insuficientes para determinar com segurança o cometimento da infração acusada. Ressaltou ainda que o i. Fiscal não sanou esta falta, mesmo com a realização de diversas diligências;
- c) Estimou sem substância o argumento da autuante de que o disposto no §3º do art. 8º do RPAF só se aplicaria a "processo", quando o caso concreto se trataria de "procedimento", por entender que a despeito do dualismo entre os conceitos, não pode haver PAF somente com as peças processuais constantes da impugnação do acusado, como pretende a autuante;
- d) Informou que a reabertura do prazo de 30 dias e as conversões do processo em diligência, a despeito das alegações da autuante de que serviria como prejuízo processual, benefício *extralegis* ao autuado, e afronta ao princípio da economia processual, visou apenas à preservação dos direitos envolvidos no caso;
- e) Sendo assim, julgou nula a infração 1, por entender que a autora do ato administrativo não se desincumbiu do seu ônus probatório, cerceou o direito de defesa do contribuinte, e impediu que o órgão julgador finalizasse a pretensão tributária no valor iniciado, tendo como base o art. 18, II e IV "a", do RPAF;
- f) Representou à autoridade competente para, analisando a possibilidade, instaurasse novo procedimento fiscal a salvo de falhas;
- g) Em relação à infração 03, considerou-a procedente, pois o Livro Registro de Entradas do autuado não contém o registro das NF's objeto da autuação, o que acaba por ferir o art. 322 do RICMS-BA, e provar o cometimento do lançamento.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls.813/820)** em relação à Decisão da junta:

- i. Esclarecendo inicialmente que o Recurso versa somente sobre o débito referente ao mês de novembro de 2005 da infração 3;
- ii. Alegar que o reconhecimento da nulidade por cerceamento de defesa, em relação à infração 01, também deveria ser aplicada na infração 3, nos termos do art. 18, II e IV "a", do RPAF/99, sob o argumento de que a falta do fornecimento de documentos e/ou demonstrativos pela autuante gerou o cerceamento ao direito de defesa;
- iii. Arguir que a multa prevista na infração 3 seria absorvida pela multa aplicável pelo descumprimento da obrigação principal apontada no item 1 do Auto de Infração, conforme o disposto no art. 42, §5º, da Lei Estadual nº 7.014/96;
- iv. Além de afirmar que não houve a falta de registro das notas fiscais indicadas pela autuante, pois no mês de novembro de 2005, conforme documentação anexada, cada nota fiscal de entrada constante no demonstrativo fiscal havia sido objeto de devolução.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls.827/829) opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. Não merece prosperar a alegação de cerceamento do direito de defesa, uma vez que resta comprovado nas fls. 89/92 e 161/164 a materialidade da infração, cuja prova fora feita pelo cotejo de Notas Fiscais de entrada e livro Registro de Entradas;
- ii. Deu Parecer no sentido de que o §5º do art.42, da Lei Estadual 7.014/96, não tem aplicação no presente caso, pois a infração 03 diz respeito a operações com notas, sem o registro na

- escrita fiscal, enquanto a infração 01 trata de situação oposta, em que ocorreram operações sem a emissão dos documentos fiscais;
- iii. De igual forma, rechaçou a tese recursal da inexistência da infração no mês de novembro/05, ao ponderar que o que se está imputando ao autuado é a falta de registro na escrita fiscal, e sendo assim, as supostas devoluções não teriam o condão de elidir o lançamento.

Em sessão de julgamento o Conselheiro Paulo Danilo Reis julgou-se impedido de participar do presente julgamento por ter composto a JJF que prolatou a Decisão recorrida.

## VOTO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 20/03/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2008, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 173.231,54 (cento e setenta e três mil duzentos e trinta e um reais e cinquenta e quatro centavos) em decorrência do cometimento de 03 (três) infrações.

O autuado reconheceu expressamente o cometimento da infração 02, conforme fls. 739/740 e 754/756, bem como quitou parcialmente o 3º lançamento, fls. 749, mantendo sua irresignação quanto aos valores exigidos no mês de novembro/2005.

Assim, o Recurso de Ofício versa sobre a desoneração procedida pela JJF em relação à Infração 1 por julgá-la NULA, e o Recurso Voluntário versa sobre a manutenção integral da Infração 3, especialmente quanto aos valores relativos aos fatos geradores ocorridos no mês de novembro/05, já que os demais foram reconhecidos e recolhidos pelo Recorrente.

Delimitados os objetos dos respectivos Recursos, passo à análise do Recurso de Ofício.

Após a análise da Decisão recorrida e do presente PAF, entendo que não merece reparo a Decisão de piso.

Da análise do presente processo, verifico que o relator de piso foi extremamente cauteloso e tentou de todas as formas sanar os vícios existentes no presente processo, tanto assim que o converteu em diligência por 3 oportunidades. Ao passo contrário, encontrou completa resistência da autuante, que se negou a cumprir as diligências formuladas e, chegou ao ponto de requerer a reconsideração do despacho de diligência.

Cumpre-me ressaltar que tal postura é extremamente danosa ao processo administrativo, que se presta a buscar a verdade material.

No caso concreto, as diligências determinadas pelos julgadores de piso foram extremamente pertinentes. O contribuinte aduziu erro na auditoria de estoque levada a cabo pela autuante, e trouxe documentos que comprovam que adquire e vende mercadorias em unidades de medidas distintas.

Por sua vez, o relator de piso pediu que a autuante comprovasse que considerou tais medidas, já que dos autos constava tão somente demonstrativo sintético. No mais, requereu também que fosse acostado aos autos demonstrativo analítico, fazendo constar os números das notas fiscais de entradas e de saídas consideradas no respectivo levantamento.

A autuante simplesmente afirmou que levou em consideração as diferentes medidas, respeitando o que dispõe a Portaria nº 445/98, e disse não ter nenhum outro demonstrativo, bem como que não seria obrigada a produzir demonstrativos distintos dos que foram anexados ao presente PAF.

Assim, entendo ter sido acertada a análise realizada pela JJF, que me permito citar:

*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).*

Por sua vez, também entendo acertada a conclusão a que chegou a JJF, manifestada da seguinte forma:

*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.*

Assim, diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Passo à análise do Recurso Voluntário.

O Recorrente aduz em resumo que: i) o reconhecimento da nulidade por cerceamento de defesa, em relação à infração 1, também deveria ser aplicada na infração 3, nos termos do art. 18, II e IV “a”, do RPAF/99, sob o argumento de que a falta do fornecimento de documentos e/ou demonstrativos pela autuante gerou o cerceamento ao direito de defesa; ii) a multa prevista na infração 3 seria absorvida pela multa aplicável pelo descumprimento da obrigação principal apontada no item 1 do Auto de Infração, conforme o disposto no art. 42, §5º, da Lei Estadual nº 7.014/96; iii) não houve a falta de registro das notas fiscais indicadas pela autuante, pois no mês de novembro de 2005, conforme documentação anexada, cada nota fiscal de entrada constante no demonstrativo fiscal havia sido objeto de devolução.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada entendo não assistir razão ao Recorrente. Os demonstrativos não apresentados e que geraram o reconhecimento da Nulidade da Infração 1 em nada tem haver com os demonstrativos que subsidiam a Infração 3.

Em relação à Infração 3 a Autuante juntou demonstrativos às fls. 89 a 92 detalhando todas as notas fiscais que não foram objeto de escrituração. Ademais, com base em tais demonstrativos que foram efetivamente entregues ao contribuinte, ele foi capaz de apresentar cópia de todas as notas fiscais não registradas (anexo 4 de sua impugnação), bem como contestar o mérito do respectivo lançamento.

Assim, entendo não assistir razão ao Recorrente, razão pela qual não acolho a preliminar de Nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de diligência formulado em seus pedidos, verifico que o mesmo foi feito de

forma genérica e sem nenhuma fundamentação, entendo também estarem nos autos os elementos necessários para convencimento deste Relator, razão pela qual indefiro o pedido formulado.

No mérito, quanto à sua alegação de que a Infração 3 restaria insubstancial uma vez que seria absorvida pela Infração 1, igualmente não merece ser acolhida.

Inicialmente cumpre ressaltar que, diante do reconhecimento da Nulidade da Infração 1, bem como do transcurso do prazo decadencial para novo lançamento, não há como alegar que a Infração 3 seria absorvida pela 1, uma vez que esta não mais existe.

Outrossim, cumpre ressaltar que suas alegações meritórias são conflitantes, isto porque, apenas é objeto de Recurso os fatos geradores ocorridos no mês de novembro/05, que o Recorrente alega que todas as notas não escrituradas foram objeto de devolução posterior, desta feita, se todas as mercadorias foram devolvidas e não tiveram suas entradas e saídas escrituradas, não haveria qualquer repercussão para o levantamento quantitativo de estoque.

Por último, quanto à sua alegação de improcedência do lançamento em razão de todas as mercadorias não escrituradas terem sido devolvidas, e que portanto não se tratariam de operações tributáveis, também entendo não assistir razão ao recorrente.

De fato, cotejando os demonstrativos de fls. 90 a 92, com as notas fiscais anexadas pelo Recorrente em sua impugnação (anexo 04), verifico que todas as mercadorias constantes nas notas fiscais de entradas não escrituradas foram objeto de posterior devolução.

Como exemplo, a Nota Fiscal n. 756 (fl. 633) emitida pela Pronto S.A em favor do recorrente, na data de 07.11.2005, no valor de R\$ 8.533,80, teve a devolução das respectivas mercadorias acobertadas pela NF 70 (fl. 634) emitida em 18.11.2005.

Ocorre que, ao contrário do quanto aduzido pelo Recorrente, as operações representadas pelos respectivos documentos fiscais são operações tributáveis, para tanto, basta verificar nos citados documentos fiscais que houve o destaque do imposto estadual.

O simples fato de tais mercadorias terem sido posteriormente devolvidas não desobriga o recorrente a cumprir a obrigação acessória de escriturar tais operações, até porque, além das duas operações serem tributadas, para se anular o crédito com o correspondente débito na saída. Ademais, no momento da entrada da mercadoria não se poderia ter certeza de que a mesma seria devolvida.

De fato, não houve prejuízo financeiro ao Estado, se houvesse o Recorrente estaria sendo cobrado, também, do imposto devido, mas tal fato não desconfigura a ocorrência da infração acessória.

Assim, entendo restar subsistente a Infração 3, razão pela qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Em tempo, de ofício, ressalto que o cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigação acessória tem por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê tais medidas se ficar provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude e simulação e que não implicou falta de pagamento de tributo. Esse dispositivo contém dois requisitos para que se possa reduzir ou cancelar a multa.

Um desses requisitos é que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação. Como nestes autos sequer foi ventilada a existência de tais práticas, a meu ver caracteriza a sua boa fé.

O outro é que a infração considerada não tenha implicado falta de pagamento do tributo, fato também incontroverso, como já analisado no curso do presente voto.

No caso concreto, não há nenhum fato que comprove que o contribuinte agiu de má fé, outrossim, a não escrituração das notas do mês de novembro/05 não acarretaram na falta de recolhimento de obrigação principal, uma vez que não acarretou em nenhum prejuízo financeiro ao Estado.

Em verdade, entendo que o próprio contribuinte tenha sido prejudicado com o descumprimento da respectiva obrigação acessória uma vez que, ao deixar de escriturar as entradas, deixou de aproveitar, mesmo que temporariamente, os créditos decorrentes da respectiva operação, que seriam posteriormente anulados com o débito da operação de devolução.

Assim, considero preenchidos os requisitos legais para redução da multa.

O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao Processo Administrativo determinados princípios jurídicos, “sem prejuízo de outros princípios de direito” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que o fato não tenha implicado falta de pagamento de imposto.

A penalidade aplicada no presente lançamento fiscal, apesar de legalmente prevista, no meu entender é desproporcional.

Assim, proponho a redução da penalidade relativa ao mês de novembro/05 no valor de R\$40.441,42, ao percentual de 10% do originalmente lançado, perfazendo assim o valor de R\$4.044,14. Assim, o montante do débito fica no valor total de R\$41.995,21, sendo ICMS no valor de R\$6.809,81 (infração 2 - reconhecida) mais a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$35.184,40.

## 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, de ofício, reduzir em 10% a multa da infração 2, mês de novembro/05, para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.809,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$35.184,40**, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS