

**PROCESSO** - A. I. N° 300449.1200/12-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NOVA DANARF DISTRIBUIDORA DE PAPELARIA LTDA. - EPP  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF nº 0210-04/14  
**ORIGEM** - INFAS ITABUNA  
**INTERNET** - 06/02/2015

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0033-12/15

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DAS INFRAÇÕES E DOS VALORES DEVIDOS. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Quanto à infração 2, foi constatada divergência entre o fato apurado (omissão de saída) e a acusação (omissões de entradas e de saídas), bem como houve a inclusão de novas mercadorias no levantamento, acarretando a majoração do valor originalmente lançado. No que tange à infração 4, não há nos autos elementos (demonstrativos) que comprovem que as omissões originalmente apuradas foram elididas pelos argumentos trazidos na defesa. Dessa forma, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, as infrações 2 e 4 são nulas, por insegurança na determinação das infrações e dos valores devidos. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b1)** NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E DO VALOR DEVIDO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Não há nos autos elementos (demonstrativos) que comprovem que as omissões originalmente apuradas foram elididas pelos argumentos trazidos na defesa. Dessa forma, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, a infração 5 é nula, por insegurança na determinação da infração e do valor devido. **b2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Comprovada a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária). Efetuada correção no cálculo do imposto mediante diligência. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/12/2012, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória, reduzindo o valor para o total de R\$8.996,23, sendo que foi julgado procedente as infrações 1 e 3, procedente em parte a infração 6 e nulas as de número 2, 4 e 5. São estas as infrações, a saber :

**INFRAÇÃO 2** - *Falta de recolhimento do imposto relativa 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 (2010), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Foi lançado ICMS no valor de R\$122,45, mais multa de 100%.*

**INFRAÇÃO 4** - *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, no mesmo exercício. Lançado ICMS no valor de R\$10.108,04, mais multa de 100%.*

**INFRAÇÃO 5** - *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 em exercício fechado (2010). Foi lançado imposto no valor de R\$94.344,67, mais multa de 100%.*

**INFRAÇÃO 6** - *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 do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2010). Lançado imposto no valor de R\$49.193,96, mais multa de 60%.*

O autuado defendeu-se às fls. 58/60, reconhecendo o débito relativo às infrações 1 a 3 e esclarecido que iria recolher o valor devido. O autuante prestou informação fiscal às fls. 147/148 e, por fim, a JJF decidiu pela Procedência Parcial com os seguintes fundamentos lastreados no voto condutor :

*“Conforme já relatado, no Auto de Infração em epígrafe o autuado foi acusado do cometimento de seis diferentes infrações.*

*(...)*

*As infrações 2 a 6 cuidam de omissões de operações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, referentes ao exercício fechado de 2010, roteiro de auditoria fiscal que se encontra normatizado na Portaria 445/98.*

*Na defesa, o autuado sustenta que os arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda e que foram utilizados pelo autuante na ação fiscal estavam incompletos, pois faltavam os dados referentes ao mês de junho de 2010. Vê-se, portanto, que esse argumento defensivo abrange as omissões apuradas nas infrações 2 a 6, não obstante o defensor também ter reconhecido a procedência da autuação quanto às infrações 2 e 3.*

*Visando a busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência, para que o autuante refizesse o levantamento quantitativo após as retificações dos arquivos magnéticos a serem efetuadas pelo autuado.*

*Após as retificações efetuadas pelo autuado nos arquivos magnéticos e pelo autuante no levantamento quantitativo de estoques, as infrações 2 a 6 passaram a apresentar as situações relatadas a seguir.*

*- A infração 2, que originariamente exigia ICMS no valor de R\$ 122,45, passou a cobrar imposto no montante de R\$ 19.550,53. Ao se pronunciar sobre o resultado da diligência, o autuado reconheceu como devido esse valor.*

*(...)*

*- As infrações 4 e 5 nos valores originais de, respectivamente R\$ 10.108,04 e R\$ 94.344,67, foram elididas, não remanescendo nenhuma omissão, conforme sustentado pelo autuante nas diligências realizadas. Segundo o autuante, como não houve omissão, o Programa SAFA - sistema automatizado empregado na realização da auditoria fiscal - não elaborou demonstrativo para essas infrações que foram elididas.*

*- A infração 6, que originariamente exigia ICMS no valor de R\$ 49.193,96, passou a cobrar imposto no valor de R\$ 8.806,23.*

*Com base nas duas diligências realizadas pelo próprio autuante, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda responsável pela ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração, acolho as correções efetuadas ao incluir no levantamento quantitativo de estoques as operações referentes ao mês de junho de 2010. Todavia, discordo em parte quanto às conclusões a que o ilustre Auditor Fiscal chegou, conforme passo a me pronunciar.*

Relativamente à infração 2, observo que tanto o levantamento original (fls. 22 e 23) quanto o levantamento retificado (fls. 168 a 176) só apresentam omissões de saídas, diferentemente do que consta na acusação: omissão de entradas e de saídas, tendo sido exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária. Também verifico que o valor originalmente lançado (R\$ 122,45) foi majorado para R\$ 19.550,53, o que é vedado pela legislação tributária. Além disso, constato que o levantamento retificado contém mercadorias que não integraram o levantamento original, haja vista que o original contém duas páginas, ao passo que o retificado é composto por nove páginas. Esses vícios tornam insegura a determinação da infração e do valor devido, o que acarreta a nulidade da infração 2, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

(...)

Relativamente às infrações 4 e 5, não há como se acolher a tese esposada pelo autuante, segundo a qual as omissões foram elididas quando da realização da diligência e, portanto, não havia demonstrativos a ser elaborados. Ao contrário do sustentado pelo autuante, a demonstração de que as omissões foram elididas é necessária, não há como se desonerar o sujeito passivo sem a prova da improcedência da exigência fiscal. O processo foi convertido em diligência visando trazer aos autos a comprovação de que as omissões foram elididas e, no entanto, o autuante não apresentou demonstrativos evidenciando a inexistência das omissões.

A ausência de demonstrativo comprovando a insubsistência das omissões tratadas nas infrações 4 e 5 acarreta insegurança na determinação das infrações, o que macula de nulidade esses itens do lançamento, a teor do disposto no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Quanto à infração 6, a qual decorre de um levantamento quantitativo de estoque de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, situação em que a Portaria 445/98, no seu artigo 10, prevê que deverá ser exigido: a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (infração 5) b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal (infração 6).

O exame do demonstrativo retificado de fls. 195 a 230 deixa evidente que, apesar de o autuante não ter indicado a parcela calculada a título de ICMS Normal, essa parcela foi considerada na apuração do valor devido na infração 6 e, portanto, a determinação do ICMS devido por antecipação tributária exigido na infração 6 está em conformidade com o previsto no art. 10, I, “b”, da Portaria 445/98. Dessa forma, a infração 6 é parcialmente subsistente, no valor de R\$ 8.806,23, conforme apurado no demonstrativo de fls. 195 a 230.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie o refazimento da ação fiscal quanto às infrações 2, 4 e 5, a salvo de falhas.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as infrações 1 e 3 procedentes, a infração 6 procedente em parte e as infrações 2, 4 e 5 nulas.”

Por derradeiro, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Na assentada de julgamento o conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes declarou-se impedido por ter participado da composição da JJF e no julgamento ali proferido.

## VOTO

O Recurso de Ofício dirigido ao crivo deste Colegiado decorre das desonerações relativamente às infrações 2, 4, 5 e 6 constantes do Auto de Infração lavrado em 28/12/12 concernente ao exercício fiscal de 2010. Do exame do PAF, se infere que a JJF buscou realizar minuciosa apuração através das diligências suscitadas no relato supra para que toda a verdade material quanto ao efetivo importe devido fosse aclarada considerando o teor da defesa e dos documentos com ela colacionados. O direito de defesa do contribuinte foi respeitado na íntegra, estando atendidas as exigências do art. 39, do RPAF-BA.

O julgado, portanto, foi prolatado tendo como base de convencimento o resultado técnico contido nas revisões fiscais ambas efetuadas pelo próprio autuante, que alterou substancialmente o levantamento original de fls. 22/23, ao formular novo levantamento às fls. 168/176.

Assim é que, de relação à infração 2, muito embora o valor original seja de R\$ 122,45 - omissões de entrada -, foi retificado quando da diligência por ter sido considerado as omissões de entrada, com efeito de majorar o saldo devedor para R\$ 19.550,53, além de terem sido incluídas novas mercadorias.

Por tal razão, os Julgadores de primeiro grau entenderam que as alterações quando da revisão fiscal alteraram substancialmente o lançamento original, o que ensejou insegurança e incerteza jurídicas quanto à infração e ao valor devido e, com esteio no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, decretaram a nulidade, o que, ao meu ver, está correto, eis que o autuante pretendeu constituir crédito tributário e lavrar no Auto de Infração no curso do PAF na esteira de outro auto de infração já lavrado, o que, sabidamente, é vedado pela legislação tributária.

No que toca às infrações 4 e 5, a JJF desacolheu o resultado revisional sob o argumento de que lhe faltou clareza e precisão, pois ao contrário do ali afirmado pelo autuante, não houve efetiva demonstração para justificar que as omissões de saída deviam ser elididas, como defendido pelo sujeito passivo. A imputação fiscal da infração 4 é de omissão tanto de entrada como de saída e o ICMS exigido conforme o valor de maior expressão monetária, que é o da omissão de entrada.

O último demonstrativo de débito feito pelo autuante às fls. 175/305 trata do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado de saídas de mercadoria maior do que a entrada, ali constando colunas com os dados do produto, o valor da omissão de saída, o valor unitário, e o valor das omissões, base de cálculo, alíquota aplicada e o valor do ICMS, tendo o demonstrativo original de fl.04 cujo total exigido era de R\$ 134.091,53 – no mesmo exercício de 2010 – tendo sido reduzido na revisão fiscal, o importe no demonstrativo de fl. 172 para R\$ 25.546,76.

É que, como infiro, em sua defesa de fls.59/60, o contribuinte alegou que consoante minuciosa avaliação, que exauriu as omissões de entrada de maior valor e todas as diferenças de R\$ 485.920,34 da base de cálculo das omissões de entrada correspondentes aos 66 itens. E entendeu que a juntada do demonstrativo das notas fiscais não consideradas na contagem de estoque de 2010, no qual disse conter cada nota fiscal, com a quantidade a ser inserida no levantamento quantitativo para satisfação total da omissão imputada, que seria prova suficiente para ensejar a desoneração.

Entendeu, ainda, que o Fisco haveria de concluir que a base de cálculo remanescente das omissões de entrada é de R\$ 123.415,20 e da saída de R\$12.581,80, valores estes após os expurgos dos produtos cujas omissões foram corrigidas.

Estes foram, em suma, os argumentos defensivos, constando um documento denominado como Demonstrativo das NFs Não Consideradas na Contagem de Estoque de 2010 – fls.63/67, acompanhado das cópias do livro Registro de Entrada (fls. 68/79). Mencionou que às fls.72/79 referem-se ao mês de junho de 2010, para provar que várias notas fiscais de compra não constavam do arquivo, apesar do exercício de 2010 todos os arquivos do SINTEGRA terem sido gerados e transmitidos, excetuado o mês de junho de 2010.

O autuante compareceu aos autos às fls. 147/148 concordando, em parte, com esses últimos argumentos de defesa, entretanto, não refez o demonstrativo de débito, o que, como verifico, somente o fez após a 4ª JJF converter o PAF em diligência (fl.151), quando passou a residir o resultado revisional de fls. 162/165, mas sem demonstrativo analítico, situação processual esta que forçou nova conversão em diligência à fl. 167, por terem os julgadores constatado que os demonstrativos estavam ainda incompletos, muito embora tenham requerido que o autuante juntasse todos os demonstrativos de auditoria de estoque, incluindo as omissões de entrada e de saídas (fl.168).

E como, por fim, consideraram que mesmo após o último resultado fiscal de fls.172/173, não havia segurança jurídica, ou seja, que a desoneração não restou ampla e seguramente fundamentada, sem o cotejo com o documentos dos autos para subsidiar o julgamento de primeiro grau, a culminar, em face da ausência de elementos seguros quanto à acusação fiscal e seu montante devido, resolvera, decretar a nulidade das infrações 4 e 5, o que anuo, na cabal preservação do devido processo legal.

Já a desoneração parcial relativa à infração 6 derivou do fato de que, o Fisco originalmente não havia indicado a parcela calculada a título de ICMS normal, mas que, todavia, foi computada na

determinação do ICMS antecipação tributária devido conforme o art. 10, I, "b" da Portaria nº 445/98, motivo pelo qual houve a redução de R\$ 49.193,96 para R\$ 8.806,23, como evidenciado está às fls. 195/230.

Nada há, por conseguinte, a reformar na Decisão de origem, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **300449.1200/12-8**, lavrado contra **NOVA DANARF DISTRIBUIDORA DE PAPELARIA LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.806,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$190,00**, previstas nos incisos XVIII, "c" e XXII, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido com o parcelamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2015.

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS