

A. I. N° - 206855.0002/05-7  
AUTUADO - COMPANHIA NACIONAL DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO EMANOEL BRITO ANDRADE  
ORIGEM - INFAS BONOCO  
INTERNET - 27.04.06

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0102-02/06**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Preliminar de nulidade não acatada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2005, pela falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Quantidades apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado no período de 01/01/2003 a 31/12/2003. Sendo apurado o débito de R\$ 16.199,62 e aplicada a multa de 70%.

O sujeito passivo ao apresentar tempestivamente sua contestação, fls. 58 a 79, tecendo comentários acerca da importância dos princípios do direito que devem permeiar o processo administrativo fiscal.

Assevera que o princípio da legalidade objetiva deve ser respeitado pela autoridade fiscal tendo em vista que a função administrativa tributária deve ser exercida com total obediência a esse princípio uma vez que o tributo somente será tornado líquido e certo e, consequentemente, exigido dentro da mais estrita legalidade, agindo o fisco com integral imparcialidade.

Enfatiza também o autuado o princípio da verdade material assinalando que o processo administrativo fiscal se diferencia do processo judicial, precipuamente no tocante a busca da verdade material, tanto é assim que se encontra devidamente albergado no RPAF-BA/99 em seu art. 1º, bem como o próprio CTN, consagra implicitamente, o respeito à busca da verdade material, na esfera administrativa, ao condicionar a exigência do crédito tributário a que não haja mais discussão acerca da materialidade da ocorrência do fato jurídico tributário e da legitimidade do crédito tributário, quando, no inciso III do art. 151 prevê a possibilidade da suspensão da exigibilidade do crédito, enquanto se encontrarem em discussão as reclamações e os recursos administrativos.

Diz que, conforme o princípio da inquisitoriedade, que é devidamente aplicável ao Direito Tributário, o fato gerador deve ser apurado *ex officio*, devendo a autoridade julgadora administrativa presidir a determinação do modo e da extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pelas partes. Complementa ainda, com os

ensinamentos dos juristas José Luis Saldanha Sanches e Ruy Barbosa Nogueira para enfatizar que é o caráter inquisitório que diferencia o processo tributário do processo civil.

Assinala ainda, que o princípio da tipicidade cerrada adotado pelo direito tributário brasileiro deve também ser respeitado, pois na tipicidade cerrada há subsunção do fato concreto ao tipo, isto é, o fato concreto deve apresentar as características do tipo, exigindo-se que se encaixe dentro do tipo legal para que seja aplicado. Acrescenta que o tipo tributário cerrado quando devidamente levado a efeito, oferece a certeza e segurança para o contribuinte, evitando lides que se arrastam indefinidamente, para ao final, serem julgadas desfavoravelmente ao Estado, face à exigência tributária em desconformidade com a lei.

Antes de adentrar ao mérito, o sujeito passivo suscita preliminar de nulidade invocando, inicialmente, o § 1º do art. 18 do RPAF/99 para afirmar que descabe, no presente caso, a revisão fiscal prevista nesse dispositivo legal para corrigir eventuais incorreções ou omissões, ou no caso em que esteja o processo viciado pela não-inobservância de meras exigências meramente formais. Aduzindo que no caso de não se tratar de incorreções e omissões eventuais e não sendo as exigências não observadas de caráter meramente formal, não cabe qualquer tipo de revisão fiscal. Afirma o autuado é caso de nulidade. Redargüindo que ficará claro no presente Auto de Infração a existência de omissões e incorreções de natureza grave e por isso deverá ser declarada a sua nulidade.

Aduz, também, que o autuante forneceu ao encerrar o trabalho fiscal, além do Auto de Infração, cópias do demonstrativo de débito, e dos demonstrativos do cálculo das omissões, do levantamento quantitativos das entradas e das saídas e do cálculo do preço médio, enfatizando que no levantamento quantitativo das saídas não discrimina as notas fiscais individualizadamente como fora feito o cálculo, ou seja, sem indicar quais as quantidades das mercadorias em cada nota fiscal. Ressalta que, sem essa informação não é possível elaborar uma defesa ideal onde se possa apresentar todos os argumentos defensivos aplicáveis à questão.

Afirma que identificou várias notas fiscais de saídas constando quantidades do produto Endozime Aw Plus, como se houvesse saídas deste produto quando na realidade nestas notas fiscais não constam tais produtos. Com isso, entende o autuado que teve seu direito de ampla defesa cerceado, pois não pode conferir nota por nota, o levantamento efetuado pelo autuante, sendo, portanto, passível de nulidade o Auto de Infração. Acrescentando que se assim não for entendido, solicita que seja fornecido o demonstrativo quantitativo de saídas discriminando nota por nota de cada produto e que seja concedido a reabertura do prazo de defesa como prevê o RPAF.

Observa que existem inúmeras decisões inclusive em nível federal que amparam a pretensão de nulidade por parte do autuado, reafirmando que, além do arrimo jurisprudencial está evidente que a ação fiscal fora eivada de inteira nulidade. Finaliza aduzindo que, por certo o crédito tributário não ficou constituído de forma legítima, por não ter se assentado dentro do mais estrito princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, implicando inexoravelmente em sua nulidade.

Atribui, também, como motivação para a nulificação do Auto de Infração a falta de clareza e precisão na descrição da acusação, como exige o inciso III do art. 38 do RPAF-BA/99, tendo em vista que a situação descrita pela autoridade não caracteriza fato gerador do ICMS, redargüindo que a infração deve estar bem descrita pelo autuante para possibilitar o exercício da ampla defesa, tanto é assim que está previsto na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF. Por fim cita algumas ementas de decisões nulas proferidas pelas JJF deste CONSEF.

Em relação ao mérito requer a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que, mesmo não tendo sido apresentado o demonstrativo quantitativo das saídas discriminando nota por nota, examinou superficialmente o trabalho do autuante e constatou os seguintes equívocos e falhas graves que repercutiram na correção dos demonstrativos apresentados e geraram diferença no estoque existente.

- a) Os números das notas fiscais constantes do levantamento de saídas, no seu corpo não conferem com os produtos levantados pelo autuante e sim são as últimas notas emitidas no final de cada mês;
- b) O levantamento quantitativo de saídas não é analítico, impedindo de se efetuar uma conferência;
- c) O autuante lançou notas fiscais de devolução de compras no levantamento de entradas e também considerou as mesmas notas no levantamento de saídas (nota fiscal nº 8667 de 06/2003);
- d) Divergências nas saídas do produto Endozime Aw Plus. Em fevereiro/03 as saídas reais são 70 unidades (o autuante considerou 85), em março, 65 unidades o autuante lançou 74 e assim ocorreu em outros meses.

Alega, também, que o autuante não calculou o preço unitário médio, do produto Endozime Aw Plus, conforme preconiza a alínea “b” do inciso II do art. 60 do RPAF-BA/99. Pois, considerou o valor do preço médio unitário de R\$ 300,00, apurado através da nota fiscal nº 9501 de emissão da própria empresa de “devolução”, quando o custo médio unitário correto de aquisição no último mês é de R\$ 170,00 apurado através da nota fiscal de nº 11041, fl. 99.

Enfatiza que conforme se verifica no seu arrazoado o levantamento não fora realizado de acordo com as regras básicas da contabilidade e, portanto, não serve para atender a pretensão das autoridades fiscais.

Transcreve ensinamento do jurista Amílcar de Araújo Falcão para demonstrar a importância da correta apuração da base de cálculo para não gerar distorção no fato gerador.

Cita diversas ementas de julgamentos deste CONSEF, na tentativa de corroborar com os seus argumentos.

Finaliza seu arrazoado defensivo solicitando que seja procedida a informação fiscal de modo a atender a determinação do § 6º do RPAF-BA/99. Insiste ainda, em que pese o seu reconhecimento da nulidade do processo, na determinação do parágrafo único do art. 155 do RPAF-BA/99, reitera seu pleito pela improcedência do Auto de Infração, além de requerer o direito de provar tudo quanto alegado, por todos os meios de prova admitidos em direito inclusive por meio de diligências fiscais.

O autuante ao proceder sua informação fiscal, fls. 103 a 106, depois de descrever sinteticamente as ponderações carreadas aos autos pela defesa, apresenta sua contestação acerca de cada alegação do autuado.

1. esclarece que nos levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias as notas fiscais de saídas são agrupadas por período mensal, tendo em vista que o programa utilizado na feitura do levantamento só disponibiliza apenas seis dígitos para essa informação e apresenta uma tabela, indicando para cada mês, os números da primeira e da última nota fiscal de cada período.( exemplo jan/03 – 7882 a 7991);
2. afirma que a infração apurada encontra-se perfeitamente descrita e devidamente enquadrada sendo desprovida de fundamento a preliminar levantada pela defesa;
3. quanto às decisões apresentadas(resoluções e acórdãos) são vagas e genéricas, referindo-se a casos sem nenhuma similaridade com a autuação em pauta;
4. afirma que no levantamento quantitativo entram todas as notas fiscais de movimentação física de mercadorias, inclusive, as de devoluções tanto de vendas como de compras. Entretanto equivocou-se o autuado ao alegar ter sido utilizado no levantamento a nota fiscal nº 8667, já que não se trata dessa nota, como se pode verificar na primeira folha do demonstrativo, onde consta a nota fiscal nº 8677 de 30.06.03;
5. quanto as diferenças apresentadas em relação ao produto Endozime Aw Plus nas saídas nos meses de fevereiro e de março, afirma que, para configurar a efetiva diferença alegada,

deveriam ter sido acostadas aos autos as cópias das referidas notas fiscais mencionadas no demonstrativo apresentado pela defesa, por isso mantém as quantidades originalmente lançadas;

6. acata a ponderação relativa ao preço unitário médio do produto Endozime Aw Plus, reconhecendo como correto o valor de R\$ 170,00, conforme lançado na nota fiscal nº 11.041 de 30.10.2003. Procede as correções decorrente da mudança e apresenta um novo demonstrativo de débito, onde fica explicitado a redução do débito original de R\$ 16.199,62, para R\$ 12.312,02, fl. 106.

O autuado em sua manifestação acerca da informação fiscal procedida pelo autuante mantém integralmente seus argumentos inicialmente apresentados e, em relação à informação fiscal prestada pelo autuante, apresenta as seguintes ponderações:

- I. reafirma que na forma em que fora efetuado o levantamento quantitativo, sem identificar cada nota fiscal de saída com a respectiva quantidade do produto, não tem condição de conferir os lançamentos nota por nota;
- II. o autuante não contestou o demonstrativo efetuado nota por nota e anexado na defesa, onde figura uma diferença de 174 unidades de Endozime Plus;
- III. exemplifica no mês de fevereiro em que o produto Endozime Plus constante das notas fiscais emitidas no mês totalizam 70 unidades e o autuante lançou 85 unidades;
- IV. reafirma que a nota fiscal de número 8677 de 30.06.03, na qual consta o produto Endozime Plus, trata-se de devolução de cliente e o autuante lançou tanto na entrada quanto nas saídas;
- V. o autuante também se enganou no levantamento de outros produtos tais como Humidificador Vent Filter, conforme demonstrativo já anexado na defesa;
- VI. o autuante reconheceu a incorreção do preço unitário médio do Endozime Plus;
- VII. informa que não anexou à defesa as notas fiscais emitidas no exercício de 2003, pela quantidade ser bastante volumosa, cerca de 700 notas, contudo informa que se encontram à disposição do fisco.

Conclui sua manifestação reafirmando sua tese inicial e requerendo a nulidade do Auto de Infração, e propõe, caso não seja acatado o seu pedido, que seja realizada diligência fiscal para que preposto fiscal efetue o levantamento quantitativo, por espécie de mercadoria de todas as mercadorias constantes deste Auto de Infração, nota por nota, que seja cientificado o sujeito passivo da diligência e reaberto o prazo de defesa, como determina o RPAF.

Em face da existência de inconsistências ainda não esclarecidas no levantamento quantitativo efetuado pelo autuante, os componentes desta Junta, em pauta suplementar, decidiram baixar os autos em diligências para aclarar os seguintes pontos:

1. Conferir a relação, fls. 80 a 85, da relação das saídas dos produtos ENDOZIME AW PLUS e HUMIDIFICADOR VENT FILTER, elaborada pelo autuado e
2. Apurar, com base nas respectivas notas fiscais, se existe, efetivamente, as diferenças nas quantidades de saídas apontadas pela defesa;
3. Caso sejam detetadas quaisquer diferenças nas quantidades dos produtos indicados, em relação às apuradas pelo autuante, que sejam efetuadas as correções necessárias;
4. Verificar se a nota fiscal nº 8677 de 30/06/2003, trata-se de nota fiscal de entrada de devolução de cliente e se fora lançada em duplicidade, ou seja, tanto na entrada quanto na saída. Em caso positivo efetuar a devida correção;

Atendida a diligência por fiscal estranho ao feito da ASTEC, fls. 128 a 130, ficou consignado no Parecer nº 249/05 as correções efetuadas pelo diligente com base nos exames da documentação fiscal do autuado. O produto Endozime Aw Plus teve a omissão de entrada reduzida para 108 unidades e o produto Humidificador Vent Filter teve a omissão de entradas aumentada para 1.860, conforme demonstrativo de apuração apensado ao aludido parecer. Intimado o autuado, fl. 136, para conhecimento do resultado da diligência, não se manifestou no prazo regulamentar.

## VOTO

Depois de examinar o presente Auto de Infração verifico tratar-se da exigência de ICMS no valor total de R\$ 16.199,62, decorrente da presunção legal de omissão de saídas, apurada, conforme consta da epígrafe Infração 01, fl. 01, através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado no período de 31/01/2003 a 31/12/2003.

Inicialmente deixo de acatar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em seu arrazoado defensivo pelas razões a seguir expostas.

Discordo do autuado quando afirma que os equívocos cometidos pelo autuante não são incorreções ou incorreções eventuais e que seu direito de ampla defesa não fora plenamente exercido, tendo em vista a não discriminação, nota por nota, no levantamento quantitativo de saídas apresentado pelo autuante, bem como, a falta de clareza alegada quanto ao enquadramento legal não minudente. Aspectos estes, que arrimam e constituem o cerne da argumentação da defesa ao suscitar sua preliminar de nulidade. Primeiramente enfatizo a natureza do trabalho levado a efeito, quando se realiza um levantamento quantitativo de estoque, no qual são manipulados para coleta de diversas informações em centenas de documentos fiscais, susceptível, portanto, de eventual equívoco, que podem e devem ser saneados de pronto, como ocorreu, superando este óbice. Aliás, o próprio autuante corrobora com esta tese quando alude em sua defesa a não inclusão das cópias das notas fiscais por superarem a quantidade de setecentas. E, demonstra também, de forma cabal, quando se equivocou ao citar, em sua defesa, a nota fiscal nº 8667, quando na realidade quis se referir a nota fiscal nº 8677. Entendo que estes equívocos são inerentes à própria natureza do roteiro de auditoria aplicado, eis que, são perfeitamente identificáveis e passíveis de correção sem contaminar a apuração da quantificação dos estoques, a contrário senso, do que pretende aduzir a defesa. Quanto à alegada falta de especificação, nota por nota, no demonstrativo do levantamento das saídas, verifico também, que embora não tenham sido especificadas individualizadamente, todas as notas fiscais com as quantidades de cada produto levantado, depreende-se claramente a indicação da última nota fiscal emitida em cada período mensal, com o total das quantidades de cada item, demonstrativo do autuante, fls. 08 a 12. Por se tratar de notas fiscais de emissão do próprio autuado, cujos documentos foram apresentados a fiscalização e se encontram sob a custódia do próprio autuado, torna-se perfeitamente plausível que este fato, além de devidamente esclarecido pelo autuante em sua informação fiscal, não impossibilitou o sujeito passivo na elaboração de sua defesa. Tanto é assim que apresentou relação de quantidades de saídas, por ele elaborada, fls. 80 a 85, para confrontar e indicar divergências em relação ao levantamento do autuante. Não procede também a alegação do sujeito passivo quanto a falta de clareza e precisão da acusação fiscal uma vez que se encontra perfeitamente descrito o fato concreto objeto do Auto de Infração, bem como, estão corretos, tanto o enquadramento legal, quanto a tipificação da multa aplicada. Por tudo isso, entendo descaber, no presente caso, a pretensa preliminar de nulidade.

No que tange ao mérito, por se tratar de presunção de omissão de saídas apurada através de levantamento quantitativo de estoque, o autuado defende-se apontando falhas e equívocos cometidos pelo autuante em seu levantamento. Alega dificuldade de conferir a quantidade de saídas pelo fato do demonstrativo não conter a discriminação nota por nota; aponta nota fiscal de devolução de compra considerada tanto na entrada como na saída; discorda das quantidades de saídas do produto Endozime Aw Plus lançadas pelo autuante nos meses de fevereiro e março, além de apontar erro no cálculo do preço unitário médio efetuado pelo autuante deste mesmo produto. O sujeito passivo, depois de citar vários acórdãos de julgamento com decisões nulas, apontadas por ele como paradigma, requer que seja julgado nulo o presente Auto de Infração e, por força do parágrafo único do art. 155 do RPAF, improcedente. Finaliza requerendo que seja realizada diligência fiscal caso não seja atendido seu pleito de improcedência.

O autuante ao rebater as alegações apresentadas pelo autuado, esclarece que a ausência da discriminação, individualizadamente, de cada uma das notas fiscais de saída decorre da

impossibilidade de constar no relatório por limitação do campo, que só permite a inclusão de seis dígitos, observando que foram indicados os totais das quantidades mensais de cada produto juntamente com a última nota fiscal emitida no final de cada mês. Não acata também as demais alegações como preliminar de nulidade apresentadas pelo sujeito passivo. Reconhece seu equívoco relativo ao preço unitário médio do produto Endozime Aw Plus, procedendo às correções reduzindo o débito para R\$ 12.312,02. Entretanto não acolheu as ponderações referentes às diferenças apontadas pelo autuado, relativas aos meses de fevereiro e de março sob a alegação de que não foram apresentadas as cópias das notas fiscais correspondentes, bem com, em relação a nota fiscal de devolução apontada como sendo lançada duplamente, tanto na entrada como na saída.

Solicitada a intervenção da ASTEC para dirimir as dúvidas remanescentes, essa assessoria teve sua participação materializada com o resultado da diligência cujo teor consta do Parecer ASTEC nº 249/05, fls. 128 a 130, com demonstrativo de débito relativo aos itens alterados, fl. 133. Em síntese o diligente em decorrências dos exames perpetrados na documentação do autuado constatou que em relação ao produto Endozime Aw Plus, a omissão de entradas que foram apuradas pelo autuante como sendo 176, passam, com as correções, para 108 unidades. No que tange ao produto Humid. Vent. Filter, com as correções promovidas, a omissão de entradas apuradas inicialmente pelo autuante, como sendo de 1.850 unidades passou para 1.860, pelo fato de que no mês de junho a quantidade correta é de 515 unidades como apurara o autuado, fl. 81, e não 505 unidades como considerara o autuante, fl. 11. Com esses ajustes, ocorreu uma redução no valor original do débito de R\$ 16.199,61, para R\$ 10.373,71.

Em suma, no que concerne ao mérito remanesceu tão somente as divergências relativas às quantidades de alguns itens apurados pelo autuante, ensejando os ajustes levados a efeito, primeiramente, parte deles foram supridos pela informação fiscal e, posteriormente pela diligência fiscal que culminou com o expurgo do restante das inconsistências.

Por entender que foram pertinentes as correções efetuadas pelo diligente, e supriram as inconsistências apontadas, acolho as alterações constantes do Parecer ASTEC nº 249/05 que resultou na redução das omissões de entradas relativas aos itens Endozime Ax Plus e Humid. Vent. Filter, que originalmente correspondiam a R\$ 14.322,50 e foram reduzidos para R\$ 8.496,60, fl. 133. Já o débito total que era de R\$ 16.199,61, passou para R\$ 10.373,71, na forma acima mencionada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206855.0002/05-7, lavrado contra **COMPANHIA NACIONAL DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.373,71**, sendo acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

JOSE FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR