

A. I. Nº - 232943.0025/08-2  
AUTUADO - M. M. MENDONCA & CIA. LTDA.  
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
INTERNET - 17. 11. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0363-01/09**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza, cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/2008, exige ICMS no valor de R\$ 307.519,25, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração 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 entrada – 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, nos exercícios de 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 15.320,49, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.001,60, acrescido da multa de 70%;
3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 212.738,65, acrescido da multa de 70%.
4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 74.458,51, acrescido a multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 146 a 164, esclarecendo, inicialmente, que é uma sociedade comercial cujo objeto é a venda no varejo de tintas e materiais de construção.

Argúi a nulidade do Auto de Infração pela existência de vício insanável decorrente do não atendimento das formalidades legais. Alega que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, prevê aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o direito ao contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Invoca o art. 28 do RPAF, para dizer que todos os requisitos de formalização do Auto de Infração não foram fixados em lei sem propósito, sendo fruto da intenção do legislador de conferir aos contribuintes uma segurança jurídica e, principalmente, obedecer aos ditames constitucionais. Diz que o seu desatendimento gera a nulidade do Auto de Infração, conforme anuncia o art. 18 também do RPAF.

Sustenta que o Auto de Infração em lide não permite o pleno exercício do direito de defesa, por não ter observado a ordem legal de demonstrar a origem, cálculo e elementos que lhe possibilitem o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, razão que demonstra a preterição do direito de defesa.

Assevera que não há no Auto de Infração meios que assegurem o conhecimento dos motivos que levaram o autuante a desconsiderar as operações que realizou, para imputar a omissão de entradas de mercadorias tributadas.

Afirma que a autuação é nula de pleno direito uma vez que o autuante simplesmente ignorou as informações enviadas pela empresa através do sistema SINTEGRA, atribuindo, quando da lavratura do Auto de Infração, valores totalmente divergentes dos informados pela empresa, e que, por consequência, produziram um débito de elevada monta em seu desfavor.

Invoca e reproduz a Súmula n. 473 do STF, para afirmar que tais equívocos ensejam que o órgão julgador anule o Auto de Infração em discussão.

Diz que instaurado o processo administrativo, a ampla defesa só estará plenamente exercitável e respeitada se forem resguardados ao contribuinte a possibilidade de refutar os fatos, as infrações e valores imputados contra si. Reproduz nesse sentido a jurisprudência.

Requer a nulidade do Auto de Infração por falta de atendimento das formalidades legais.

Argúi ainda a nulidade, afirmando que o autuante se esquivou do correto conceito de atuação administrativa, desconhecendo que sua atitude revestiu-se de implicações na esfera penal. Reproduz o artigo 316, parágrafo 1º do Código Penal Brasileiro, para frisar que o excesso de exação é previsto sob duas modalidades distintas: exigência indevida ou cobrança vexatória.

Alega que ao autuante não é dado desconhecer a lei, configurando a preliminar aventada eis que preencheu todos os requisitos para o seu enquadramento no crime em tela, quais sejam, o conhecimento de que o tributo reclamado é indevido e o constrangimento empregado quando da lavratura da peça punitiva, uma vez que, inexistem infrações conforme a autuação.

Afirma ser inegável a ilicitude contida no procedimento do autuante, uma vez que abraçada por negligências da verdade fática com o fito único de arrecadação.

Sustenta que por tais razões, o Auto de Infração mostra-se nulo de direito e de fato, cabendo à autoridade julgadora determinar a extinção do respectivo crédito tributário.

No mérito, diz que a auditoria encontra-se eivada de equívocos, distante da realidade das quantidades de entrada e saída de mercadorias da empresa, não podendo os valores apurados nos levantamentos de entradas elaborados pelo autuante ser considerados reais, uma vez que não refletem a realidade e não guardam a menor proporcionalidade com as dimensões do estabelecimento comercial, de forma que não podem ser consideradas, arbitrariamente, como estando desacompanhadas de notas fiscais.

Salienta que a autuação possui erro de metodologia, em relação às quantidades, em relação às próprias mercadorias, tendo em vista que se trata de itens formulados, ou seja, itens que são

misturados na própria empresa e que geram um novo produto final, contendo erros de quantidade na informação dos dados e no tratamento deles. (Anexo I – fls. 170 a 220).

Alega que é nulo o Auto de infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, haja vista que se converte em ficção, ferindo o princípio do Ato regrado ou Vinculado à Lei (CTN, art. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142, 144; CF/88, arts. 5º II; 37 "caput", 150, I).

Acrescenta que tudo decorre, fundamentalmente, de erro na elaboração do quantitativo de estoque do preposto fiscal, uma vez que em relação aos itens formulados – tintas – que, para sua elaboração na própria loja, são utilizados pigmentos e bases e, através de fórmulas enviadas pelos fabricantes, são compostas as tintas finais para utilização pelos clientes, o que provocou as absurdas diferenças de estoque entre os demonstrativos elaborados pelo preposto da SEFAZ e o demonstrativo que elaborou.

Diz que se verifica nos demonstrativos que o autuante, deixa de considerar que os pigmentos e bases adquiridos são utilizados na formulação das tintas escolhidas pelo consumidor final na própria loja.

Ressalta que o tratamento dado na auditoria de estoque pelo autuante não pode ser o mesmo para todos os tipos de contribuintes, vale dizer, a análise fria dos documentos fiscais não pode dispensar as informações do contribuinte sob pena de se cometer injustiça, bitributando o comerciante e enriquecendo, ilicitamente, o Erário.

Destaca que nesse tipo de Auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, sendo muitas vezes revistos pelos próprios órgãos administrativos como se depreende das decisões que reproduz.

Reitera que não se verifica razão ou o motivo que justifique o comportamento infracional atribuído pelo autuante.

Cita e transcreve texto de James Marins, para reforçar o seu argumento de que para a perfeita caracterização da infração de falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas, pressupõe-se a inafastável verificação da efetiva atividade econômica exercida pelo contribuinte, sendo a inexistência de omissão de entradas no estabelecimento, facilmente aferível mediante perícia que requer, denotando inequívoca afronta ao princípio da verdade material que governa o procedimento e processo administrativo, visto que não há fato aplicável à norma em tela.

Salienta que não havendo omissão de entradas e saídas de mercadorias, resta absolutamente incabível o lançamento tributário, razão que por si só é suficiente para deduzir a insubstância da autuação.

Diz que se não bastasse os erros antes apontados, outros se encontram flagrantes na autuação, conforme serão a seguir demonstrados.

Observa que o autuante elaborou o seu trabalho baseando-se nas informações enviadas pela empresa através do sistema SINTEGRA respectivamente nos exercícios de 2004 a 2006, tendo concentrado a fiscalização em possíveis divergências de estoque considerando as informações enviadas de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, aplicando esta para a totalidade dos itens comercializados.

Acrescenta que, ao analisar as planilhas anexas ao Auto de Infração, verificou que estas se encontram totalmente divergentes das informações prestadas pela empresa e enviadas através do SINTEGRA, isso relativamente a todos os períodos fiscalizados.

Afirma que relativamente ao exercício de 2004, se verifica facilmente que os produtos constantes da planilha anexa ao Auto de Infração simplesmente não são comercializados pela empresa M. M. Mendonça Ltda., não tendo sido adquiridos pela mesma, não fazendo parte de seu estoque de mercadorias.

Alega que, como as mercadorias elencadas no Auto de Infração relativamente ao ano de 2004, não pertencem à empresa, haja vista que não revende os itens ali listados, nada é devido ao Estado, neste particular.

Aponta como outro equívoco do levantamento realizado pelo autuante, o ano de 2005, pois as quantidades de entradas apontadas pela fiscalização, em quase sua totalidade estão erradas.

Afirma que a quantidade de entradas apontadas pela fiscalização é bastante inferior àquela informada pela empresa no SINTEGRA e devidamente registrada em sua escrita fiscal.

Cita a título de exemplo, dez itens que demonstram a divergência entre o quanto listado como quantitativo pela fiscalização e o quanto informado pela empresa, conforme o Anexo II(fls. 235/236).

Acrescenta que neste diapasão, encontram-se ainda itens que simplesmente não foram considerados pelo autuante, dizendo que este simplesmente desconsiderou as notas fiscais de entrada que tivessem CFOP diferentes dos utilizados para registro de “operação de compra”, a exemplo do CFOP 2910 – entrada bonificação – que fora simplesmente desconsiderado como “entrada” pela fiscalização.

Sustenta que, relativamente ao período de 2005, também nada deve.

Diz que o mesmo ocorre no período relativo ao ano de 2006, haja vista que mais uma vez se equivocou a fiscalização na montagem de sua planilha anexa ao Auto de Infração em lide.

Observa que apesar de o autuante relacionar corretamente as entradas e saídas de 2006, simplesmente repetiu o inventário inicial e final do ano de 2005, invalidando assim toda a autuação, haja vista que os saldos inicial e final de 2006 são totalmente diferentes dos de 2005. Diz que está anexando lista de 10 itens como exemplo – (Anexo III- fls. 268 a 270), bem como as informações declaradas pela empresa no arquivo SINTEGRA de 2006, as quais confirmam os quantitativos corretos, sendo improcedente a autuação.

Continuando sustenta que o lançamento de forma viciada, e sem a comprovação do pressuposto fático aplicável à norma de incidência correspondente, ofendeu os princípios constitucionais da Administração Pública que devem lastrear as sua condutas. Ou seja, foram violados os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, motivação, moralidade e legalidade.

Tece considerações sobre os referidos princípios, invocando lições de Martin Heidegger e Jürgen Habermas, Paulo de Barros de Carvalho, Celso Antônio Bandeira de Mello, e sintetiza os seus argumentos dizendo que a autuação é ilegal, na medida em que emitida contra legem; desarrazoada, visto que desrespeitosa às finalidades que presidiam a outorga da competência exercida pelo mesmo; desproporcional, posto que exercida em extensão e intensidade desproporcionais ao atendimento da finalidade do interesse público; imotivada vez que olvidou de indicar os fundamentos de fato e de direito de sua decisão; imoral, por não se pautar na lealdade e boa-fé.

Finaliza requerendo a anulação do Auto de Infração e, caso ultrapassadas as preliminares, no mérito, seja cancelado. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos e requer a realização de diligência, juntada posterior de documentos, livros fiscais e contábeis e outros elementos probantes, em qualquer fase do processo, com o objetivo único de se provar a veracidade de tudo o que foi alegado, a fim de que fique, completamente, provada a improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 273/274, na qual esclarece que todos os dados do levantamento fiscal foram processados através dos arquivos magnéticos entregues pelo autuado através do SINTEGRA.

Diz que a metodologia utilizada no levantamento seguiu as regras para movimentação de estoques, porém, como o autuado negocia com produtos formulados, deveria “criar mecanismo de forma que

*a fiscalização ao auditar seus estoques, saiba antecipadamente que o produto “z” é composto de “n” quantidade da mercadoria “x” acrescida de “n” quantidade da mercadoria “y”. ”*

Esclarece que acolheu as justificativas do impugnante e excluiu da autuação os produtos que foram objeto de formulação. Diz ter constatado a existência de inconsistência nos registros relativos ao ano de 2004 e os suprimiu da autuação. Também que verificou as notas fiscais relativas a entradas de mercadorias e constatou que elas não faziam parte dos registros enviados pela empresa e por serem idôneas as incluiu no levantamento. Ainda que constatou a falha no processamento dos dados e procedeu a devida correção.

Conclui o autuante que após retificado o procedimento fiscal, o Auto de Infração fica com os seguintes valores:

Infração 01 – 04.05.05, valor de R\$ 18.448,65.

Infração 03 – 04.05.08, valor de R\$ 8.538,51.

Infração 04 – 04.05.09, valor de R\$ 2.988,48.

Total de Débito (Valor histórico) R\$ 29.975,64.

Intimado o contribuinte (fl. 323) este acusa a ciência da informação fiscal, contudo, silencia.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 04 (quatro) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

De início, observo que o autuado argui a nulidade do Auto de Infração em lide, por não demonstrar a origem, cálculo e elementos que lhe possibilitem o pleno conhecimento da base de cálculo imputada, razão que demonstra a preterição do direito de defesa. Alega que a autuação é nula de pleno direito uma vez que o autuante simplesmente ignorou as informações enviadas pela empresa através do sistema SINTEGRA, atribuindo, quando da lavratura do Auto de Infração, valores totalmente divergentes do informados pela empresa, e que, por consequência, produziram um débito de elevada monta em seu desfavor.

Noto também que o autuante ao prestar a informação fiscal esclareceu que todos os dados do levantamento fiscal foram processados através dos arquivos magnéticos entregues pelo autuado através do SINTEGRA, e que acatou alegações defensivas excluindo da autuação as mercadorias que foram objeto de formulação, assim como corrigido as inconsistências nos registros relativos ao ano de 2004 e o suprimiu da autuação. Também que verificou as notas fiscais relativas a entradas de mercadorias e constatou que elas não faziam parte dos registros enviados pela empresa e por serem idôneas as incluiu no levantamento, assim como constatou a existência de falhas no processamento dos dados e procedeu a devida correção.

Apesar de o autuante ter revisado o levantamento fiscal reduzindo substancialmente o valor do débito originalmente consignado no Auto de Infração, verifico assistir razão ao impugnante quanto à nulidade da autuação.

Isso porque, como se sabe, o procedimento fiscal tem por razão e finalidade a busca da verdade material e da certeza jurídica.

Nessa linha de condução, é necessário que todos os pontos da lide sejam esclarecidos tanto pelo contribuinte – com a apresentação de elementos de provas hábeis, a exemplo de livros e documentos fiscais – como pelo Fisco – efetuando os ajustes necessários ou informando os procedimentos adotados, inclusive com a juntada de elementos comprobatórios da infração -, haja vista que as relações jurídico-tributárias devem ser conduzidas sempre com segurança e certeza, não podendo o lançamento inobservar os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório.

No presente caso, observo a existência de vícios que inquinam de nulidade o Auto de Infração. Assim é que, apesar de o autuante haver acatado os argumentos defensivos corrigindo os equívocos apontados, incluiu na revisão do levantamento mercadorias que não constavam no levantamento original, a exemplo de Super Sinteko 11 kg p/lata – código 7882; Encate Perflex 30 cm Inox – código 10976; Revesti Gerbi 5033/A – código 12609, no exercício de 2006.

Também na revisão excluiu todo o exercício de 2004, acatando os argumentos defensivos de que não comercializa as mercadorias arroladas no levantamento referente a este exercício, contudo, se verifica a existência do mesmo tipo de mercadorias nos exercícios seguintes, a exemplo de Rolo LA 23 CM, que consta tanto no exercício de 2004 como no exercício de 2006. Além disso, não restou compreensível que o contribuinte alegue não comercializar as mercadorias arroladas no levantamento relativo ao exercício de 2004, porém, tenha informado através do SINTEGRA o citado exercício com aquelas mercadorias, informação esta utilizada pelo autuante. Inexiste nos autos qualquer explicação nesse sentido.

Ademais, na revisão realizada houve a majoração do valor do débito exigido na infração 01, agravando-a, o que somente poderia ser feito com a lavratura de outro Auto de Infração e não no mesmo Auto de Infração, conforme o artigo 156 do RPAF/99.

É certo que alguns dos equívocos acima apontados poderiam ser corrigidos mediante a realização de diligência ou mesmo no julgamento, contudo, considerando a existência de vícios insanáveis, a exemplo de inclusão de novas mercadorias no levantamento o que implicaria uma nova ação fiscal, considero nula a autuação, com fulcro no artigo 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Recomendo a autoridade competente a renovação dos atos, a salvo de falhas, conforme o artigo 21 do mesmo Diploma regulamentar processual acima referido.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232943.0025/08-2, lavrado contra **M. M. MENDONCA & CIA. LTDA.**, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR