

**PROCESSO** - A. I. N° 108875.0007/07-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S.A.  
**RECORRIDOS** - ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0002-03/10  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 11.09.2013

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0336-13/13

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatadas, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias. Revisão do lançamento levada a efeito por auditor estranho ao feito resultou em diminuição do débito lançado. Rejeitada a preliminar suscitada. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, bem como Recurso de Ofício apresentado contra Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 28 de setembro de 2007, com exigência de R\$ 228.986,05, acrescido da multa de 70%, através do Acórdão JJF nº. 0002-03/10 (fls. 981 a 984), pela constatação da seguinte infração, objeto do Recurso:

*Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2006), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, a das saídas.*

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*O fato em discussão é este: falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2006), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, a das saídas.*

*O autuado reclamou que teve dificuldade para interpretar a descrição da acusação fiscal, em especial o trecho “falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”.*

*Realmente a descrição do fato é imperfeita. A infração não consiste no fato de ter havido “falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”. O que na verdade foi apurado no levantamento fiscal foi a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo que, em atenção à regra do § 1º do art. 60 do RICMS, foi adotada como base de cálculo a diferença de maior expressão monetária, a das saídas.*

*Essa descrição imperfeita decorre do fato de o Auto de Infração ser lavrado com base num sistema informatizado onde constam descrições padronizadas para cada tipo de infração. No entanto, a imperfeição deveria ser corrigida pelo fiscal autuante, pois a competência para lavrar Autos de Infração é do auditor, e não do “sistema”. A clareza da descrição do fato é um requisito previsto no art. 39, III, do RPAF.*

*No caso em apreço, não obstante a dificuldade encontrada, o contribuinte aduz que, em face dos elementos da autuação, terminou compreendendo o sentido da imputação. Ultrapasso por isso a preliminar suscitada.*

*No mérito, em face de questão levantada pelo contribuinte, foi determinada a realização de diligência pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, no sentido de que fossem verificados os erros alegados pela*

*defesa. Na mesma diligência, foi recomendado que se analisasse qual a sistemática que a empresa adota na remessa de mercadorias para aplicação em conserto ou manutenção dos elevadores, de modo a saber como é que ela controla as partes e peças que são remetidas e retornam por não serem empregadas nos consertos e as partes e peças que são remetidas e não retornam mais fisicamente ao estoque. Recomendou-se que a diligência fosse efetuada “in loco” e que fosse intimado o assistente técnico indicado pela empresa para acompanhar os trabalhos fiscais.*

*A ASTEC emitiu Parecer (fls. 940-941) informando que, com base nos elementos apresentados pelo sujeito passivo foram feitas as devidas exclusões, reduzindo-se o valor do imposto de R\$ 228.986,05 para R\$ 165.366,24. Informa que a assistente técnica da empresa não atendeu às diversas solicitações do seu comparecimento.*

*Ao tomar ciência da revisão, o autuado protocolou petição para justificar o fato de sua assistente técnica não ter atendido aos convites para acompanhar a revisão do lançamento. Quanto a esse aspecto, cumpre notar que se havia empecilho de alguma ordem para o comparecimento de sua assistente técnica, isso poderia ser contornado marcando-se nova data, ou adiando-se a realização dos trabalhos. O que parece ter havido foi desinteresse da empresa em acompanhar a revisão. Isso contudo não prejudica o trabalho realizado. Quanto à alegação de que haveria outros documentos a serem analisados, deve-se ter em mente que o autuado apenas menciona sua existência, sem indicar de forma precisa quais documentos deveriam ser examinados. Aliás, isso já deveria ter sido feito desde a apresentação da defesa originária. Indefiro por isso o requerimento do autuado para que houvesse a ‘continuidade da diligência’.*

*Acato o resultado da revisão efetuada pela ASTEC (fls. 940-941), reduzindo-se o valor do imposto de R\$ 228.986,05 para R\$ 165.366,24.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício de sua Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Por sua vez, científico do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.004 a 1.015), onde argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente, após breve exposição dos fatos, expõe que a comunicação do resultado do julgamento e intimação para apresentação de Recurso ou pagamento não foi encaminhada para o estabelecimento da empresa autuada em Salvador, mas sim, para a filial em São Paulo, aos cuidados do gerente do estabelecimento autuado, o que prejudicou a apresentação tempestiva de Recurso, o que motivou a protocolização de “pedido de devolução do prazo recursal”, diante de tal fato, para evitar que lhe seja concedido o pleno direito de defesa e exercício do contraditório.

Após repisar argumentos já trazidos em sede de defesa, como a necessidade de realização de diligência no seu estabelecimento, a dificuldade de entender a acusação fiscal, diante da redação da mesma, e o fato do lançamento ter desconsiderado as saídas de mercadorias tributadas pelo ICMS sob os códigos de CFOP 5.949 e 6.949, além do fato de que na diligência realizada ao curso do feito, foram analisadas apenas 148 (cento e quarenta e oito) notas fiscais, as quais reduziram o débito do Auto de Infração.

Aduz que se todas as notas fossem analisadas, a conclusão seria a da inexistência de qualquer débito da empresa para com a Fazenda Pública.

No mérito, informa que se dedica a prestação de serviços de manutenção e conservação de elevadores, escadas e pontes rolantes, sendo empresa de âmbito nacional, e que tributa através do ICMS as partes e peças aplicadas em tais serviços, ao arrimo da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Que em tais ocasiões, emite a nota fiscal respectiva, para seus clientes, e por não se tratar de venda pura e simples utiliza os códigos de CFOP 5.949 e 6.949, das quais, a partir da análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante, constatou que o mesmo apenas computou aquelas operações com o CFOP 5.151 e 6.151, tendo se limitado à análise dos arquivos magnéticos de forma superficial, sem qualquer análise dos livros fiscais e informações adicionais da empresa.

Aborda o fato do lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), ser atividade vinculada, e que em nenhum momento a autoridade fiscal procurou identificar elementos que comprovassem as omissões apuradas, limitando-se a emitir relatório que não reflete as atividades e procedimentos que adota.

Assim, entende que a autuação foi baseada em presunção, sem qualquer embasamento legal para tal, como se comprova pelo fato de ter apensado ao feito notas fiscais relativas a vinte e nove códigos de partes e peças, as quais foram consideradas por ocasião da realização de diligência pela ASTEC, que resultou na redução do débito originalmente lançado, tomando como verdadeiras as alegações defensivas então apresentadas.

Elabora quadro das mesmas, para reafirmar que se todos os documentos sob estes CFOP's fossem considerados, a conclusão obvia seria pela inexistência de qualquer débito, assegurando que todos os documentos que menciona foram devidamente escriturados em seus livros fiscais.

Desta maneira, requer a realização de nova diligência a fim de todas as demais notas fiscais sejam analisadas, o que servirá para comprovar as suas alegações, e por consequência, seja o lançamento considerado improcedente.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão exara opinativo de fls. 1.031 e 1.032, no qual, expõe o fato do recorrente, por ocasião da primeira diligência realizada no processo, fora atendida apenas tendo por base os documentos colacionados pela empresa, o que reduziu o débito, tendo, na oportunidade, o próprio recorrente, por intermédio de sua assistente técnica, não atendido às intimações para comparecimento, ainda que justificado o motivo nas datas aprazadas.

Por tal motivo, diante da busca da verdade material, sugere a realização de nova diligência, com o fito de que seja o contribuinte intimado a apresentar e juntar aos autos os documentos que demonstrem a veracidade de suas afirmações, cotejando os mesmos com o levantamento quantitativo remanescente do julgamento de primeira instância.

Em sessão para apreciação de pauta suplementar realizada em 29 de setembro de 2011, foi deferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal a sugestão de diligência formulado pela PGE/PROFIS (fls. 1.035 e 1.036).

Encaminhada a solicitação para a ASTEC/CONSEF, resultou no Parecer 167/2011 (fls. 1.039 a 1.041), no qual a ilustre diligente, após receber a listagem de notas fiscais emitidas pelo recorrente sob os códigos de CFOP 5.949 e 6.949, aponta divergências entre o levantamento e as operações realizadas pela empresa, elaborando novo demonstrativo de débito, onde o valor apurado de ICMS monta R\$ 31.982,47.

Acosta, ainda (fls. 1.049 a 1.373), “relação de notas fiscais de saídas a clientes”, apresentado pelo recorrente, com as operações realizadas no período.

Cientificada do resultado da diligência, a empresa retorna aos autos (fls. 1.380 e 1.381), para manifestar-se, no sentido de que o Parecer confirma a veracidade da alegação recursal posta, tendo analisado a realidade das operações feitas ao longo do período.

Todavia, indica que não foram consideradas pela diligente as saídas comprovadas pelo recorrente em relação ao exercício de 2006, contendo todos os dados das saídas sob os códigos de CFOP 5.949 e 6.949, requerendo que de igual forma, sejam objeto da análise.

Por outro lado, diante do fato do autuante encontrar-se em gozo de licença prêmio, a ciência da diligência foi dada por outro funcionário fiscal, o qual não se manifestou a respeito do resultado apurado.

Retornando para a PGE/PROFIS, foi emitido novo Parecer opinativo (fls. 1.387 e 1.388), no qual após breve síntese dos fatos, entende que a diligência realizada no processo promoveu a modificação material relativa à infração objeto do lançamento, razão pela qual entende que o débito deve ser reduzido nos moldes do novo demonstrativo elaborado pela ASTEC/CONSEF.

Neste sentido, os argumentos do recorrente são suficientes para modificar parcialmente a Decisão recorrida, motivo pelo qual entende que o Recurso Voluntário deva ser parcialmente provido.

Tal entendimento foi convalidado por despacho da ilustre Procuradora Assistente em exercício, em documento de fls. 1.390.

Na assentada do julgamento, a Conselheira Osmira Freire Carvalho Silva declarou-se impedida, diante do fato de ter participado do julgamento em primeira instância, sendo substituída pelo conselheiro suplente Maurício Souza Passos.

## VOTO

Analiso, inicialmente, a apreciação do Recurso de Ofício, apresentado nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

A desoneração ocorreu em função do fato de na defesa apresentada, a empresa autuada apresentar alegações robustas no tocante aos demonstrativos elaborados pelo autuante, o que motivou a realização de diligência por estranho ao feito, e teve como resultado a correção de equívocos atinentes à inclusão de documentos fiscais que não haviam sido lançados na auditoria de estoque realizada, o que implicou na redução do ICMS exigido na infração, de R\$ 228.986,05 para R\$ 165.366,24.

Sabido é que o Processo Administrativo Fiscal submete-se ao princípio da verdade material, a qual deve ser buscada, de forma incessante. Isso foi feito pelo órgão julgador de primeira instância, o qual, agindo com a necessária justiça fiscal, acatou os ajustes promovidos pela diligente na conclusão do Parecer elaborado, o que motivou a apresentação do presente Recurso ora apreciado, e adequando a autuação ao comando legal, motivo pelo qual nenhum reparo merece a mesma.

Por tais razões, entendo que o Recurso de Ofício não deva ser provido.

No que concerne ao Recurso Voluntário, começarei pelas questões preliminares trazidas pelo recorrente, que no fundo se confundem com as razões de mérito.

De relação à argumentação posta quanto ao fato da intimação ter sido dirigida a endereço estranho ao do recorrente, embora sua filial, situada no Estado de São Paulo, de plano, verifico que nenhum prejuízo de natureza objetiva tal fato trouxe ao processo, ou à Recorrente. Isso porque, apesar do equívoco, a notificação ainda que encaminhada de forma equivocada, conseguiu o seu objetivo qual seja, o de propiciar ao sujeito passivo a interposição do Recurso contra a Decisão do órgão de primeiro grau, o qual se aprecia neste momento.

Com isso, o apelo recursal perdeu qualquer sentido, tendo em vista que tanto a ampla defesa e a possibilidade de exercício do contraditório foram exercidas, que ora se examina o Recurso Voluntário apresentado. Dessa forma, não pode o processo estar inquinado de qualquer nulidade quanto a esse aspecto.

Isso, diante do princípio da fungibilidade, que tem como foco e grande objetivo do processo para que se evite lesão ou ameaça do direito que não é apenas o resultado jurídico, mas principalmente o resultado fático na vida dos litigantes.

Desse modo, o apego extremo a forma não pode ser capaz de dificultar ou impossibilitar o acesso a justiça e a ampla defesa, criando assim a ineficiência da prestação jurisdicional.

Ele visa o arrefecimento do formalismo processual, sendo ligado de forma estreita ao princípio da instrumentalidade das formas e ao princípio da economia processual. De tal modo, o núcleo da questão da fungibilidade está em possibilitar o resultado prático, ainda que o meio processual adotado não seja o mais adequado, sendo aplicado não só na esfera recursal, mas em todo o sistema de meios processuais.

Quanto ao fato de ter solicitado diligência, de igual forma, o pleito perdeu o objetivo, diante do fato de que, em atenção ao opinativo da PGE/PROFIS, este órgão julgador converteu o feito em diligência, a fim de que o recorrente tivesse a oportunidade de indicar quais operações e documentos fiscais não foram considerados quando da elaboração do trabalho fiscal pelo autuante, nem abarcados pela primeira diligência realizada, antes, inclusive, do julgamento de primeira instância, e que resultou no acatamento ainda que parcial, da argüição defensiva de redução do débito apurado.

Dessa maneira, ficam as questões preliminares prejudicadas na sua apreciação.

No que diz respeito ao mérito, trata-se de infração apurada diante da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna à existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma inofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão de fato, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessita da prova material, conforme já afirmado anteriormente. Ao longo do curso do processo foram realizadas diligências que procuraram apurar a veracidade das alegações trazidas pelo sujeito passivo, e que implicaram na redução do débito originalmente apurado.

De igual forma, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme realizado pelo autuante, e que resultou na omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, foi realizado em conformidade com a legislação.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques está previsto no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saída do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2006, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

Dessa forma, contrariamente à alegação recursal, não se pode falar em levantamento realizado lastreado em presunção, diante do fato de que o motivo do lançamento não se encontra descrito no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que trata das presunções na legislação do ICMS. O Auto de Infração, pois, foi feito sem a aplicação de tal instrumento, não podendo o mesmo ser alegado, tampouco acatado.

A argumentação do recorrente em sua manifestação após a realização da diligência pela ASTEC que resultou no Parecer ASTEC 167/2011, de fls. 1.039 a 1.041, não pode ser acolhida, diante do fato de o levantamento levado a efeito pelo autuante compreender o exercício de 2006, no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro. Quando de seu trabalho, a ilustre diligente analisou a documentação apresentada pelo recorrente, a qual, ao menos em tese, apresentou a totalidade das operações realizadas no período, sob os códigos de CFOP 5.949 e 6.949. Neste sentido, ao examinar tais elementos, a título de amostragem e ilustrativo para as suas conclusões mencionou três produtos comercializados pelo recorrente:

O de código 101026 “segurança RF1 16 G16071F1”; o de código 10470000 “Freio Mag. De retenção”; e 1145550 que vem a ser “Sapata de freio atual 115432” em relação aos dois últimos, aponta divergências no levantamento, listando, inclusive, as notas fiscais que não foram computadas, no levantamento original, e agora incluídas, **todas** do exercício de 2006, e que resultaram na alteração do levantamento realizado.

Dessa forma, não há qualquer pertinência na alegação posta em tal manifestação, acerca da falta de análise dos documentos relativos ao ano de 2006, pois os mesmos não somente já foram analisados, como, de igual modo, acolhidos.

Ainda que tal fato efetivamente ocorresse, deveria o recorrente apontá-la de forma pontual e objetiva, o que não ocorreu.

Assim, frente aos argumentos já expostos, e em conformidade com o entendimento da Procuradoria Geral do Estado através da PROFIS, exarada em seu opinativo, voto no sentido de que o Recurso Voluntário seja **PROVIDO PARCIALMENTE**, acatando-se o demonstrativo de débito de fl. 1.041.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108875.0007/07-8**, lavrado contra **ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.982,47**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS