

**PROCESSO** - A. I. Nº 295309.0041/10-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CARL LEONI LTDA.  
**RECORRIDOS** - CARL LEONI LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0165-03/11  
**ORIGEM** - INFAZ CRUZ DAS ALMAS  
**INTERNET** - 17/12/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0376-11/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. A falta de intimação válida do sujeito passivo dos termos da informação e dos novos demonstrativos trazido aos autos, implicou em vícios de Restrição as garantias constitucionais do devido processo legal. Acatada a preliminar suscitada. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício e Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 23/12/2010 para exigir ICMS no valor de R\$86.295,30 acrescido da multa de 70%, pela falta de recolhimento do imposto relativo às 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 estoques, nos exercícios de 2005 e 2006. Consta, ainda, que foi declarada pelo contribuinte a quebra de 20%, contabilizada através de lançamento simbólico com Notas Fiscais de Saídas de números 1 e 2, de 31/12/2005 e 31/12/2006, respectivamente.

A JJF proferiu julgamento firmando Decisão nestes termos, *verbis* :

*“Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*O autuado alegou que o presente lançamento é inteiramente nulo, porque tem como fundamentação mera presunção, e como alicerce a Portaria 445/98 editada pelo Secretário da Fazenda do Estado da Bahia. Apresenta o entendimento de que a autuante realizou levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sem conseguir provar efetivamente as supostas omissões de saídas e entradas de mercadorias. Diz que em momento algum a autuante efetivamente provou a existência real de omissões de entradas e saídas de mercadorias tributadas, e que, de acordo com o art. 333, I, do CPC, o ônus da prova incumbe ao auditor da Secretaria da Fazenda.*

*Constato que no enquadramento legal indicado pelo autuante no Auto de Infração foram consignados os dispositivos do RICMS/BA e da Portaria 445/98, sem qualquer referência à Lei 7.014/96. Entretanto, não houve qualquer prejuízo para a defesa do autuado. Ademais, não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.*

*Observe que no levantamento quantitativo de estoques, são conferidas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro Registro de Inventário, em um determinado período. Como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de entradas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pela autuante e anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte, conforme recibo nos mencionados demonstrativos. Foi cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que poderia ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de simples presunção da fiscalização.*

*Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos*

*analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Portanto, não acato a alegação defensiva de que se trata de mera presunção da fiscalização, e que não foi provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal constitui a prova da infração apurada.*

*O defendente apresentou o entendimento de que é inconstitucional e ilegal a Portaria nº 445/1998, especialmente os arts. 6º, 7º e 8º, que tratam sobre presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais. Quanto a esta alegação, observo que a mencionada Portaria não criou direitos e obrigações para o contribuinte, haja vista que repete as regras estabelecidas na Lei 7.014/96 e no RICMS/BA. Ela esclarece o alcance das disposições contidas no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, com vistas a proporcionar à fiscalização o entendimento uniforme na aplicação da mencionada norma. Portanto, a referida Portaria dispõe sobre os procedimentos que devem ser adotados na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.*

*No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, pela falta de recolhimento do imposto relativo às 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 estoques, nos exercícios de 2005 e 2006. Demonstrativos às fls. 06 e 43 do PAF.*

*O autuado alegou que a autuante deixou de considerar em seu “levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, o recebimento pelo estabelecimento autuado de 112.500,00 kg de fumo provenientes da ATC Associated Tobacco Company Brasil Ltda a título de “devolução simbólica de mercadoria em industrialização”, conforme Nota Fiscal nº 068436 (fl. 237 do PAF). Afirma que tal recebimento de mercadoria faz com que a diferença de estoque apurada pela autuante fique reduzida a 65.288,80 kg de fumo, restando apenas a presunção de R\$31.689,94, correspondente a 65.288,80 kg de fumo.*

*Na informação fiscal, a autuante acatou a alegação defensiva em relação à Nota Fiscal nº 68436 dizendo que, de fato, a referida nota fiscal não foi considerada no levantamento quantitativo de estoque. Informou que após o lançamento do mencionado documento fiscal no quantitativo de estoque, o valor do imposto lançado passou de R\$ 81.138,38 para R\$ 37.839,38 conforme novos demonstrativos que acostou às fls. 241 a 265 dos autos.*

*Vale salientar, que o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pela autuante, constando na cópia da intimação à fl. 269, a comprovação que o preposto do contribuinte recebeu a cópia da mencionada informação fiscal e demonstrativos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.*

*Após a revisão efetuada pela autuante, ainda foi apurada omissão de entradas de mercadoria tributável. Neste caso, a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques autoriza a presunção legal da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme §4º do art. 4º da Lei 7.014/96; art. 7º da Portaria 445/98 c/c art. 2º, § 3º do RICMS/BA.*

*Diante da omissão de entradas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, a Lei autoriza a presunção da ocorrência de operações sem a emissão de documentos fiscais. Tratando-se de exigência de imposto por presunção legal, pode ser elidida pelo sujeito passivo, exibindo provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar outras comprovações, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo. No caso em exame, a única prova apresentada pelo autuado, junto com sua impugnação (Nota Fiscal nº 068436 – fl. 237 do PAF), foi acatada pela autuante que rezeu o levantamento fiscal referente ao exercício de 2005, apurando redução no débito originalmente exigido, conforme novos demonstrativos que elaborou.*

*Acato o resultado da revisão efetuada pela autuante, e concluo pela subsistência parcial da exigência fiscal, no valor total de R\$42.996,00, sendo R\$37.839,38 para o exercício de 2005 e R\$5.156,62 correspondentes a 2006, que ficou inalterado.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.”*

**Ao final do voto, a JJF por imposição do disposto no art. 169. I, alínea “a”, item ‘1, do RPAF-BA recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF.**

Em sede de Recurso Voluntário, o sujeito passivo afirma ser nulo o julgado guerreado, transcrevendo as infrações e alegando não ter sido intimada para se manifestar acerca de informação fiscal e dos novos demonstrativos que a acompanham.

Esclarece que o documento de fl. 269 foi assinado indevidamente por um terceiro desconhecido denominado Jackson Fraga Araújo, um suposto engenheiro agrônomo, o que disse poder ser constatado, que foi apostado de uma outra empresa que não o recorrente. Pontua que pretende exercer na plenitude seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Destaca ser indevido o valor de R\$10.824,45, sobre o que disse que somente poderia ser exigido através de novo Auto de Infração, bem como a multa e seus acréscimos legais, cumprindo-lhe ser devolvido o prazo para exercer a defesa sem restrições dessa natureza.

Nesse sentido, acentua que o autuante após a revisão fiscal, majorou o valor da exigência fiscal de R\$32.171,55 – o que disse já ter sido pago – para R\$ 42.996,00 e que, sabidamente, se a suposta diferença tivesse pertinência, somente mediante novo lançamento de ofício, com prazo de 30 dias e não apenas 10 para se defender, caberia, transcrevendo o art. 150, 4 do CTN.

Alega, ainda, que a presunção legal que estaria por fundamentar o AI foi editada mediante mera portaria passando a reproduzir lições do mestre Roque Carraza, o art. 333, I do CPC, doutrina de Humberto Theodoro Júnior, pontuando ainda que não omite operações de entrada de mercadorias e que não deixa de recolher tributos, inclusive ICMS.

Defende que o Auto de Infração é nulo, pois embasado em mera portaria editada pelo Secretário da Fazenda do Estado da Bahia. Cita o art. 12 da LC 87/96 e art. 4 da Lei nº 7.014/96. Neste passo, afirma que nenhuma dessas normas estabelece o fato gerador do ICMS por presunção, transcrevendo o art. 146 da LC 87/96.

Diz se tratar de matéria de ordem pública por se configurar a decadência do direito de constituir o crédito do ICMS no ano de 2005, reproduzindo o art. 150, § 4 do CTN.

Nesta esteira, afirma que foi autuada em 28/12/10 e que o Fisco somente cobrou um suposto crédito de ICMS a partir de 28/12/05, ou seja, que qualquer crédito do ICMS gerado antes do dia 28/12/2005 caducou em 28/12/10.

Alega que deve ser observado que a apuração feita pelo preposto fiscal não engloba o período inteiro de 2005, eis que o fato gerador do ICMS tem lastro na Constituição Federal na LC 87/96 e no CTN.

Defende que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias e não a diferença de estoque. E que o prazo decadencial começa a contar do dia do fato gerador e não do último dia do exercício.

Assim, explica, o ICMS supostamente incidido em 01/1/05 a 27/1/05 não mais pode ser cobrado pelo Fisco neste Auto de Infração. E que se trata de um absurdo a lavratura da autuação referente de todo o ano de 2005, pois, 361 dias, de 1/1/05 a 27/12/05, já haviam sido atingidos pela decadência, e que o Fisco pretende cobrar o crédito de R\$81.860,37, que seria a suposta diferença de estoque do ano de 2005, desconsiderando que, em 2005, 361 dias já estavam tragados pela decadência, e que se lhe for exigido esse suposto crédito, que o seja de 28/12/05 a 31/12/05.

Acrescenta que presumir a incidência de ICMS relativa a 168.651,90 kg de suposta diferença de estoque em 2005, que o Fisco se descuidou do bom senso de razoabilidade:

	2005 e 2006	01/01/05 a 27/12/05 Período Decaído	28/12/05 a 31/12/05 Período NÃO Decaído
Diferença de estoque KG	177.788,80	166.803,56	1.848,24
Valor R\$	86.295,30	80.963,27	847,20

Nesta toada, diz que se devido for o ICMS corresponde a 1.848,24 kg cujo valor é de R\$897,10, pois o restante está decaído.

Adentra no mérito, para alegar que o Fisco não considerou em seu quantitativo de estoque por espécie de mercadoria o recebimento pó si e que o autuante, inicialmente, alegou que a suposta diferença a menor era de 177.788,80kg de fumo e que, sem justificar, alegou que o recorrente recebeu 112.500,00kg de fumo da ATC Associated Tobacco Company Brasil LTDA. a título de

devolução simbólica de mercadoria em industrialização, da Nota Fiscal nº 068436 (doc. 06 da impugnação), o que fez com que a suposta diferença de estoque ficasse reduzida para 65.288,80kg de fumo, como diz estar demonstrado nesta tabela:

Estoque Final do Auditor kg	NF 068436 Não considerada pelo Auditor KG	Livro do Inventário KG	Diferença KG
489.688,20	112.500,00	667.477,00	65.288.80

Logo, como alega, menciona que foi o próprio Fisco que admitiu que o sujeito passivo não deixou de pagar o imposto sobre 112.500,00kg e que a JJF acolheu a documentação probatória, restando evidenciado que a suposta diferença de saídas de 112.500,00kg não procede e deve ser cancelada a exigência fiscal de R\$ 54.605,36. Alega, assim, que desconhece porque o Fisco exige ao lançar no DAE o valor de R\$32.171,55 já que  $R\$86.295,30 - 54.605,36 = R\$31.689,94$ .

Reitera a preliminar de nulidade e, no mérito, requer a restituição ou compensação do valor indevidamente recolhido de R\$56.118,23, como prova o referido DAE.

Postula a realização da prova pericial e no tópico PEDIDOS, repete seus requerimentos quanto à nulidade por cerceio do direito de defesa; que seja-lhe concedido prazo de 20 dias, após lavrar novo Auto de Infração do valor de R\$10.824,45 (sem computador a multa de 70% e acréscimos legais); e que seja declarada a decadência de todo o ano de 2005 proporcionalmente, considerando o período de 28/12 a 31/12 de 2005, restituindo-se o que foi recolhido de R\$56.118,23; em última hipótese, esmiuçando o mérito, que seja acolhido o valor de R\$ 56.118,23 e julgado improcedente o restante do débito principal de R\$54.605,36, cancelando o crédito fiscal.

A PGE/PROFIS proferiu Parecer e salientou, em suma, quanto à preliminar de nulidade, que o engenheiro agrônomo Jackson Fraga Araújo que assinou a intimação é o representante do recorrente por ela citado na declaração referida e que é desarrazoada a alegação de que houve cerceio do direito de defesa.

Quanto à decadência, a rejeitou sob o argumento de que a regra do art. 173, I, que é geral, fixa o termo inicial do prazo como sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que se aplica às hipóteses do lançamento de ofício e por declaração, e que em se tratando do lançamento por homologação, duas são as situações: o sujeito passivo antecipou efetivamente o pagamento do tributo, não havendo que se falar em decadência por estar inapelavelmente homologado de forma tácita, com o prazo transcorrido em aberto para homologação expressa contado da data da ocorrência do fato gerador; ou o sujeito passivo não antecipou o pagamento ou o fez a menor do que o devido, hipótese em que o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado. Transcreve o art. 150, § 4, do CTN, como também doutrina de Luciano Amaro e a Jurisprudência do STJ.

Conclui que a falta de pagamento do ICMS ou o pagamento menor deslocou a linde decadencial para as balizas do art. 173, I do CTN e não do art. 150, §4 do mesmo diploma legal, e que por tal fundamento não sendo possível acolher a tese recursal.

Afirma, em arremate, que a presunção legal de omissão de saída encontra guarida na Lei do ICMS porquanto a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas autoriza essa presunção com base no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96 e que não houve impugnação dos valores, pelo recorrente. Acentua que a acusação fiscal deve ser mantida e Improvido o apelo.

Na assentada de julgamento, a Procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa ao compulsar os autos, proferiu oralmente Parecer em sentido contrário ao antecedente, para que seja acolhida a preliminar de nulidade.

## VOTO

O contribuinte, em seu arrazoadado, invoca como motivação de preliminar de nulidade, o cerceamento do seu direito do contraditório e à ampla defesa por não ter sido intimado sobre a informação fiscal e os novos demonstrativos resultantes da revisão levada a efeito pela autuante, o que a PGE/PROFIS, inicialmente, rechaçou, por entender que o fato da declaração de fl. 58 ter

sido assinada pela mesma pessoa que firmou o protocolo de recebimento de intimação de fl. 269, ou seja, o engenheiro agrônomo Jackson Fraga Araújo, faz cair por terra tal alegação, posição esta que, como visto acima, não foi corroborada pela Procuradoria no ato de sessão de julgamento.

Se assim não fosse essa última posição externada pela PGE/PROFIS, haveria de discordar, pois, em que pese ser a mesma pessoa, todavia, observo que se tratam de situações distintas, vez que na referida declaração esta foi firmada pelo aludido senhor na qualidade de engenheiro agrônomo contratado para prestar declaração técnica sobre a quebra em razão das impurezas e de água.

Já no dito protocolo, ali se apresentou, sem comprovar ser o representante legal do autuado e com poderes expressos e específico para firmar ato intimatório, tendo, inclusive, apostado o carimbo de pessoa jurídica diversa do autuado. Logo, sem remanescer dúvida, ao meu ver, assiste razão à Recorrente quando afirma que sofreu prejuízo no exercício de sua defesa.

E mais, diante da incerteza de que o ato de intimação foi realizado com regularidade ou não, diante dessa circunstância – representante legal de empresa estranha ao feito que firmou o protocolo -, havendo assim dúvida quanto aos direitos do contribuinte se foram cabalmente respeitados, e para elidir qualquer vício de restrição às garantias constitucionais do devido processo legal, deve ser este restaurado, saneando o vício arguido em sede de Recurso.

Considerando que ao tempo da prolação da Decisão de base o contribuinte ainda não tinha ciência dos termos da informação e dos seus novos demonstrativos e, por isto mesmo, sobre eles não se manifestou, conseqüentemente, é de se concluir que não provocou dos Julgadores de primeira instância o exame dessa matéria, muito embora, vale ressaltar, esse vício coubesse a JJF a apreciação, de ofício, por força do princípio da legalidade que norteia o processo também na esfera administrativa, o que não ocorreu.

Logo, não vislumbro outra alternativa senão a decretação de nulidade do PAF a partir da falta de intimação válida do sujeito passivo e dos atos subsequentes, a resultar na nulidade da Decisão recorrida, cumprindo os autos serem baixados para reabertura do prazo decenal para fins de assegurar a ampla defesa, prosseguindo o feito, seguidamente, para prolação de novo julgamento, desta feita, a salvo de falhas, após saneado o vício.

E, portanto, sendo esta a Decisão, fica prejudicado o exame e deliberação quanto às demais matérias invocadas no Recurso Voluntário e, igualmente, no Recurso de Ofício.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário nos termos da presente fundamentação, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que se proceda a novo julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **295309.0041/10-0**, lavrado contra **CARL LEONI LTDA.**, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que se proceda a novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

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