

**PROCESSO** - A. I. N° 206880.0406/06-0  
**RECORRENTE** - CLAUDINO S/A. - LOJAS DE DEPARTAMENTOS (ARMAZÉM PARAÍBA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0249-01/08  
**ORIGEM** - INFAC BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 27/12/2011

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0426-12/11

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. O lançamento decorreu de um trabalho de auditoria realizado pelo autuante, que em diversos momentos interveio no processo, prestando informações e revisando seu próprio trabalho, concluindo, em determinado momento não possuir a necessária capacidade técnica para revisar seu próprio trabalho, e acolher ou não o argumento trazido pelo contribuinte. A regra legislativa estadual, consubstanciada no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), estabelece que o lançamento de ofício será nulo quando não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Ora, tendo o recorrente apontado eventual erro cometido pelo autuante, inclusive através de mídia detalhada, acostada aos autos, e este não podendo aferir se tal argumentação possui ou não procedência, evidente se apresenta à hipótese de declaração de nulidade do lançamento, pela inequívoca insegurança presente, quanto ao valor devido a título de imposto, até mesmo, se existe valor a ser cobrado. Auto de Infração NULO. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão prolatada pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal contra o julgamento do Auto de Infração, lavrado em 30 de junho de 2006, o qual exige ICMS no valor de R\$56.481,21, acrescido da multa de 70%, decorrente da constatação da seguinte infração:

*"Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada da mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto o maior valor monetário, qual seja o das saídas tributáveis, fato verificado no exercício de 2005, no valor de R\$56.481,21."*

A Decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão JJF 0249-01/08, baseou-se na seguinte argumentação, para a desoneração do valor considerado, e motivador do Recurso Voluntário:

*"A exigência do crédito tributário, ora impugnado, se refere à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis."*

*Liminarmente, rejeito o pedido de realização de diligencia ou perícia técnica nos arquivos magnéticos da empresa, pois se há discrepância entre os arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, em mãos da SEFAZ, cabe ao impugnante indicar, através da documentação fiscal que deu origem aos aludidos arquivos, as incorreções e imprecisões ou omissões eventualmente existentes, como, inclusive, fez em relação a 05 itens que foram alvo de ajustes pelo autuante e revisão por parte de um diligente, Auditor Fiscal estranho ao feito.*

*Devem ser reiteradas as afirmações constantes na informação fiscal de que os dados, utilizado para o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, foram colhidos nos arquivos magnéticos do Sintegra enviados a SEFAZ/BA pelo próprio contribuinte. Ratifico, também, que a validação do arquivo magnético através do validador Sintegra, apenas atesta que os dados contidos dentro de um “LAYOUT” e pré-requisitos fixados através do Convenio ICMS 57/95, não indicando, com isso, que as informações nele contidas estão em conformidade com os documentos que lhe deram origem, bem como as informações prestadas e respectivas consistências, são de responsabilidade do contribuinte.*

*Sobre as divergências de valores apontadas pelo autuado, em relação às quantidades e CFOP alegados na defesa, o autuante efetuou os devidos ajustes e outro Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF, estranho ao feito, atendendo ao pedido de diligência formulada por esta 1<sup>a</sup>JJF, atestou que foram corretamente consideradas as quantidades dos produtos, cujas notas o autuante entende estarem com o CFOP incorreto, conforme notas relacionadas pelo diligente constantes às fls. 2.352/2.388.*

*Tendo em vista que o autuante considerou corretamente as quantidades aludidas no item anterior, conforme afirma o diligente, o mesmo, corretamente, com base nos ajustes efetuados pelo autuante às fls. 2.291 a 2.298, bem como no demonstrativo de fls. 263/274, elaborou, conforme solicitado, novo demonstrativo de estoque constante à fl. 2.389.*

*Após os ajustes realizados pelo autuante e ratificados pelo diligente, as omissões de saídas passaram de R\$ 332.242,39 para R\$ 286.649,48, bem como o correspondente valor a ser exigido de R\$ 56.481,21 para R\$ 48.730,48.*

*Quanto ao argumento do autuado de que os ajustes elaborados pelo autuante, após a sua impugnação, só foram realizados nas entradas, portanto, não efetuados nas saídas, não tem aparo fático, pois basta observar o demonstrativo, à fl. 2389, apresentado pelo diligente, para se constatar que todas as saídas dos 05 produtos foram modificadas, a exemplo dos itens: 121137788 que passou de 23 unidades, calculado originalmente, para 47 unidades; 12136366 passou de 199 para 222 unidades e assim por diante.*

*Resta, por fim, considerando que, em decorrência dos ajustes do levantamento quantitativo de estoque, realizado pelo autuante, acolhidos pelo diligente e esse relator, foi reduzido o valor exigido no presente Auto de Infração, votar pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do mesmo”.*

Cientificado do julgamento, e inconformado com o mesmo, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário (fls. 2.432 a 2.447), no qual, após historiar o Auto de Infração, a defesa apresentada e o julgamento realizado, argui, a título de preliminar, que o lançamento padece de nulidade diante do fato de que, nos termos do artigo 5º inciso LV da Constituição Federal, encontra-se presente a figura do cerceamento de defesa, vez que não foi possível ao contribuinte defender-se da acusação formulada, pois a mesma não indica com precisão e clareza a subsunção do fato à norma, além de não apresentar as provas necessárias para a fundamentação da exigência fiscal.

Alega, ainda, que falta conteúdo processual que possa colocar a acusação fiscal na posição de fato jurídico relevante, vez que somente através de análise do conteúdo probatório poderia se ter a certeza e liquidez do crédito fiscal, o que não aconteceu no julgamento realizado, que desprezou, inclusive, os elementos de prova trazidos ao processo.

Cita a doutrina, especialmente Rui Barbosa Nogueira, para sustentar que o lançamento não apresenta qualquer elemento de prova que possa dar substância processual à matéria, sendo patente a nulidade, nos termos do artigo 18, inciso II, alínea “a”, do RPAF/99, cujo teor transcreve, bem como do artigo 39, incisos III e IV do mesmo diploma regulamentar, igualmente transscrito, além do artigo 41 do mencionado diploma legal, uma vez que a imputação fiscal do fisco se apresenta “inverossímil”, vez que o levantamento foi realizado através do programa “SAFA”, com os dados extraídos do arquivo do SINTEGRA, tendo sido desconsideradas as alegações defensivas trazidas ao processo.

Alega que o fisco, em qualquer momento dos trabalhos de fiscalização examinou seus documentos fiscais, apenas examinando os arquivos magnéticos, o que resultou em “*suposições infundadas e inverossímeis, nada mais*”.

Aduz que a omissão de receitas pretendida pelo fisco diz respeito a meras presunções arbitrárias, pura, claramente e em total discrepância com as condições estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar nº 87/96, e RICMS/BA, o que confirmaria a nulidade do lançamento alegada.

Quanto ao mérito, alega que a Decisão de primeiro grau desconsiderou a amostragem feita na peça defensiva, relativamente a cinco itens do levantamento realizado, razão pela qual solicita a realização de perícia sobre tais registros, comparando-os com os dados constantes nos arquivos SINTEGRA, e os apresentados pelo autuante, o que demonstrará, acredita, as falhas e inconsistências do levantamento, em atenção ao princípio da verdade material.

Argui a cobrança em duplicidade do imposto, bem como a realização de arbitramento por parte do autuante, o que não pode aceito vez que a legislação prevê os limites legais para a sua aplicação, sendo hipótese de excepcionalidade.

Informa que os livros e documentos fiscais são inequívocos e claros, o que tornaria a adoção do arbitramento em instrumento viciado, além de vedado, bem como todo e qualquer Recurso presuntivo da ocorrência de fato gerador do imposto, uma vez que caso desejasse, o fisco poderia ter realizado com a devida segurança, o levantamento sobre a documentação fiscal do contribuinte, o que levaria à não lavratura do presente Auto de Infração, flagrantemente eivado de nulidade, conforme entendimento de Aliomar Baleeiro, cujo texto transcreve.

Cita entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), segundo o qual o processo regular, tendente à descoberta do valor real da operação, é pressuposto essencial para a validade do arbitramento. Ressalta, mais uma vez, que contrariamente ao afirmado pelo autuante, o levantamento não foi realizado sobre sua documentação fiscal, o que ocasionou desprezo ao conjunto probatório, caracterizando o cerceamento de defesa, ainda mais, diante do fato de ter o autuado, trazido ao feito amostragem dos cinco itens com mais discrepância, não analisados pelo julgador de primeiro grau.

Volta a citar textos doutrinários de Hugo de Brito Machado e Ricardo Mariz, bem como Decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, para solicitar que o órgão julgador acate as disposições do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, bem como o artigo 142 do CTN, no que concerne à busca da verdade material.

Finaliza, requerendo que seja decretada a nulidade do lançamento, e não sendo tal pleito acatado, julgado o feito como improcedente, vez que não se pode inferir com certeza e liquidez o crédito fiscal, que padece de legitimidade objetiva.

Encaminhado para a PGE/PROFIS, esta, em Parecer de fls. 2.702 a 2.704, posiciona-se pelo não acatamento das razões recursais, mantendo o julgamento de Primeira Instância.

Distribuído para a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o feito foi convertido em diligência à Inspetoria Fazendária, a fim de que, diante do fato do sujeito passivo ter apresentado através de mídia, de forma detalhada, divergências entre o levantamento realizado e os dados informados pelo contribuinte no SINTEGRA, fosse realizada “*revisão de todo o lançamento fiscal*” (fls. 2.707 e 2.708).

Em atendimento a tal solicitação, o autuante acostou ao processo Parecer acerca do trabalho realizado (fls. 2.710 e 2.711), bem como novos demonstrativos elaborados.

Cientificada do resultado da diligência, o autuado, se manifesta (fls. 3.809 e 3.810), alegando que “*vários registros de vendas realizadas através de seus Emissores de Cupom Fiscal não estão relacionados nos arquivos emitidos pelo Fisco autuante, enquanto constem normalmente nos arquivos do SINTEGRA e os constantes na relação apresentada pelo agente fiscal, de forma a*

*elidir a presunção de omissão de saídas existentes nos mesmos correspondente aos referidos produtos”.*

Novamente submetido à PGE/PROFIS, esta, em Parecer de fls. 3.823 e 3.824, opina pela conversão do processo em diligência, a fim de que, em nome do princípio da verdade material, se apurem as novas divergências indicadas nos demonstrativos trazidos pelo autuado.

Retornando à Câmara de Julgamento Fiscal, esta, acata o pleito da PGE/PROFIS, e solicita à Inspetoria de Bom Jesus da Lapa a realização de nova diligência, a fim de avaliar os elementos trazidos pelo recorrente em sua última manifestação (fl. 3.827).

Realizada a diligência, pelo próprio autuante, em documento de fl. 3.830, após tecer algumas considerações, inclusive a de que “*as informações contidas nos arquivos magnéticos para efeito de SAFA, não identificando o número do cupom fiscal e sua data de emissão, identificando tão somente o número atribuído ao equipamento (ECF), a espécie de documento fiscal (CF), e total das saídas das mercadorias no mês, impossibilitando desta forma a perfeita identificação e correlação entre o levantamento de saídas do sistema SAFA com o demonstrativo apresentado pelo autuado*”.

E continua, alegando “*incapacidade técnica do autuante, em virtude do exposto no item 1, em determinar a veracidade das informações constantes nos arquivos magnéticos apresentados pelo autuado com relação aos cupons fiscais, bem como destes com os lançamentos nos seus livros fiscais*”.

Por tais motivos, sugere que o processo seja remetido à gerência técnica especializada, para atendimento à solicitação realizada pelo CONSEF.

Mais uma vez o recorrente se manifesta (fls. 3.854 3.860), para, basicamente, reprimir os argumentos já postos no Recurso Voluntário apresentado.

Em nova apreciação, a PGE/PROFIS, entende que diante dos argumentos apresentados pelo autuante, o Auto de Infração deva, em homenagem aos princípios da legalidade e verdade material, ser encaminhado para a ASTEC/CONSEF, a fim de que seja realizada a diligência anteriormente requerida.

Em sessão para apreciação de pauta suplementar, realizada em 13 de dezembro de 2010, o pleito foi indeferido, retornando o processo para Parecer opinativo por parte da PGE/PROFIS.

Parecer de fls. 3.872 a 3.875, da PGE/PROFIS, após historiar o trâmite processual, à vista do entendimento de que a infração fiscal não está devidamente comprovada, e que os elementos essenciais à perfeição do lançamento tributário não estão caracterizados na hipótese em tela, e que existem dúvidas quanto ao aspecto material e quantificador, entende que o Recurso Voluntário deva ser provido, no que foi acompanhado pelo entendimento da procuradora assistente, em despacho de fl. 3.876.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o lançamento tributário, que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, decorrente da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado baseando-se nos dados constantes nos arquivos magnéticos, e apurado omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Constatou, ainda, que ao curso do feito, foram realizadas diligências, pelo próprio autuante, que, num primeiro momento resultaram em redução do valor lançado, à vista dos elementos trazidos pela defesa, a seu favor.

Observo, também, que em todas as oportunidades em que foi instada a se manifestar, a empresa autuada veio ao processo trazendo elementos que, ao seu entender, elidiriam o lançamento,

sendo que na última oportunidade em que veio ao processo, argüiu o fato de diversos cupons fiscais emitidos não terem sido lançados nos levantamentos, nem nas diligências realizadas.

Antes de adentrar na análise do mérito, avaliarei os argumentos preliminares trazidos em sede recursal, que entendo pertinente algumas considerações acerca do Auto em comento.

A primeira delas, é que, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, como realizado, é modalidade de auditoria em que são escolhidos os produtos a serem levantados, indicado o estoque inicial, constante do início do exercício escolhido, compiladas as compras totais, as saídas a qualquer título, e, por fim, os estoques finais, apurando-se o resultado. No caso concreto, apurou-se omissão de saídas, ou seja: foram realizadas operações de comercialização, sem a correspondente emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem o recolhimento do imposto correspondente à operação.

Todavia, conforme indicado pelo sujeito passivo, equívocos foram cometidos pelo autuante, o que levou, repito, num primeiro momento, à realização de diligência específica, em relação aos itens indicados, segundo o seu relato defensivo, a título exemplificativo, de forma a poder desconstituir o lançamento, o que resultou na redução dos valores do Auto de Infração, tendo sido considerado pelo julgador de primeiro grau, que julgou o feito procedente em parte, com base na informação do próprio autuante.

A empresa, quando da apresentação de seu Recurso Voluntário, volta a afirmar que o autuante incorreu em erros que desvirtuaram o resultado, resultando na cobrança de imposto que entende não ser devido, o que motivou a realização de outras diligências, ao curso de que, em uma de suas manifestações à empresa alegou que diversos cupons fiscais não foram computados, quando da realização do lançamento, o que levou o autuante, em manifestação resultante do pedido de realização de mais uma diligência, a revelar a sua incapacidade em apurar o real valor do lançamento, diante das arguições recursais, relativamente aos cupons fiscais não computados, sugerindo o encaminhamento do feito à Gerência de Automação Fiscal.

Ora, o lançamento decorreu de um trabalho de auditoria realizado pelo autuante, que em diversos momentos interveio no processo, prestando informações e revisando seu próprio trabalho, concluindo, em determinado momento não possuir a necessária capacidade técnica para revisar seu próprio trabalho, e acolher ou não o argumento trazido pelo contribuinte.

Em tese, ninguém melhor do que o próprio autuante para informar, revisar e explicar o seu trabalho, que deveria ser realizado com o devido zelo e cuidado.

Todavia, é por demais sabido que um dos princípios do processo administrativo fiscal é o da ampla defesa, consagrado constitucionalmente, e sempre respeitado no âmbito deste órgão de julgamento, estando umbilicalmente ligado ao mesmo o princípio do devido processo legal.

Por outro lado, a regra legislativa estadual, consubstanciada no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), estabelece que o lançamento de ofício será nulo quando não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Ora, tendo o recorrente apontado eventual erro cometido pelo autuante, inclusive através de mídia detalhada, acostada aos autos, e este não podendo aferir se tal argumentação possui ou não procedência, evidente se apresenta a hipótese de declaração de nulidade do lançamento, pela inequívoca insegurança presente, quanto ao valor devido a título de imposto, até mesmo, se existe valor a ser cobrado.

Em apoio a tal dispositivo, o artigo 39, inciso IV, alínea “b” do RPAF/99, estabelece que o lançamento deva conter a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, e, estando esta sem segurança na sua determinação, diante da incapacidade do próprio autuante em confirmá-la ou não, frente aos argumentos defensivos apresentados, visível está o comprometimento do trabalho realizado.

Por tais razões, entendo, acompanhando opinativo da PGE/PROFIS, que o Recurso Voluntário deva ser PROVIDO, e tendo em vista os artigos 18 e 39 do RPAF/99, voto no sentido de decretar a NULIDADE do presente Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206880.0406/06-0**, lavrado contra **CLAUDINO S/A. LOJAS DE DEPARTAMENTOS (ARMAZÉM PARAÍBA)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS