

**PROCESSO** - A. I. Nº 232845.0516/11-3  
**RECORRENTE** - RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0275-03/12  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 20.05.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0186-13/13

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Consta na descrição dos fatos que a infração é decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, todavia, pelo levantamento fiscal, restou claro que o valor de maior expressão foi o das entradas. A autuação originalmente foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, não há como dar prosseguimento à lide, em atenção aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 3ª JJF, constante no Acórdão nº 0275-03/12, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração, lavrado em 09/12/2011, para exigir ICMS no valor de R\$22.264,02, acrescido da multa de 70%, pela falta de recolhimento do ICMS, constatado pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apurada 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, no exercício de 2006.

Após análise dos argumentos delineados pelo autuado e pelo fiscal autuante, a 3ª JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 105/110):

*Analizando a preliminar de nulidade apresentada pelo defendente, constato que o Auto de Infração foi lavrado na forma regulamentar. O imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante os levantamentos fiscais entregues ao contribuinte, inclusive com a determinação por esta JJF de realização de diligência, com reabertura do prazo de defesa, para nova entrega dos elementos constantes do processo, contidos em mídia eletrônica – CD, visto que o mesmo alegava que no levantamento fiscal existia omissão de dados relativamente a número de nota fiscal e discriminação dos produtos. O novo CD foi entregue a preposto da empresa legalmente qualificado, portanto, o lançamento fiscal encontra-se em conformidade com a legislação em vigor.*

*O impugnante alegou em peça defensiva que não conseguiu identificar dados imprescindíveis na planilha do autuante para exercer a ampla defesa e o contraditório, pois não entendeu exatamente qual o período autuado, a base de cálculo para se estabelecer o preço médio, as datas das saídas das mercadorias. Não teve como identificar como foi considerado o faturamento quando das vendas para entrega futura e pelo levantamento fiscal, não conseguiu ler o produto ou a marca da mercadoria que supostamente saiu sem nota.*

*Em fase instrutória foi verificado que constavam da mídia eletrônica de dados – CD anexado à fl. 22, todos os levantamentos fiscais necessários à caracterização da infração e à compreensão pelo contribuinte sobre o que lhe estava sendo imputado, conforme declarado pelo autuante: o levantamento das entradas, das saídas, do preço médio e demonstrativo das omissões. Entretanto, estas informações não estavam registradas de forma clara no documento que formalizou a entrega do citado CD ao autuado.*

*Esta 3ª JF baixou os autos em diligência, fl. 83, para que a Inspeção intimasse o contribuinte para fazer entrega de novo CD, mediante recibo, especificando que em seu conteúdo estavam todos os demonstrativos relativos ao levantamento quantitativo de estoques que deram origem ao Auto de Infração, bem como, cópia do despacho da diligência concedendo-lhe um prazo de 30(trinta) dias, (reabertura do prazo de defesa), para que ele querendo, se manifestasse, o que foi feito conforme folhas 90/94. Em sendo assim, o contribuinte recebeu todos os demonstrativos onde constam de forma clara e precisa os dados completos do levantamento fiscal que deu origem a presente autuação, sendo inclusive devolvido seu prazo de defesa.*

*Assim, constato que 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.*

*Indefiro a diligência e perícia requeridas, pois o defendente não comprovou sua necessidade, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao defendente, mediante recibo, não foi apresentada qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação, com base no art. 147, inciso II do RPAF/99.*

*Quanto ao mérito, embora conste na descrição dos fatos que a infração é decorrente da omissão de saídas de mercadorias, apurada através de levantamento quantitativo de estoques, pelo levantamento fiscal, resta claro que o valor de maior expressão foi o efetivamente cobrado no Auto de Infração, o das entradas. Esse aspecto não trouxe qualquer repercussão no cálculo do imposto devido, salientando que o autuado tomou ciência dos mencionados demonstrativos, entendeu a infração que lhe foi imputada e produziu sua defesa rebatendo a omissão constatada não trazendo qualquer dado que confrontasse esta questão.*

*Este roteiro de auditoria constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como ponto de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).*

*O art. 60 do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, constatando-se num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoque, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, restando ao contribuinte a comprovação da origem dos Recursos, o que não ocorreu.*

*Em fase defensiva, o autuado alegou que a fiscalização não observou o decreto nº 7.799/00 que trata do benefício da redução da base de cálculo do ICMS, com relação à venda de aparelhos celulares e Sim Cards.*

*Em informação fiscal, o autuante esclarece que tal benefício foi devidamente considerado no levantamento fiscal. Elucida que para apuração da base de cálculo do lançamento em discussão, tomou como base as notas fiscais de saídas do próprio autuado, que já registravam o preço de venda com a redução a que faz jus, em função do benefício estabelecido no citado decreto.*

*O impugnante requer a compensação do ICMS pago por antecipação parcial com os valores exigidos neste lançamento fiscal. Observo que os valores comprovadamente pagos, a título de ICMS antecipação parcial, podem ser lançados normalmente no seu livro registro de Apuração de ICMS, na coluna outros créditos, nos termos da legislação vigente.*

*Constato que a exigência fiscal está caracterizada conforme demonstrativo das omissões – fls. 20/21, e o levantamento fiscal teve por base o livro de Inventário apresentados pelo autuado, cujas cópias se encontram acostadas aos autos, fls. 8/19. À fl. 86, vejo comprovante de que o impugnante recebeu novo CD contendo o resumo das omissões – entradas e saídas, levantamento de entradas e saídas e o levantamento do preço médio, devidamente assinado por preposto da empresa legalmente identificado.*

*Da análise da peça defensiva, observo que o impugnante não aponta concretamente equívocos por acaso detectados no levantamento fiscal. Entendo que ao receber as planilhas demonstrativas onde constam todas as notas fiscais alvo da exigência, o número, a data de emissão, as quantidades associadas à perfeita identificação das mercadorias, tanto de entradas, como de saídas, o valor monetário associado a cada produto, além do demonstrativo do preço médio utilizado para apuração da base de cálculo do lançamento fiscal, o contribuinte teve a oportunidade de exercer a ampla defesa, apontando objetivamente o que alega ter identificado como falhas vislumbradas na fiscalização e não o fez.*

*Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do mesmo regulamento. Assim, entendo que a infração restou caracterizada.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, repetindo as alegações apresentadas na defesa.

Suscita a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa e ausência dos requisitos para sua formação. Diz que há um volume de mercadorias em quantidades, sem especificar qual nota fiscal está sendo objeto da análise.

Questiona como identificar situações como vendas para entrega futura e compras no dia 31 de dezembro, com retiradas no dia seguinte, com o estoque fechado. Entende que a situação é agravada com a falta de indicação dos itens objeto da auditoria (“circulador”, “TV LG 21” etc.), o que tornaria impossível a identificação das omissões apontadas.

Em seguida, registra que nenhum consumidor compra eletrônicos sem nota fiscal, pois não seria prática do mercado. Na pior das hipóteses, sugere que deve ser anulado o Auto de Infração, determinando que o autuante apresente os documentos que embasaram o quantitativo, bem como os números das notas fiscais, itens essenciais para a elaboração da defesa.

Defende que constituir o crédito fiscal mediante presunção, sem buscar a verdade material que deve dar substância ao lançamento, além de violação do princípio da reserva legal, constitui afronta às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Entende que a presunção impede o seu direito de defesa, na medida em que teria que provar que não recebeu as mercadorias, ônus que não lhe cabe.

Argui que não há no PAF o cálculo de apuração do CMV (custo da mercadoria vendida) para aplicabilidade da metodologia do arbitramento da base de cálculo do ICMS, compreendido pela fórmula  $CMV = EI + C - EF$ .

Avalia que os cartões de telefonia (“sim cards”) sofrem tributação sob regime especial, sendo descabido o cálculo apontado na planilha de débito.

Assevera que o fisco não observou que o Decreto nº 7.799/2000 trata da aplicabilidade nas hipóteses de vendas já contempladas com redução de base de cálculo ou concessão de crédito presumido, quando as normas do mesmo forem mais favoráveis ao contribuinte. Assim, com relação às vendas de celulares e “sim cards” – o mencionado Decreto lhe é mais benéfico e deve ser aplicado em detrimento do art. 87, XXIV e XXV do RICMS/1997.

Apresenta demonstrativo de comparação e pede que sejam compensados os créditos na hipótese de haver tributo a recolher. Requer diligência, pois menciona que diversos produtos designados no levantamento estão sujeitos à antecipação parcial, e que os créditos referentes não foram levados em consideração na auditoria de estoques, pelo que pleiteia compensação, com base no art. 155, § 2º, I, CF/1988.

Requer ainda a redução da multa aplicada por ter caráter de confiscar a propriedade privada, prática vedada pela Constituição.

## **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, em razão da falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de 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 – o das saídas tributáveis.

Averiguo que resta caracterizada a nulidade do Auto de Infração em tela, haja vista que, a sua lavratura não foi em consonância com os requisitos previstos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Isso porque, nos termos do art. 39, III e IV do RPAF/99 o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, bem como terá anexo o demonstrativo do débito tributário.

No caso em comento, há uma flagrante contradição entre o descrito no Auto de Infração e o constante no levantamento fiscal que o sucedeu, uma vez que o autuante indicou que as omissões de saída possuíam maior expressão monetária, quando restou comprovado na verdade que ocorreu exclusivamente omissão de entrada, consoante se observa nos demonstrativos elaborados pelo autuante, referentes ao levantamento quantitativo de estoques.

O Auto de Infração deve conter todas as provas necessárias para comprovar a ocorrência do ilícito tributário, de forma que o art. 28, §4º, II, do RPAF disciplina que ele estará acompanhado dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Nessa seara, a divergência entre o Auto de Infração e os demonstrativos que o fundamentou, alterou o cerne da imputação, razão pela qual não há como dar sequência ao presente PAF sem ocorrer em preterição do direito de defesa, levando à nulidade do Auto de Infração, com arrimo no art. 18, II, do RPAF.

Importante observar o fundamento trazido no Acórdão CJP 0403-11/11:

*Destaco, finalmente, que, apesar de representar um aparente atraso na tramitação do processo administrativo fiscal, em face do retrocesso, tal posicionamento, entretanto, pode representar economia futura para o Estado da Bahia, ao evitar possíveis honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.*

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração.

Em atenção ao quanto disposto no art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento da ilustre Relatora, quanto a sua Decisão de concluir pela NULIDADE do Auto de Infração.

Da análise das peças processuais, verifica-se que a acusação fiscal é de falta de recolhimento do ICMS constatado pela *omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto, *o maior valor monetário - o das saídas tributáveis*.

Da dicção do texto acima, precisamente da expressão “*levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis*”, é inevitável a interpretação de que a imputação contém a “omissão de entradas” e também a “omissão de saídas”, sendo exigido o imposto relativo à de maior expressão monetária, que diz ser a de omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Portanto, por conter a imputação as duas hipóteses, não há de se falar em mudança de fulcro da acusação fiscal o fato de, uma vez verificada a insubsistência da omissão de maior expressão, remanescer o valor tido como a de menor valoração, desde que se reabra o prazo de defesa ao contribuinte para exercer o seu direito do contraditório.

No caso em tela verifica-se que, apesar de a acusação conter as duas hipóteses de diferenças quantitativas na auditoria de estoques, ou seja, diferenças de entradas e de saídas, o levantamento fiscal que fundamenta a imputação, às fls. 20 a 22, demonstra a ocorrência apenas de “omissão de entradas”, cuja constatação (entradas não contabilizadas) enseja a presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou

os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações tributadas de saídas de mercadorias, realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Assim, tanto a “omissão de entradas” quanto à “omissão de saídas” simplesmente trata-se de única constatação de ocorrência de operações de saídas de mercadorias sem a devida tributação, o que vem a reforçar o entendimento inicial de que, no caso concreto, inexistiu mudança de fulcro da acusação fiscal e, em consequência, qualquer cerceamento ao direito de defesa ou ao contraditório.

Diante destas considerações, *data venia*, discordo da Relatora quando afirma em seu voto que:

*“No caso em comento, há uma flagrante contradição entre o descrito no Auto de Infração e o constante no levantamento fiscal que o sucedeu, uma vez que o autuante indicou que as omissões de saída possuíam maior expressão monetária, quando restou comprovado o contrário, que na verdade as omissões de entrada possuíam maior expressão monetária, consoante se observa nos demonstrativos elaborados pelo autuante, referentes ao levantamento quantitativo de estoques.”*

E em seguida concluiu que:

*“Nessa seara, a divergência entre o Auto de Infração e os demonstrativos que o fundamentou, alterou o cerne da imputação, razão pela qual não há como dar sequência ao presente PAF sem ocorrer em preterição do direito de defesa, levando a nulidade do Auto de Infração, com arrimo no art. 18, II, do RPAF.”*

É válido frisar que o fato de a acusação fiscal consignar, também, a “omissão de entradas”, conforme já dito anteriormente, e tal imputação estar fundamentada em levantamentos fiscais, com o devido respeito, entendo que não enseja a conclusão que chegou a nobre Relatora de que “alterou o cerne da imputação” e muito menos de que ocorreria “preterição de direito de defesa”.

Registre-se, ainda, que, conforme consignado na Decisão recorrida e comprovado nos autos, os levantamentos fiscais analíticos e sintéticos foram entregues ao contribuinte em mídia eletrônica e inclusive com a determinação da JJF de reabertura do prazo de defesa, conforme provam os documentos de fls. 85 e 86 dos autos, não tendo o sujeito passivo, em momento algum se dignado a apresentar argumentos ou documentos que viessem a elidir a acusação fiscal, mantendo-se inerte na sua alegação de pretender a nulidade do Auto de Infração sob as alegações de ter gerado preterição ao direito de defesa, o que não vislumbro, e de impossibilidade de autuação com base em presunção, o que discordo diante da previsão legal contida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, saliente-se que as mercadorias que acusaram as entradas não contabilizadas serviram apenas como prova das receitas de vendas anteriores, cujas mercadorias, por presunção legal, são tributadas. Porém, não são as mesmas mercadorias apuradas como “entradas não contabilizadas”.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232845.0516/11-3**, lavrado contra **RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA**. Recomenda-se à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Oswaldo Ignácio Amador; Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Raísa Catarina Oliveira Fernandes.

VOTO DIVERGENTE: Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS