

**PROCESSO** - A. I. Nº 293259.3003/16-7  
**RECORRENTE** - ORIENTAL GATE - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.  
(TERIMA KASIH) - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0232-04/16  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/05/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0119-12/17

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. INSEGURANÇA NA AUTUAÇÃO. Levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. Inobservância do devido procedimento legal implicando falta de certeza e liquidez. Alterada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 21/06/16 para imputar ao contribuinte o cometimento da infração a seguir descrita:

*Infração 1 - 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 (2015). ICMS: R\$303.166,38. Multa: 100%.*

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

### VOTO

*No presente processo, através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques foram constatadas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, no exercício de 2015.*

*Observe que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero, podendo ser realizado em um exercício corrente (exercício fiscal quando da fiscalização) - exercício em aberto - já que os estoques finais ainda não foram contados, devendo o fisco os contar fisicamente ou em exercício fechado, quando a fiscalização tem por alvo exercícios passados, impossível a contagem física das mercadorias, diante do dinamismo da movimentação comercial da empresa, bem como, do fechamento dos estoques finais através da escrituração feita pelo próprio contribuinte do seu inventário final. No caso presente, a fiscalização se deu em 2016 e o exercício fiscalizado foi aquele de 2015.*

*E, sendo constatadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetária, no caso, o das entradas por presunção legal, conforme art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96. Ou seja, a lei autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis (falta de emissão de documento fiscal quando das vendas) sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Feitas tais considerações iniciais, o impugnante afirma que presumia de que, diante da descrição da infração, dos dispositivos legais infringidos e pelo fato de haver o demonstrativo “Estoque - Entradas de Mercadorias - 2015”, os autuantes estavam a exigir o imposto por omissão da escrituração das notas fiscais de entradas nº*

370, 211 e 218, que, ao contrário da acusação restavam devidamente registradas na sua EFD.

*Este é argumento equivocado do impugnante.*

*A acusação resta clara e expressamente indica, que se tratou de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias, sendo apuradas diferenças tanto de entradas e de saídas. Exigiu-se o imposto apurado a maior, ou seja, das entradas. Precisamente: a simples leitura da infração já leva ao seu conhecimento de plano.*

*Os demonstrativos juntados aos autos (levantamento das entradas, saídas e dos estoques (inicial e final), não somente o levantamento das entradas, são claros, indicam as mercadorias por nota fiscal com suas respectivas datas, o estoque inicial e final, ou seja, todos os elementos necessários para sua devida compreensão. E eles foram ao autuado entregues que os reapresentou quando de sua defesa. Aliás, os demonstrativos acostados indicam claramente as operações que foram consideradas no lançamento fiscal, expondo a sua base de cálculo, restando consubstanciada por meio dos demonstrativos colacionados pela fiscalização desde o início da autuação.*

*Os dispositivos legais apontados pela fiscalização são os corretos para a exigência do imposto nesta forma de auditoria, ou seja, art. 4º, § 4º e art. 23-A, II da Lei nº 7014/96 combinados com o art. 13, da Portaria 445/98 que trata de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias.*

*Em assim sendo, aqui não se está a falar em falta de escrituração das notas fiscais nº 370, 211 e 218, nem, tampouco, que elas não estavam registradas no seu livro Registro de Entradas da sua EFD. Em qualquer momento houve este tipo de acusação. Fazem elas parte do levantamento fiscal das entradas de mercadorias justamente para serem conciliadas com os estoques e as vendas, visando a apuração, ou não, de diferenças de saídas tributadas não oferecidas ao fisco.*

*Isto posto, o impugnante não apresenta mais nenhum argumento de mérito para desconstituir a acusação ora em questão. Estando a autuação comprovada e sem contra prova objetivando a sua desconstituição, somente posso, neste momento a mantê-la.*

*No mais, o maior argumento do impugnante é seu pedido de realizar o pagamento do presente lançamento fiscal com créditos fiscais que afirma ser possuidor, já que como as mercadorias foram importadas, havia recolhido o imposto por antecipação. Que já havia feito tal pedido, porém foi ele indeferido pelo autuante.*

*Somente fazendo uma pequena observação neste momento. O imposto a que se refere o defendente não é imposto recolhido por antecipação ou substituição tributária, mais sim o ICMS-Importação.*

*No mais, este pedido não cabe ser feito a este Colegiado. Não tem este foro administrativo competência para analisa-lo, cabendo à repartição da circunscrição fiscal do estabelecimento autuado apreciá-lo, conforme determinações legais, já que demanda, inclusive, fiscalização para comprovação dos mesmos.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, preliminarmente suscitando a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que ele se “encontra contaminado de vícios, em razão da forma que fora realizado o lançamento fiscal”.

Transcreve a Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, e o Acórdão nº 1401-000.731, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acerca da matéria, afirmando que, “no tocante ao lançamento realizado pelo agente fiscalizador, utilizando como veículo de informação a declaração EFD, está claro que o aludido procedimento contém falhas que inviabilizam a sua sustentação”.

Explica que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é meramente informativa, não tendo a natureza de confissão de dívida, e apenas a **DECLARAÇÃO MENSAL DE APURAÇÃO - DMA** é instrumento capaz de constituir o crédito tributário e, portanto, “não pode a fiscalização simplesmente se limitar realizá-lo com base nos dados e valores informados na EFD”, mas “realizar o levantamento de toda a escrituração contábil da contribuinte, a fim de verificar a regularidade na apuração, com fito de formular a base de cálculo, e chegar ao valor do ICMS a recolher”.

Alega que, “nos moldes em que foi efetuado, é absolutamente inapropriado, em razão que a fiscalização presumiu que deveria prevalecer os valores declarados na EFD, sem qualquer fundamentação que lhe desse amparo legal”.

Prossegue dizendo que “trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador a quo, que não lhe foram favoráveis, vem trazer novas provas para reforçar seu direito”, e, “sendo assim, a apresentação das provas através do Recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão”.

Diante dessas considerações, defende que, no presente caso, seja admissível a juntada dos documentos ora apresentados, pedindo que sejam devidamente considerados na formulação do julgamento por este Colegiado.

Argumenta, também, que, “se o auditor fiscal utilizou como parâmetro no Auto de Infração a fundamentação legal acima, o mesmo estava na obrigação de percorrer todas as alíneas do Art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96, pois só através destas, seria possível quantificar e apurar se de fato ocorreu falta de recolhimento de ICMS, uma vez que as referidas alíneas atuam subsidiária, objetivando proporcionar ao contribuinte, que o procedimento ali desenvolvido, foi o mais correto e justo inerente ao caso concreto”, ou seja, entende que deveria ter sido calculado o custo médio das compras realizadas no último mês de exercício por qualquer uma das fórmulas apresentadas nas alíneas “a a “e” do inciso II do artigo 23-A da Lei nº 7.014/96, o que não foi feito.

Afirma, ainda, que, “após análise minuciosa nos papéis de trabalho utilizado pelo agente fiscalizador, ficou constatado que o mesmo tomou como parâmetro, o Art. 23-A, inciso I alínea “d””, que estabelece que a base de cálculo, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, deve ser o valor apurado nas entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Repete que, “nos documentos que compõem o procedimento da fiscalização inerente ao Auto de Infração em epígrafe, o auditor fiscal em nenhum momento utilizou como razão de seus procedimentos o custo médio das compras no último mês (alínea “a”), ou qualquer outro dos procedimentos existentes nas demais alíneas do Art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96”.

Conclui que “resta claro que no curso de suas atividades, o nobre auditor fiscal se pautou de mais de um procedimento, e que ao final, além de capturar de forma errada a infração, e os inúmeros método aplicados, surtiu como resultado, a penalização em excesso do recorrente”. (sic)

Traz à colação a Súmula CONSEF nº 01 que prevê que “É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”, e requer a nulidade do Auto de Infração. Transcreve a doutrina e da jurisprudência a respeito de nulidades dos atos administrativos para corroborar suas assertivas.

Observa que o presente lançamento de ofício foi lavrado com base somente nas informações constantes do SPED/EFD, que nem sempre representa a verdade real dos fatos, razão pela qual deveria o agente do Fisco ter feito dois tipos de testes, indispensáveis à atividade de auditoria, e não somente “uma auditoria tecnicamente denominada de “observação” (teste de observância)”. Apresenta a definição dos testes de auditoria da seguinte forma:

- A) “Testes de observância (testes de procedimentos) -> São aqueles empregados pelo agente fiscalizador, visando determinar se os procedimentos normativos a que estão sujeitos os contribuintes, estão conforme ou não a regulamentação”;
- B) “Testes substantivos (testes comprobatórios de detalhes) -> No que tange aos testes substantivos, os mesmos são imprescindíveis em trabalho de auditoria, uma vez que através destes que o agente fiscalizador (auditor) obtém evidências referente aos saldos, transações apresentadas pela empresa, e pode através deles eliminar qualquer dúvida acerca da correção de seu método de aferição”.

Reitera que, “se o auditor fiscal tivesse desenvolvido UMA INVESTIGAÇÃO EXAUSTIVA NOS DOCUMENTOS FISCAIS DA EMPRESA (TESTES SUBSTANTIVOS/COMPROBATÓRIOS DE DETALHES) e

*não se limitasse, somente, as informações prestadas na obrigação acessória SPED-EFD, teria chegado a verdade material dos fatos, com a comprovação de que o recorrente não cometeu nenhuma infração” (sic).*

Resume seu pensamento pedindo, mais uma vez, a nulidade da autuação, “*em razão da fragilidade atinente aos procedimentos de fiscalização, em decorrência da ausência por parte do agente fiscalizador de uma apuração minuciosa das informações*” (sic).

Resume a ação fiscal dizendo o seguinte:

1. “*o agente fiscalizador utilizou como base de informação para lavratura do Auto de Infração, a obrigação acessória ECF*”;
2. “*de posse de tais informações, lavrou o presente Auto de Infração no importe de R\$303.166,38 (trezentos e três mil, cento e sessenta e seis reais e trinta e oito centavos), sob alegação de falta de recolhimento de ICMS, constatado pelas diferenças de entradas e saídas de mercadorias*”;
3. “*o auditor fiscal simplesmente se apegou como fonte de informação para lavratura do mencionado Auto de Infração, a obrigação acessória ECF, o que é um absurdo!!!!*”;
4. “*o agente utiliza um método de trabalho simplificado, frente a alta complexidade que o caso exige, ou seja, como é que tomando como base uma declaração acessória e por amostragem, sem de fato ir até a sede do contribuinte, o agente consegue lavrar um Auto de Infração em um altíssimo importe, qual seja, R\$ 303.166,38 (trezentos e três mil, cento e sessenta e seis reais e trinta e oito centavos)?*”;
5. com base no artigo 195 do Código Tributário Nacional, “*a quantidade de informações que devem ser apreciadas pelo agente fiscalizador, com fito de qualificar o seu procedimento de fiscalização, e com isso chegar a uma definição de que houve falta ou não de recolhimento de ICMS, está muito além de uma simples declaração, uma vez que no caso concreto a ECF foi o único veículo de informação utilizado pelo auditor, e mesmo assim, restou cristalino a ocorrência de conflito no procedimento desenvolvido*”.

Reproduz, mais uma vez, o pensamento doutrinário e jurisprudencial sobre presunções e ônus da prova e conclui que “*está claro que a referida autuação não merece prosperar, em decorrência que a lavratura do Auto de Infração fora pautada em procedimentos errôneos desde a sua origem*”.

Discorre sobre os Princípios da Não Cumulatividade, da Razoabilidade e Proporcionalidade, da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva, trazendo à baila a doutrina e a jurisprudência a respeito, além de dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, alegando que:

1. “*conforme documentos fiscais anexos, possui acumulado atinente a ICMS importação sem fazer uso, o montante de R\$418.594,21 (quatrocentos e dezoito mil, quinhentos e oitenta reais e vinte centavos), que lhe é devido, mas que o agente fiscalizador nem tomou conhecimento, pois se fosse de interesse do mesmo, identificaria as notas fiscais no portal da NFe, e chegaria aos referidos créditos*”;
2. “*em não havendo a compensação por parte do recorrente no tocante ao ICMS importação, estaremos lesionando de morte o princípio basilar do ICMS, qual seja, O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE*”;
3. o Auto de Infração viola todos os princípios constitucionais acima elencados.

Por fim, requer “*que seja julgado improcedente a infração 01, por ser a mais pura e cristalina expressão de justiça, como também sejam utilizados os créditos de ICMS importação, em razão que o período ora fiscalizado o recorrente tributava no regime normal de ICMS, lhe sendo devido o creditamento e abatimento, visando compor ICMS a recolher, conforme documentos fiscais*

*anexos”.*

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS que deixou de ser recolhido, *“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”* (2015).

Pela descrição dos fatos percebe-se que, em nenhum momento, foi mencionado que se trata de exigência de ICMS apurado em decorrência de levantamento quantitativo de estoques. Apenas no enquadramento legal, com a indicação do *“art. 23-A, Inciso II da Lei 7.014/96 C/C art. 13, Inciso II da Portaria 445/98”*, é que se encontra uma pista para a real acusação.

Esse fato foi crucial para que o contribuinte, desde a sua impugnação, dirigisse seus argumentos para combater o que ele entendeu como um procedimento baseado nos valores lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), enquanto que, na realidade, a autuação foi realizada com fulcro na movimentação **quantitativa** das mercadorias por ele comercializadas.

O recorrente, preliminarmente, suscitou a nulidade do Auto de Infração afirmando que ele se *“encontra contaminado de vícios, em razão da forma que fora realizado o lançamento fiscal”*, sob os seguintes argumentos, em síntese:

1. não pode o agente fiscal constituir crédito tributário meramente baseado *“nos dados e valores informados na EFD”*, mas *“realizar o levantamento de toda a escrituração contábil da contribuinte, a fim de verificar a regularidade na apuração, com fito de formular a base de cálculo, e chegar ao valor do ICMS a recolher”*;
2. *“a fiscalização presumiu que deveria prevalecer os valores declarados na EFD, sem qualquer fundamentação que lhe desse amparo legal”*;
3. *“nos documentos que compõem o procedimento da fiscalização inerente ao Auto de Infração em epígrafe, o auditor fiscal em nenhum momento utilizou como razão de seus procedimentos o custo médio das compras no último mês (alínea “a”), ou qualquer outro dos procedimentos existentes nas demais alíneas do Art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96”*;
4. *“após análise minuciosa nos papéis de trabalho utilizado pelo agente fiscalizador, ficou constatado que o mesmo tomou como parâmetro, o Art. 23-A, inciso I alínea “d””, que estabelece que a base de cálculo, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, deve ser o valor apurado nas entradas de mercadorias ou bens não registrados.*

Analisando as planilhas apensadas às fls. 4 a 20 dos autos, verifico que o autuante elaborou os seguintes demonstrativos para embasar o lançamento:

1. *“Apuração das Omissões de Entradas e Saídas – 2015”*;
2. *“Inventário Inicial – 31-12-2014”*;
3. *“Inventário Final – 31-12-2015”*;
4. *“Entradas de Mercadorias – 2015”*;
5. *“Saídas de Mercadorias – 2015”*.

A planilha *“Apuração das Omissões de Entradas e Saídas – 2015”* é um demonstrativo **sintético** (resumo) e, nele, o preposto fiscal relacionou: 181 tipos de mercadorias (atribuindo-lhes os códigos de 1 a 181); as quantidades existentes no estoque inicial e final de cada um dos produtos; as quantidades totais de entradas e saídas de cada mercadoria em todo o exercício de 2015 (no caso de ter havido movimentação); o total das diferenças apuradas de entradas e saídas de cada

mercadoria (em quantidades); finalmente, os valores de base de cálculo, alíquota e o “ICMS Omitido”.

A planilha “*Inventário Inicial – 31-12-2014*” contém a relação de todas as 181 mercadorias, as quantidades e valores existentes no livro Registro de Inventário de 31/12/14.

A planilha “*Inventário Final – 31-12-2015*” contém a relação de todas as 181 mercadorias, as quantidades e valores existentes no livro Registro de Inventário de 31/12/15.

A planilha “*Entradas de Mercadorias – 2015*” relaciona as notas fiscais de entradas, sua chave e data de emissão; a mercadoria nelas constante, quantidade e preço unitário de cada mercadoria; o valor da base de cálculo, a alíquota e o valor do ICMS de cada item, nos meses de abril, agosto e outubro de 2015.

Por fim, a planilha “*Saídas de Mercadorias – 2015*” relaciona as notas fiscais de saídas, sua chave e data de emissão; a mercadoria nelas constante, quantidade e preço unitário de cada mercadoria; o valor da base de cálculo, a alíquota e o valor do ICMS de cada item, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Não foi apensada ao processo administrativo fiscal, como seria obrigatório, uma planilha com a demonstração **analítica do cálculo do preço médio** de cada produto, em relação ao qual foram apuradas as diferenças de entradas e de saídas, nem sob a forma impressa, nem por meio de gravação em mídia digital, na forma de apuração disposta nos artigos 23-A e 23-B, da Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzido:

**Art. 23-A.** *Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

(...)

**II** - *na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

**Art. 23-B.** *Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:*

**I** - *o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;*

**II** - *inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:*

- a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:*
  - 1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
  - 2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do*

*levantamento;*

Pela leitura da legislação vigente, percebe-se que há diversas maneiras de calcular o preço médio das mercadorias, no caso de constatação de diferenças apuradas em levantamento quantitativo de estoques.

NA HIPÓTESE DE DIFERENÇAS DE ENTRADAS, deve ser adotado, preferencialmente, o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado e, somente inexistindo a comercialização do produto no exercício, é que as demais alternativas poderão ser aplicadas, **sucessivamente**: (i) o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado; (ii) ou o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado; (iii) ou o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do §1º do artigo 22 da Lei; (iv) ou, ainda, quando o custo unitário não for conhecido de jeito nenhum, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

NA HIPÓTESE DE DIFERENÇAS DE SAÍDAS, deve ser adotado, preferencialmente, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado.

Caso inexistam documentos fiscais relativos às **saídas** das mercadorias no período, deve ser adotado o custo médio das **entradas** no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do §1º do artigo 22 da citada Lei.

Entretanto, se inexistirem documentos fiscais de **aquisição** das mercadorias no período, pode ser adotado: (i) o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do §1º do artigo 22 da Lei; (ii) ou inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do §1º do artigo 22 da Lei.

Na hipótese de não serem conhecidos os valores mencionados nos parágrafos acima, deve-se utilizar o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Sendo assim, resta patente que a apresentação de demonstrativo analítico com a forma de cálculo dos preços médios unitários, nas diferenças de entradas e de saídas apuradas em levantamento quantitativo de estoques, é de fundamental importância, não somente para que os julgadores possam averiguar se estão corretas as bases de cálculo apontadas pela fiscalização, mas também para prover o autuado dos meios necessários à sua ampla defesa, no que tange à acusação tributária que lhe está sendo imputada.

Aliado ao vício acima referido, também observo que não consta dos autos a prova de que todas as planilhas tenham sido entregues ao contribuinte e somente se sabe que ele recebeu algum papel de trabalho, porque o próprio contribuinte anexou, às fls. 55 a 66, fotocópias dos seguintes documentos: (i) “Apuração das Omissões de Entradas e Saídas – 2015”; (ii) “Inventário Inicial – 31-12-2014”; (iii) “Inventário Final – 31-12-2015”; (iv) “Entradas de Mercadorias – 2015”.

Ou seja, não há nenhuma prova de que o contribuinte recebeu, do autuante, as planilhas “Saídas de Mercadorias – 2015” e, muito menos, a demonstração analítica do cálculo do preço médio das mercadorias, em relação ao qual foram apuradas as diferenças de entradas e de saídas apontadas no levantamento de estoques. Ademais, somente foi disponibilizada ao recorrente, e também apensada aos autos, a relação das notas fiscais de entradas dos meses de abril, agosto e outubro de 2015, apesar de ser improvável que os 181 produtos inseridos no levantamento não tenham sido comercializados nos demais meses do ano.

Tais fatos revelam-se de extrema gravidade, porque comprovam que o autuado foi efetivamente

cerceado em seu direito de defesa, o que contribuiu para a falta de compreensão da própria acusação fiscal que, para ele, se referia a uma presunção oriunda de notas fiscais de entradas não lançadas em sua Escrituração Fiscal Digital.

Por tudo quanto foi exposto, resta claro, em meu entendimento, que a Decisão recorrida merece reparos, porque a autuação realmente padece de vícios intransponíveis, não havendo nenhuma certeza sequer do cometimento de infração à legislação tributária ou da exatidão dos valores apurados pela autoridade lançadora, o que lançou um manto de insegurança sobre toda a autuação, nos termos da alínea “a” do inciso IV do artigo 18 do RPAF/99, a seguir transcrito:

*Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para decretar a nulidade do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **293259.3003/16-7**, lavrado contra **ORIENTAL GATE - IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA. (TERIMA KASIH) - EPP**.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS