

**PROCESSO** - A. I. Nº 280080.0065/04-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JOANES INDUSTRIAL S.A.-PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS  
**RECORRIDOS** - JOANES INDUSTRIAL S.A.-PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0349-02/06  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 21/05/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0163-12/07

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Apesar de não implicar mudança do fulcro da autuação, a retificação de uma omissão de entrada para de saída, ou vice-versa, enseja a reabertura do prazo de defesa, o que não foi observado nos itens 4 e 5 do Auto de Infração. Esse vício processual cerceou o direito de defesa do contribuinte e, ao teor do disposto no art. 18, II, do RPAF/99, nulifica a Decisão recorrida. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para saneamento e nova Decisão. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/04, para apurar os seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro de apuração, lançando-se imposto no valor de R\$ 67,79, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores lançados no livro de entradas de mercadorias e os escriturados no livro de apuração do imposto, lançando-se tributo no valor de R\$ 258,96, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores lançados no livro de saídas de mercadorias e os escriturados no livro de apuração do imposto, lançando-se tributo no valor de R\$ 18,42, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002 e 2003), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 239.095,01, com multa de 70%;
5. falta de recolhimento de ICMS, constatada ante a existência de diferenças tanto de entradas como de 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 [fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de

mercadorias em exercícios fechados (2000 e 2001)], sendo lançado imposto no valor de R\$ 227.552,03, com multa de 70%;

6. escrituração de livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares – apresentou em branco a movimentação relativa aos meses de junho, julho e agosto de 2002 no Registro de Apuração do ICMS, sendo por isso aplicada multa de R\$ 140,00;
7. falta de escrituração de livro fiscal – o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque não foi escriturado segundo as normas regulamentares, sendo feito registro “paralelo” por meio eletrônico de processamento de dados, não autorizado pela repartição fiscal –, sendo por isso aplicada multa de R\$ 460,00.

O autuado apresentou defesa reclamando, como preliminar, que sua defesa foi cerceada porque até a data em que foi feita a impugnação o fiscal ainda não havia devolvido a documentação que lhe fora entregue para a fiscalização. Especifica livros, documentos e outros instrumentos que o fiscal não havia devolvido até então.

Quanto ao mérito, alega que a acusação formulada no item 1º do Auto de Infração é improcedente porque a diferença em questão já havia sido paga.

No tocante ao item 2º, o autuado alega que não há a diferença acusada no Auto de Infração, pois o valor escriturado no Registro de Entradas é o mesmo que foi escriturado do Registro de Apuração: R\$ 74.036,22.

Com relação ao item 3º, alega o contribuinte que o valor escriturado no livro de apuração é de R\$2.459.931,85, exatamente igual ao valor lançado no Registro de Saídas, inexistindo, portanto, a diferença apontada.

No que concerne aos itens 4º e 5º, alega que o fiscal autuante incorreu em erros, que especifica em pormenores, relativamente a cada tipo de mercadoria, com as devidas justificações.

Quanto ao item 6º, explica que, ao encadernar o livro, por equívoco colacionou em branco os meses apontados no Auto de Infração, porém o extrato dos controles correspondentes foi posto à disposição da fiscalização, não sendo apurada nenhuma diferença que implicasse prejuízo ao erário. Considera que o lançamento deve ser cancelado porque não houve dolo ou simulação e o fato não concorreu para a falta de recolhimento de tributos, haja vista a regra do art. 81 do Código Tributário do Estado da Bahia.

E no caso do item 7º diz que a empresa mantinha os registros da produção e estoque em controles paralelos por meio eletrônico de processamento de dados, contendo todos os meios e elementos necessários à verificação do fisco. Explica que a escrituração se encontra consubstanciada no formato do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, e por isso não era feito o controle em fichas separadas, prescindido tal controle de prévia e individual autenticação pelo fisco estadual. Argumenta que, havendo a seqüência cronológica na escrituração dos registros, a forma adotada pela empresa nenhum embaraço traz ao fisco em suas auditorias. Considera que o lançamento deve ser cancelado porque não houve dolo ou simulação e o fato não concorreu para a falta de recolhimento de tributos, haja vista a regra do art. 81 do Código Tributário do Estado da Bahia.

Conclui sustentando não haver cabimento para os lançamentos dos itens 4º e 5º, por não ter havido circulação de mercadorias.

Requer a revisão dos levantamentos por servidor estranho ao feito.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que, como o contribuinte apresentou seus números e suas convicções para sustentar a impugnação, isso afasta a alegação em preliminar de que teria havido cerceamento de defesa.

Com relação ao 1º item do Auto de Infração, o fiscal diz que o contribuinte apresentou posteriormente o documento de arrecadação correspondente ao débito lançado, “ocasionando a diferença improcedente”.

No tocante ao 2º item, informa que o contribuinte se creditou indevidamente das quantias de R\$9,68 e R\$ 248,43 no livro de apuração de imposto sobre entrada de mercadoria para uso e consumo e não apresentou documento de arrecadação avulso do recolhimento do imposto. Aduz que não procede a alegação de que os valores de entradas no livro de apuração são condizentes com os do livro de entradas, conforme atestam as cópias anexas dos referidos livros. Opina pela manutenção da autuação por crédito indevido. Quanto à parcela de R\$ 0,85, diz que “*Configura-se erro na informação do Arquivo Sintegra*” [...] pois o valor do imposto creditado é maior que o valor contábil do documento [...]. Portanto improcedente a caracterização da infração”.

Quanto ao item 3º, explica o autuante que também houve erro na informação do arquivo do Sintegra, pois o valor em questão foi escriturado regularmente, tornando improcedente a caracterização da infração.

Com relação ao item 4º, o fiscal expõe as razões pelas quais não concorda com as alegações da defesa relativamente a cada tipo de mercadoria objeto do levantamento fiscal.

Idêntica posição é assumida no tocante ao item 5º, ressaltando, porém, que, no levantamento do exercício de 2001, “Por erro de processamento do SAFA”, a quantidade de saídas dos produtos no relatório do levantamento quantitativo das saídas às fls. 100 a 122 não coincide com a quantidade de saídas no relatório do demonstrativo de cálculo das omissões às fls. 73 e 74. Aduz que a análise dos registros do SAFA levam à conclusão de que as alterações se referem aos lançamentos decorrentes da Nota Fiscal 999964 [não diz de que empresa], referente a ajustes do “Livro P.3”, que ele, autuante, acatou, processados antes da emissão dos aludidos relatórios, os quais não foram aceitos pelo SAFA no relatório do levantamento quantitativo das saídas às fls. 100 a 122, mas foram aceitos pelo SAFA no relatório do demonstrativo de cálculo das omissões às fls. 73 e 74. Conclui informando que, sendo este último relatório o que serve de base para cálculo da autuação, nenhuma alteração existe para as quantidades e valores autuados, permanecendo inalterados os dados do demonstrativo de cálculo das omissões às fls. 73 e 74. Aduz que emitiu novo levantamento quantitativo das saídas, juntado às fls. 352 a 372. Quanto às demais mercadorias, expõe as razões pelas quais não concorda com as alegações da defesa.

Quanto ao item 6º, o autuante considera que não deve prosperar a alegação de que não houve dolo ou simulação e de que não ocorreu falta de recolhimento de tributos, pois cabe ao contribuinte manter em dia e em ordem seus livros e documentos, apresentando-os à fiscalização quando estes são solicitados, haja vista que as obrigações acessórias permitem ao fisco efetuar os levantamentos necessários, e qualquer falta obsta esta finalidade.

Relativamente ao item 7º, informa o fiscal que o contribuinte foi intimado a apresentar livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, com opção de apresentá-lo por meio de fichas ou outro meio de que dispusesse, sendo que a intimação foi atendida parcialmente, com a apresentação das especificações técnicas, não sendo exibido o livro, sob alegação de que não efetuava sua escrituração. Aduz que somente em 9 de dezembro de 2004, após a constatação de inúmeras diferenças, foi que o contribuinte apresentou o livro em questão, com registros que elidiram parte das diferenças levantadas, porém o livro está totalmente em desacordo com o art. 325, §§ 7º e 8º do RICMS, em que são previstos critérios para a adoção de fichas ou outros meios e que a ficha-índice seja previamente visada pela repartição competente, o que não foi feito pelo contribuinte.

Propõe que seja mantido o feito fiscal nos termos e valores não elididos pelo contribuinte.

Foi dada ciência do teor da informação ao sujeito passivo.

O autuado deu entrada em petição reiterando o protesto feito na defesa de que o fiscal não havia ainda devolvido os livros e documentos, e isso cerceava sua defesa. Observa que o fiscal confirmou o fato na sua manifestação, aduzindo, porém, que a retenção dos livros e documentos

não causou prejuízos para o autuado, porquanto este elaborou a peça de defesa. Argumenta que esse raciocínio não pode prosperar, pois a oportunidade de defesa é única, devendo toda a matéria ser de logo deduzida, haja vista que não há espaço para aditamento ou novas manifestações, conforme a regra do art. 300 do CPC, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, e foi por esse motivo que teve de entrar no mérito da autuação, mesmo em condições de franca desvantagem, por não poder ter acesso aos documentos retidos pelo autuante. Cita jurisprudência. Pede a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa. Adentrando no mérito, observa que o fiscal reconheceu a improcedência da autuação no caso do item 1º. Com relação ao item 2º, frisa que, embora sem dispor dos livros fiscais envolvidos, por se encontrarem em poder do fiscal autuante, mesmo assim, de forma precária, com base em rascunho, verificou que há equívoco na autuação quanto à parcela de R\$ 9,68, uma vez que os valores constantes nas referidas anotações mostram que a importância escriturada no livro de entradas é a mesma que foi escriturada no livro de apuração do imposto, R\$ 74.036,22, inexistindo a diferença apontada. Já no tocante à parcela de R\$ 248,43, o autuado considera-se preterido no seu direito de impugnar o lançamento, por não dispor dos livros de entradas e de apuração. Observa que na defesa se manteve completamente silente neste particular, em virtude de os livros se encontrarem retidos pelo autuante. Destaca que o fiscal reconheceu a improcedência da parcela de R\$ 0,85 do item 2º, bem como do débito lançado no item 3º. Com relação aos itens 4º e 5º, o autuado insiste em que os documentários fiscais não lhe foram devolvidos, de modo que teve de fazer sua defesa com base em registros auxiliares. Expõe suas razões, em pormenores, relativamente a cada tipo de mercadoria. Considera que no caso do item 6º o autuante concordou que não houve dolo ou simulação e que a infração não concorreu para a falta de recolhimento de tributos, embora discorde do cancelamento da multa, talvez por dever de ofício. Reitera o pedido de aplicação do disposto no art. 81 do Código Tributário do Estado da Bahia. Com relação ao item 7º, assinala que o autuante confirma que a empresa mantinha os registros da produção e estoque em controles paralelos por meio eletrônico de processamento de dados. Diz que a escrituração nestes moldes tem o condão de substituir o livro em questão, principalmente porque havia a seqüência cronológica dos registros. A seu ver, a forma adotada não traz nenhum embaraço ao fisco por ocasião de suas verificações. Reitera o pedido de aplicação do disposto no art. 81 do Código Tributário do Estado da Bahia, argumentando que não houve dolo ou simulação, e o fato não concorreu para prejuízo ao erário. Conclui notando que o autuante credita suas convicções totalmente no SAFA, elegendo o caráter de infalibilidade àquele sistema, porém o sistema pode conter erros, acarretando lançamentos não condizentes com a realidade, como, por exemplo, considerando simples Notas Fiscais de complementos como operações de saídas. Observa que o próprio autuante reconheceu a possibilidade de erros no processamento do SAFA.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se manifestou dizendo que foi reaberto pela autoridade administrativa prazo para que o contribuinte se manifestasse sobre a juntada de novo demonstrativo do levantamento quantitativo de saídas, tendo em vista alteração já relatada na informação anterior, porém não houve nenhuma manifestação objetiva por parte do contribuinte, razão pela qual ratifica todos os termos e valores da referida informação. Ressalta que os documentos fiscais ficaram à disposição do contribuinte, tendo sido retirados pelo mesmo na Infaz de Ilhéus em 4/4/05, conforme cópia do protocolo de devolução de documentos anexa, na fluência do prazo reaberto para manifestação.

Na fase de instrução, foi determinada a reabertura do prazo de defesa (30 dias), haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/04, porém o fiscal autuante somente devolveu os livros e documentos do contribuinte em 4/4/05.

O autuado pronunciou-se dizendo reiterar em todos os termos o mérito da defesa apresentada e demais intervenções feitas nos autos. Renova o pedido de revisão dos lançamentos por fiscal estranho ao feito.

Em atenção ao pedido de revisão, foi solicitada diligência para que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho determinasse a análise dos pontos assinalados pela defesa por fiscal estranho ao feito.

A auditora designada para efetuar a revisão informa a natureza da atividade do autuado, explica como são efetuadas as compras de matéria-prima, fala dos produtos resultantes da industrialização, e, em face dos elementos consultados, feito o confronto entre os levantamentos de estoque elaborados pelo autuante e os demonstrativos apresentados pela defesa, indica as divergências constatadas, e conclui:

- a) na infração 4ª, haviam sido apontadas originariamente omissões de saídas de mercadorias, mas, após a revisão, resultaram omissões de entradas, nos exercícios de 2002 e 2003, nos valores de R\$ 2.036.189,65 e R\$ 3.765.541,08, respectivamente, com imposto a ser lançado no total de R\$ 986.345,22 [sic], que originariamente era de R\$ 239.095,01;
- b) na infração 5ª, havia sido apontada originariamente omissão de entradas de mercadorias no exercício de 2000, mas, após a revisão, resultou omissão de saídas, no valor de R\$ 895.246,29, com imposto a ser lançado no valor de R\$ 152.191,87, sendo que no exercício de 2001, em virtude de não ter havido contestação, ficou mantida a omissão de entradas no valor de R\$140.306,81, com imposto no valor de R\$ 23.852,16.

Dada ciência do resultado da revisão ao sujeito passivo, este se manifestou dizendo-se impossibilitado de tecer comentários completos sobre o resultado da diligência efetuada porque os autos não se encontravam na repartição de origem. Alega cerceamento de defesa. Aduz considerações sobre o mérito em face do princípio da eventualidade processual.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, notando que o órgão que deu ciência ao sujeito passivo fica em Salvador (Infaz Iguatemi), e o estabelecimento do autuado fica em Ilhéus, determinou que os autos fossem remetidos à Infaz de Ilhéus, para que fosse intimado o contribuinte acerca do resultado da diligência, e que lhe fossem fornecidas cópias das peças do despacho da Junta, bem como das peças às fls. 408 e 411/418, e que lhe fosse dado o prazo de 10 dias para que se manifestasse a respeito dos novos elementos, caso pretendesse fazê-lo.

Ao ser intimado das peças recebidas, o autuado deu entrada em petição argumentando que houve alteração da tipificação das infrações, modificando-se o enquadramento dos fatos de omissão de saídas para omissão de entradas no caso da 4ª infração, ao passo que na 5ª infração a modificação foi inversa, de omissão de entradas para omissão de saídas. **Observa que houve agravamento do valor a ser lançado.** Reclama que houve cerceamento de defesa. Pede a nulidade do procedimento fiscal. Quanto ao mérito, alega que por via oblíqua os autos foram afetados por incerteza e imprecisão no tocante ao fato gerador da obrigação, não havendo elementos capazes de ensejar qualquer lançamento fiscal, conforme fatos que expõe detalhadamente. Considera patente a ilegalidade da conclusão do Parecer da ASTEC, pois, embora o RPAF admita que por ocasião de diligências sejam apontadas eventuais correções ou omissões na lavratura do Auto de Infração, reabrindo-se o prazo para manifestação do autuado e do autuante, esta faculdade não tem o condão de permitir a alteração da tipificação ou natureza da infração. Observa que, além de alterar a tipificação dos fatos, houve agravamento dos valores. Reclama que a defesa foi feita com base na tipificação indicada no Auto de Infração, não podendo, nesta fase atual, ser completamente alterada a tipificação inicial com a majoração do tributo lançado. Chama a atenção para a regra do art. 156 do RPAF. Cita jurisprudência. Pede a anulação dos lançamentos dos itens 4º e 5º.

Foi anexado extrato do sistema de arrecadação demonstrando que o contribuinte efetuou o pagamento de parte dos valores lançados.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“O contribuinte inicia a defesa alegando que, até a data em que foi feita a impugnação, o fiscal ainda não havia devolvido a documentação que lhe fora entregue para a fiscalização.*

*Especifica livros, documentos e outros instrumentos que o fiscal não havia devolvido até então. Esse fato não foi negado pelo fiscal autuante, ao prestar a informação, pois ele se limita a dizer que “o contribuinte apresenta seus números e suas convicções para sustentar a defesa, afastando portanto a alegação em preliminares que foram retirados os mecanismos de defesa, não prosperando a alegação de cerceamento de defesa”. O próprio fiscal declara à fl. 387 que os livros e documentos somente foram devolvidos ao contribuinte em 4/4/05. Note-se que o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/04 (!).*

*O fiscal autuante considera que, quando foi dado o prazo de 10 dias para que o contribuinte se manifestasse sobre a informação fiscal, já teria sido “reaberto” o prazo. Porém reabrir é reiniciar, renovar. Ao ser intimado, o contribuinte tem 30 dias para defender-se. Para defender-se, precisa dos livros e documentos. Se os livros e documentos não são devolvidos antes da intimação do Auto de Infração ou concomitantemente a ela, vindo a serem devolvidos depois, ele já não terá mais os 30 dias que lhe concede a lei para defender-se. Direito de defesa não é apenas prazo, cerceando-se os meios.*

*Levando em conta essas considerações, foi determinada a reabertura do prazo de defesa (30 dias). Desse modo, considero superado o vício originário do procedimento fiscal. Passo ao exame do mérito da autuação.*

*O item 1º deste Auto de Infração acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro de apuração. O autuado defendeu-se alegando que a diferença em questão já havia sido paga. Ao prestar a informação, o fiscal declarou que o contribuinte apresentou o documento de arrecadação correspondente ao débito lançado, “ocasionando a diferença improcedente”. Apesar de o contribuinte ter efetuado o pagamento do valor lançado, conforme consta à fl. 738, o pagamento não significa confissão de que o valor é devido. O contribuinte apenas pode confessar o fato, não o direito. Se o próprio fiscal declara que a quantia lançada é improcedente, não há como manter o lançamento. É indevida, por conseguinte, a quantia lançada no item 1º deste Auto.*

*Quanto ao item 2º, há uma controvérsia entre o que acusa o fiscal e o que alega a defesa. Inicialmente o contribuinte não teria como provar suas alegações, haja vista que o fiscal não havia devolvido os livros e documentos. Porém, ao final, depois que o material retido foi entregue, poderia o autuado juntar provas de que não havia as diferenças apontadas. Como assim não procedeu, apenas deverá ser excluída a parcela de R\$ 0,85, tendo em vista que o fiscal autuante, ao prestar a informação, declarou que foi induzido a erro por incorreção do arquivo do Sintegra, de modo que “improcedente a caracterização da infração”. Sendo assim, não obstante o contribuinte ter efetuado o pagamento do valor lançado, conforme consta à fl. 738, o pagamento não significa confissão de que o valor é devido, uma vez que o contribuinte só pode confessar o fato, mas não o direito, de modo que, tendo o próprio fiscal declarado que a parcela de R\$0,85 é improcedente, não há como manter o lançamento. É indevida, por conseguinte, no item 2º, a parcela de R\$ 0,85.*

*No item 3º, o valor lançado diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores escriturados no livro de saídas de mercadorias e os escriturados no livro de apuração do imposto. O contribuinte alegou na defesa que o valor escriturado no livro de apuração é exatamente igual ao valor lançado no Registro de Saídas, inexistindo, portanto, a diferença apontada. O fiscal declarou na informação que nesse caso também houve erro no arquivo do Sintegra, pois o valor em questão foi escriturado regularmente, tornando improcedente a caracterização da infração. Em face das considerações feitas nos itens precedentes, considero que, apesar de o autuado ter pago o valor lançado, conforme consta à fl. 738, há prevalecer a estrita legalidade: se o tributo é indevido, como atesta o fiscal autuante, não pode ser exigido o pagamento em duplicidade. É indevido o valor lançado no item 3º.*

*Os itens 4º e 5º cuidam de imposto lançado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. A defesa alega que os levantamentos fiscais contêm erros, no tocante às mercadorias que indica. Dá a sua versão para os motivos dos erros. Juntou demonstrativo. Pediu a revisão dos lançamentos por fiscal estranho ao feito. Atendendo ao apelo da defesa, foi determinada a realização de revisão dos lançamentos por fiscal estranho ao feito, para análise dos pontos assinalados na impugnação. A auditora designada para efetuar a revisão informa a natureza da atividade do autuado, explica como são efetuadas as compras de matéria-prima, fala dos produtos resultantes da industrialização, e, em face dos elementos consultados, feito o confronto entre os levantamentos de estoque elaborados pelo autuante e os demonstrativos apresentados pela defesa, indica as divergências constatadas, e conclui:*

- a) na infração 4ª, haviam sido apontadas originariamente omissões de saídas de mercadorias, mas, após a revisão, resultaram omissões de entradas, nos exercícios de 2002 e 2003, nos valores de R\$ 2.036.189,65 e R\$ 3.765.541,08, respectivamente, com imposto a ser lançado no total de R\$ 986.345,22 [sic], que originariamente era de R\$ 239.095,01;*
- b) na infração 5ª, havia sido apontada originariamente omissão de entradas de mercadorias no exercício de 2000, mas, após a revisão, resultou omissão de saídas, no valor de R\$ 895.246,29, com imposto a ser lançado no valor de R\$ 152.191,87, sendo que no exercício de 2001, em virtude de não ter havido contestação, ficou mantida a omissão de entradas no valor de R\$ 140.306,81, com imposto no valor de R\$ 23.852,16.*

*Na conclusão do Parecer da revisão, no caso do item 4º, a auditora incorreu em equívocos que, a meu ver, não chegam a comprometer o seu trabalho, mas que precisam ser registrados, para evitar problemas futuros na utilização dos elementos expostos. Noto que, na fl. 415, é dito, no tópico “a”, que o valor total do imposto dos dois exercícios (2002 e 2003) seria de R\$ 986.345,22, que seria a soma do imposto relativo ao exercício de 2002 (fl. 417) mais o imposto do exercício de 2003 (fl. 416). Ocorre que o cálculo do imposto do exercício de 2002 (planilha à fl. 417) foi feito erroneamente, pois 17% (alíquota interna) de R\$ 2.036.189,65 importa a quantia de R\$ 346.152,24, e não de R\$ 346.203,24, como consta no demonstrativo fiscal (fl. 417). Sendo assim, o total do imposto devido nos dois exercícios (2002 e 2003), de acordo com a revisão, teria de ser de R\$ 986.294,22, que é a soma de R\$ 346.152,24 (conforme acaba de ser demonstrado, relativamente ao exercício de 2002) mais R\$ 640.141,98 (do exercício de 2003, fl. 416). Em suma, de acordo com o resultado da revisão, o total do imposto a ser lançado seria de R\$ 986.294,22, a saber: R\$ 346.152,24, relativamente ao exercício de 2002, e de R\$ 640.141,98, relativamente ao exercício de 2003.*

*Apontei erros de cálculo da revisão, no tocante ao item 4º, mas apenas levando em conta os aspectos visíveis à primeira vista, sem entrar no mérito dos novos elementos, já que eles implicariam agravamento da infração, e o RPAF, no art. 156, não admite que no julgamento se proceda à majoração do débito. Recomendo que a repartição fiscal examine se os elementos da revisão autorizam a renovação do procedimento fiscal, para apurar eventuais diferenças, porém, tendo em vista as circunstâncias existentes neste caso, e considerando que o levantamento fiscal foi feito com base no SAFA, que é um programa muito bem estruturado, mas que tem apresentado falhas, é de bom alvitre que a fiscalização faça um exame criterioso dos pontos assinalados pelo autuado em eventual renovação da ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.*

*Quanto ao item 5º, a conclusão da auditora é de que, no tocante ao exercício de 2000, após a revisão, resultou omissão de saídas, no valor de R\$ 895.246,29, com imposto a ser lançado no valor de R\$ 152.191,87, sendo que no exercício de 2001, em virtude de não ter havido contestação, ficou mantida a omissão de entradas no valor de R\$ 140.306,81, com imposto no valor de R\$ 23.852,16. Acato a conclusão da revisora (fls. 415 e 418).*

*No tocante à reclamação do autuado de que houve cerceamento de defesa, pois se defendeu de uma coisa, mas depois houve inversão das imputações, com alteração da tipificação dos fatos e do seu enquadramento legal, tenho a dizer que, inegavelmente, neste Auto de Infração há coisas estranhas, pois onde inicialmente havia omissão de entradas depois passar a acusar omissão de saídas, e o que era omissão de saídas virou omissão de entradas. Além disso, os valores lançados originariamente no item 4º quadruplicaram, passando de R\$239.095,01 para R\$ 986.294,22, segundo a versão da auditora que efetuou a revisão. Como, porém, não estou entrando no mérito da revisão, fica aí apenas o registro da minha estranheza em face das discrepâncias apontadas numa visão superficial. Afora essa observação, juridicamente não considero ter havido modificação das imputações, haja vista que a acusação inicial foi falta de pagamento de ICMS apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, e esta continua sendo a razão do lançamento, depois da revisão. Mesmo quando se cobra imposto em face de “omissão de entradas”, a motivação jurídica do lançamento não é esse fato em si, mas sim a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com Recursos não declarados ao fisco, e esses Recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.*

*Os itens 6º e 7º dizem respeito a multas por descumprimento de obrigações acessórias. As explicações da defesa confirmam as imputações. Quanto ao pedido de cancelamento das multas, observo que o art. 158 apenas autorizam tal providência se ficar provado que as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não implicaram falta de recolhimento do tributo. Essa prova não foi feita, tanto assim que foi feito lançamento de imposto por omissão de registros de operações.*

*Em suma, o demonstrativo do débito deverá ser feito, com base nas seguintes indicações:*

- a) item 1º: não há valor a ser lançado;*
- b) item 2º: ficam mantidos os dois primeiros lançamentos, excluindo-se a última parcela, de R\$ 0,85; valor remanescente: R\$ 258,11 (R\$ 9,68 + R\$ 248,43);*
- c) item 3º: não há valor a ser lançado;*
- d) item 4º: ficam mantidos os valores lançados originariamente, no total de R\$ 239.095,01 (R\$ 4.743,28, do exercício de 2002 + R\$ 234.351,73, do exercício de 2003);*
- e) item 5º: o imposto relativo ao exercício de 2000 passa a ser de R\$ 152.191,87; no tocante ao imposto relativo ao exercício de 2001, fica mantido o imposto lançado originariamente, no valor de R\$ 23.852,16; total do imposto deste item: R\$ 176.044,03;*
- f) mantém-se a multa de R\$ 140,00;*
- g) mantém-se a multa de R\$ 460,00.*

*A repartição homologará as quantias já pagas, salvo as que neste julgamento estão sendo consideradas indevidas.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente reitera o pedido de reforma da Decisão recorrida porque eivada de vícios que conduzem à sua nulidade, pelas seguintes razões:

1. nulidade absoluta – Acusação baseada em omissão de saídas e revisão fiscal aponta que não houve omissão de saídas e sim de entradas - Falta de certeza na identificação da infração;
2. acusação baseada em omissão de entradas e revisão fiscal aponta que não houve omissão de entradas e sim de saídas - falta de certeza na identificação da infração;



3. auditor fiscal encerra fiscalização, lavra o auto, mas não devolve os livros e demais documentos fiscais – autuada elabora defesa nessas circunstâncias;
4. fiscal autuante se manifesta reconhecendo que cometeu equívocos nos levantamentos com base no SAFA e diz que nos demonstrativos serão disponibilizados à autuada, após o autuado já haver apresentado a defesa;
5. julgamento reconhece todos esses absurdos mas mantém a autuação.

Destaca que sobrevivem apenas as acusações tipificadas nos itens 04-04.05.02 e 05-04.05.05. Transcreve trecho do voto do Relator quando afirma que *“inegavelmente neste Auto de Infração há coisas estranhas, pois onde inicialmente havia omissões de entradas depois passa a acusar omissões de saídas, e o que era omissão de saídas virou omissões de entradas”*. Acrescenta que o Relator destaca que os valores lançados inicialmente no item 4 quadruplicaram, segundo a versão da auditora que efetuou a revisão. E finalmente, citando ainda o voto do Relator: *“Como porém não estou entrando no mérito da revisão, fica aí apenas o registro da minha estranheza em face das discrepâncias apontadas numa visão superficial”*.

Finalmente, requer a devolução e conhecimento à instância “ad quem” de toda a matéria debatida no Auto de Infração, especialmente no contexto de que o mesmo se encontra contaminado por vício de nulidade. Requer também a nulidade das infrações itemizadas sob os n<sup>os</sup> 04-04.05.05 e 05-04.05.05 - tendo em vista que os demais itens já foram quitados - em virtude das discrepâncias instauradas no PAF, seja pelos equívocos confessados pelo autuante, como também, pela conclusão da diligência anulando categoricamente a tipificação e enquadramento legal das referidas infrações.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, com a seguinte fundamentação:

- 1- com referência à alegada nulidade absoluta do Auto de Infração afirma: “Com efeito, a mudança do tipo infracional omissivo, ou seja, omissões de entradas ou de saídas, não desnaturam o efeito imediato das condutas infracionais, precisamente a falta de recolhimento do imposto, modificando tão-somente o *quantum debeatur*”.
- 2- quanto à devolução dos livros fiscais pelo autuante, não há com se emprestar guarida ao pedido de nulidade, em face da reabertura do prazo de 30 dias para o exercício do ônus defensivo, após a devolução dos citados documentos.

#### **VOTO (Vencido quanto às Infrações 4 e 5)**

Inicialmente, registre-se que a irregularidade maior deste processo foi sanada, ao reabrir-se o prazo de trinta dias ao contribuinte, face à retenção pelo autuante dos livros fiscais da empresa.

Com referência ao processo propriamente dito, observa-se uma série de irregularidades injustificáveis, resultando em evidente dificuldade para o seu deslinde, ocasionadas (1) pelo fiscal autuante ao tipificar impropriamente as infrações e o cometimento de vários erros por ele mesmo confessados; (2) pela fiscal diligente ao apresentar o resultado de seu trabalho com incorreções, conforme afirma o relator em seu voto; e até mesmo pelo próprio relator, quando diz que *“há coisas estranhas neste Auto de Infração, pois o que era omissão de saídas virou omissão de entradas e vice-versa, mas como não está entrando no mérito, fica apenas o registro da sua estranheza em face das discrepâncias apontadas numa visão superficial”*. Está flagrantemente detectada a incorreção na tipificação das infrações 04 e 05, importando em evidente cerceamento de defesa, ou pelo menos notáveis embaraços à autuada para defender-se, culminando com a assertiva do relator sobre a imprópria tipificação das infrações 04 e 05.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, anular as infrações 04 e 05, recomendando a lavratura correta de novo Auto de Infração.

Quanto ao Recurso de Ofício, com relação à infração 01 o contribuinte alega haver pago e o fiscal autuante confirmou que foi apresentado o DAE correspondente; quanto ao item 02, também há prova do pagamento, restando indevida apenas a parcela de R\$ 0,85 em face da confissão de engano por parte do autuante; com relação à infração 03, embora o contribuinte haja pago o valor do débito, a confirmação do autuante que o lançamento decorreu por erro no arquivo do SINTEGRA, pois o valor em questão foi escriturado regularmente. Improcede a infração. Quanto às multas remanescentes, devem ser mantidas pelas mesmas razões expostas pelo julgador de Primeira Instância. NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 4 e 5)**

Respeitosamente, divirjo do entendimento externado pelo ilustre relator quanto aos itens 4 e 5 do Auto de Infração, nos quais o recorrente foi acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias, tendo sido a irregularidade apurada mediante a realização de levantamentos quantitativos de estoques.

Salvo algumas exceções – como ocorre no caso de importação –, o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviço de transporte e de comunicação. No caso em tela, quer se considere a omissão de entrada ou a de saída, o ICMS lançado é referente a operações de circulação de mercadorias realizadas pelo recorrente e que foram omitidas, isto é, o ICMS incidirá sobre as operações de saídas efetuadas e não submetidas à tributação. Além disso, esses dois itens do lançamento foram apurados pelo mesmo roteiro de auditoria fiscal: levantamento quantitativo de estoques. Assim, entendo que as correções efetuadas pela diligenciadora da ASTEC não mudaram o fulcro das acusações descritas nos itens 4 e 5 e, portanto, não há razão para a nulidade desses dois itens por insegurança na determinação das infrações.

Em relação aos novos valores apurados pela auditora fiscal da ASTEC, considero que não há razão para a nulidade dos itens 4 e 5, pois esses valores foram resultados de retificações efetuadas nos levantamentos originais. A correção de equívocos existentes no Auto de Infração não é razão para a sua nulidade, só se os equívocos fossem mantidos é que se poderia pensar em nulidade.

O fato de ter a diligenciadora da ASTEC apurado valores superiores aos consignados no Auto de Infração também não é razão para a nulidade do lançamento, uma vez que na Decisão de primeira instância os valores originalmente lançados não foram majorados.

Em face do acima exposto, divergindo do ilustre relator, afasto a preliminar de nulidade por falta de segurança na determinação das infrações e dos valores cobrados.

Contudo, entendo que há uma falha no presente processo, a qual nulifica a Decisão recorrida, conforme passo a me pronunciar.

Após o lançamento, mediante determinação da primeira instância, o prazo de defesa foi integralmente reaberto em razão da demora para a devolução ao autuado de livros e documentos. Nesse ponto, o procedimento adotado pela primeira instância foi correto, não havendo reparo a fazer. Todavia, observo que após a diligência efetuada pela ASTEC, que retificou as omissões consignadas no Auto de Infração, o recorrente teve apenas o prazo de dez dias para se manifestar, o que, no meu entendimento, merece ser corrigido.

Quando um contribuinte é acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias, ele centrará seus argumentos e provas na comprovação da improcedência dessas saídas consideradas pelo fisco como omitidas. Porém, quando a acusação é de omissão de entradas, os argumentos e as provas visarão elidir essas entradas reputadas como omitidas. Assim, quando a fiscalização retifica a acusação de omissão de entrada para omissão de saída, ou vice-versa, ela obriga o contribuinte a modificar totalmente as provas e os argumentos a serem apresentados. Com essa modificação total nos argumentos e nas provas, o contribuinte se vê obrigado a elaborar uma nova defesa, e não um mero pronunciamento acerca da diligência efetuada. Considerando que o prazo legal para apresentação de defesa é de trinta dias, entendo que, quando a fiscalização

retificar o tipo da omissão originalmente consignado no Auto de Infração deverá ser reaberto para o contribuinte todo o prazo de defesa (trinta dias), para que não haja cerceamento.

No caso em tela, a Decisão proferida em Primeira Instância incidiu em cerceamento de defesa, ao conceder ao recorrente apenas dez dias para se pronunciar sobre a diligência que retificou as espécies das omissões originalmente apuradas nos itens 4 e 5 do lançamento. Dessa forma, a Decisão recorrida é nula, nos termos do art. 18, II, do RPAF/99.

Pelo acima comentado, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar Nula a Decisão recorrida, devendo o processo retornar à primeira instância para saneamento (reabertura do prazo de defesa em relação aos itens 4 e 5 do Auto de Infração) e novo julgamento, ficando PREJUDICADO o Recurso de Ofício interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, quanto às infrações 4 e 5, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **280080.0065/04-4**, lavrado contra **JOANES INDUSTRIAL S.A.-PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Nelson Antonio Daiha Filho, Bento Luiz Freire Villanova, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS