

**PROCESSO** - A. I. Nº 206851.0008/18-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ALGODOEIRA OURO BRANCO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0075-03/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ BARREIRAS (OESTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/02/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0384-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito, estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. As inconsistências apontadas no levantamento fiscal contaminaram a base de cálculo, por três vezes alteradas no procedimento fiscal, gerando insegurança jurídica quanto à sua determinação. Esta situação cerceou o pleno direito de defesa do contribuinte. A autuação contém vícios que afetam a sua eficácia. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, e que cause cerceamento do direito de defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado (art. 169 I “a” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Nulo o presente Auto de Infração, lavrado em 21/12/2018, exigindo crédito tributário no valor de R\$ 1.071.680,51, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 04.05.01 - falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, referente a operações de revenda de algodão em pluma, nos anos de 2013 e 2016, no valor de R\$450.195,69, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02.** 04.05.04 - falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, ano de 2014, referente a operações de revenda de algodão em pluma, no valor de R\$621.484,82, acrescido da multa de 100%.

O autuado impugna o lançamento fls.103/121. O Autuante presta informação fiscal fls.881/882 (verso) Volume II. O Autuado volta a se manifestar fls. 925/945. O Autuante presta nova informação fiscal fl. 966, onde reitera a informação fiscal de fls. 881/882. Em pauta suplementar, após discussão sobre a matéria, os membros da 3ª JJF deliberaram pela conversão do PAF em diligência ao Autuante fls.967/968. Sobre esta manifestação, o Autuante limitou-se a afirmar, que reiterava a informação fiscal de fls.881/882, visto que não observava nada de novo na petição defensiva, sem apreciar objetivamente, os pontos novamente alegados pela defesa. Às fls.970/976, o Autuante presta informação fiscal a respeito da diligência. Ao tomar ciência da diligência fiscal, o Autuado volta a se manifestar fls. 1062/1078. O Autuante presta nova informação fiscal fl.1158. Diz que, conforme solicitação da 3ª JJF apresentou Informação Fiscal II, em razão das contestações feitas pelo contribuinte e recomendações do Órgão Julgador. A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

## VOTO

*Inicialmente, o defendente arguiu a necessidade de reconhecimento da impossibilidade de constituição definitiva do crédito tributário pretendido, decorrente de qualquer tipo de operação realizada no curso do exercício financeiro de 2013, uma vez que, na forma do artigo 150, § 4º. do CTN, operou-se o instituto de ordem pública denominado decadência.*

*Analizando esta alegação, verifico assistir razão ao defendente, no que se refere às ocorrências retratadas no exercício financeiro de 2013. Em consonância com a Súmula nº 12 deste CONSEF, para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*

*No presente caso, embora tenha sido lavrado em 21.12.2018, somente em 10.01.2019, o contribuinte tomou ciência do Auto de Infração. Considerando o que estabelece o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, os lançamentos realizados, referentes às ocorrências anteriores a 01.01.2014, estão fulminados pela decadência.*

*Analizando os elementos que compõem a exigência fiscal, verifico que em ação fiscal, o Autuante acusa o contribuinte de omissão de receitas tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo de estoques, em duas infrações: na infração 01, omissão de saídas nos exercícios de 2013 e 2016; na infração 02, omissões de entradas no exercício de 2014.*

*Nas razões defensivas, o Autuado rebateu as duas infrações apontando diversos equívocos no levantamento fiscal, tanto na contagem das Entradas, como nas Saídas, dentre outros: (i) inconsistências nas quantidades registradas nos estoques inicial e final; (ii) omissão de notas fiscais de Entradas; (iii) omissão de notas fiscais de Saídas; (iv) registro de notas fiscais que não movimentam quantidades nos estoques, como simples remessa e venda para entrega futura; (v) registro de notas fiscais em duplicidade.*

*Em sede de informação fiscal, o Autuante declarou que acatava parcialmente as alegações da defesa, e elaborou novo demonstrativo de débito, reduzindo consideravelmente os valores inicialmente apurados, sendo que, na infração 01, o exercício de 2016 que acusava omissão de Saídas, passa a ser omissão de Entradas.*

*Ao tomar ciência da informação fiscal, o defendente se manifestou afirmando que, em que pese os ajustes realizados, persistiam erros que viciavam o lançamento de ofício. Apontou objetivamente cada um deles. Apensou documentos comprobatórios.*

*Cabe registrar, que erros cometidos pela fiscalização, quando em ação fiscal, na apuração de irregularidades cometidas pelo contribuinte, são passíveis de correção. É nesse sentido a inteligência do § 1º, do art.18 do RPAF/99. Sendo assim, o Colegiado dessa 3ª JF, em busca da verdade material, deliberou pela conversão dos autos em diligência, a fim de que o Autuante apreciasse as questões suscitadas pelo contribuinte, realizando os ajustes necessários.*

*A diligência foi realizada pelo Autuante, que elaborou novos demonstrativos, chegando a um terceiro resultado de omissões para as infrações, conforme demonstrado a seguir:*

**DEMONSTRATIVO LANÇAMENTO DAS OMISSÕES (R\$)**

	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2016</b>
INICIAL (fl. 04)	130.311,79	621.484,82	319.883,90
INFORMAÇÃO FISCAL fl.883	84.605,35	80.692,60	188.424,83
DILIGÊNCIA (fl. 979)	109.965,57	80.811,35	870.423,13

*Ao tomar ciência da diligência realizada, o Autuado voltou a se manifestar, reiterando os argumentos de suas contestações anteriores. Disse que o Autuante renovou suas informações alterando seus cálculos iniciais, excluindo documentos fiscais anteriormente considerados, sem apresentar, contudo, qualquer motivação que justificasse. Apontou que o Autuante excluiu 40 documentos fiscais anteriormente considerados, sem apontar qualquer mácula nos mesmos, até porque, não existe. Incluiu documentos fiscais que não estavam presentes no lançamento inicial.*

*Sustentou que o Autuante, cada vez que vem a estes autos, renova suas informações, alterando seus cálculos iniciais, inclusive excluindo dos mesmos, documentos fiscais que nos demonstrativos anteriores foram considerados, sem apresentar, contudo, qualquer justificativa.*

*Sobre a matéria ora em discussão, verifico que o levantamento quantitativo por estoques de mercadorias consiste em um roteiro de fiscalização, cujo procedimento a ser desenvolvido pelo Fiscal deverá estar em consonância com os ditames da Portaria nº 445/98, que foi editada visando a necessidade de orientar os trabalhos e procedimentos de auditoria fiscal de estoques, em estabelecimentos comerciais e industriais, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.*

*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a 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. (Art.*

1º da Portaria 445/98).

Neste cenário, dúvidas não há, a respeito da importância da quantificação dos estoques iniciais e finais e levantamento das quantidades de Entradas e Saídas, para a realização dos trabalhos de levantamento fiscal e apuração de possíveis omissões de receitas.

No presente caso, observo que, em três oportunidades, o Autuante apurou diferentes valores para a omissão de receitas, variando a base de cálculo, para mais, ou para menos, inclusive com alteração da natureza da omissão: no exercício de 2016, originalmente R\$319.883,90, de omissão de Saídas, na informação fiscal R\$188.424,83, de omissão de Entradas e finalmente R\$870.423,13, de omissão de Entradas quando da realização da diligência.

Analisando as preliminares arguidas pelo defendente, assim como os elementos que compõem o presente PAF, como a descrição da infração, os termos da defesa, além dos esclarecimentos trazidos pelo autuante na informação fiscal e na diligência realizada, verifico presente no lançamento de ofício, vício que resulta em falha insanável do auto de infração.

Para a decisão da lide, ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição. Indispensável, portanto, que seja demonstrada de forma compreensível, onde seja indicado o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento, além de fundamentada na legislação tributária. Isto pelo fato de ela ser a dimensão material do tributo e decorrer dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária do país.

Em obediência à legislação tributária e à situação relatada, o presente Auto de Infração não pode subsistir, devido à insegurança na qualificação das infrações e na quantificação da base de cálculo. Não se pode afirmar com inequívoca certeza, que os valores lançados após a diligência realizada, são resultantes dos procedimentos exigidos pela citada Portaria 445/98, e pelo art. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.

Ressalto, que como já mencionado neste voto, o parágrafo 1º, do art. 18 do RPAF/99, estabelece que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões ser corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente. Entretanto, observo que após a diligência realizada, permanecem no lançamento, a apontada insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa do Autuado.

Neste caso, poder-se-ia questionar, se a realização de uma nova diligência não seria suficiente para sanar tais falhas, contudo, entendo que a única forma de purgar o vício apontado é o refazimento da ação fiscal, livre dos erros cometidos, sem ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Com efeito, o art. 142 do CTN, estabelece que, no lançamento, cabe à autoridade fiscal calcular o montante do tributo devido. Obviamente, em observância ao princípio da garantia à ampla defesa, plasmado no art. 2º do RPAF/99, tal cálculo deve ser consubstanciado em demonstrativos que retratem a verdade material.

A exigência de clareza da forma como foi apurado o débito, decorre dos princípios da legalidade e da verdade material, devendo os agentes do Fisco pautar os seus atos com observância do Código Tributário Nacional, precisamente o seu artigo 142, parágrafo único, assim como, o RPAF/99, em seu art. 39. A descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.

No presente caso, observo que o Auto de Infração contraria o artigo 39, inciso IV do RPAF/99, bem como, enquadra-se, ainda, na situação descrita na Súmula CONSEF nº 1:

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** 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.

Nesta seara, a demonstração da base de cálculo e a origem com inconsistências dos valores informados que materializam o auto de infração, implica ofensa ao direito do contribuinte ao exercício de ampla defesa e do contraditório, acarretando a nulidade do Auto de Infração.

Assim, concluo, após toda a análise acima mencionada, que os equívocos relatados na diligência fiscal são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Represento à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, a salvo das falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Em razão da desoneração ser maior que R\$200.000,00, a JJF, recorre de ofício da presente decisão

para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

É o relatório.

## VOTO

Observa-se que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF Nº 0075-03/21-VD), desonerou o sujeito passivo reduzindo na sua totalidade o crédito tributário lançado de R\$ 1.071.680,51, em valores atualizados à data do julgamento, fls. 1.195, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Inicialmente, o sujeito passivo alegou sobre o reconhecimento da decadência, no que diz respeito ao crédito lançado do exercício de 2013, tendo em vista que o auto de infração fora lavrado em 21.12.2018, e ciência só efetivada em 10.01.2019.

Verifica-se que a JJF decidiu corretamente em relação à contagem de prazo para decadência, com amparo na Sumula nº 12 de CONSEF, e respaldo no que estabelece o art. 173 I do CTN, para o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte, pela decadência a exigência da cobrança dos créditos tributários de ICMS lançados no exercício de 2013.

O presente auto teve como objeto a exigência fiscal de ICMS, pela omissão de receitas tributáveis apuradas através de levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2013 a 2016, conforme descrito:

- a) Infração 1 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis exercício 2013 e 2016.
- b) Infração 2 - Omissão de entradas de mercadorias exercício 2014.

Decorre que na informação fiscal o autuante acatou parcialmente as alegações defensivas e elaborou um novo demonstrativo com redução significativa nos valores do lançamento originário da autuação, sob as fls. 881 a 882 v, e justificou que reiterava a informação fiscal de fls 881/882, visto que não observava nada de novo na petição defensiva. Ao tomar ciência da informação fiscal, a autuada se manifestou sobre os ajustes realizados e alegou que os equívocos não foram sanados e juntou documentos comprobatórios aos autos sob as fls. 925 a 945.

Em 18/12/2019, na assentada de Julgamento, a 3ª JJF em busca da legalidade e da verdade material converteu o processo em diligência ao autuante, para verificar e comprovar as alegações do sujeito passivo, trazidas em sua manifestação da informação fiscal sob as fls. 967 a 968, solicitando as seguintes providências:

- a) Imprimir o “Demonstrativo de Débito” gerado pelo Sistema Automatizado de Lançamento Tributário – Auto de infração automatizado, que deve ser anexado ao presente PAF e fazer entrega de uma cópia ao contribuinte.
- b) Sobre as operações de venda futura, deve permanecer no levantamento fiscal apenas a nota fiscal que registre movimentação de quantidades dos estoques, devendo ser excluídas notas fiscais de simples faturamento.
- c) Quanto à alegação defensiva sobre a “Carta de Correção” de que a alteração da quantidade registrada no documento fiscal não acarretou repercussão no valor da mercadoria e consequentemente do imposto originário registrado na referida nota fiscal, deve ser considerada tais quantidades, caso seja comprovada esta alegação.
- d) Aprecie “item por item” as alegações defensivas do Autuado trazidas na manifestação sobre a informação fiscal, fls. 925/945, de forma fundamentada, conforme preconiza o § 6º do art. 127 do RPAF/99, devendo ser incluídas no levantamento fiscal as operações devidamente comprovadas e ainda desconsideradas no levantamento fiscal.
- e) Elabore novos demonstrativos, inclusive o de débito, com os ajustes necessários.

f) Após conclusão, fazer entrega, contra recibo, de cópias de todos os documentos gerados pela diligência fiscal e conceder prazo de 60 (sessenta) dias (reabertura do prazo de defesa, para que o contribuinte, querendo, se manifeste).

g) Caso o autuado se manifeste, deverá o autuante prestar nova informação fiscal.

Constata-se que em cumprimento à diligência fiscal da 3ª JJF, sob as fls.970 a 1013, o autuante se manifestou nos autos do processo com nova informação fiscal, sob o título de informação fiscal II, afirmando ter atendido as recomendações da JJF, e apresenta novos demonstrativos, chegando a um terceiro resultado de omissão para as referidas infrações, fls.979.

Após tomar ciência da informação da diligência fiscal da JJF, a autuada volta a se manifestar sob as fls 1062 a 1078. Reiterando as alegações anteriores, esclarece que o autuante renovou suas informações no lançamento, alterando seus cálculos iniciais considerados, sem justificar a motivação. Alegou ainda, que o autuante suprimiu 40 documentos fiscais que serviram de base para o lançamento original, e anexou novos documentos que não fizeram parte da autuação, sem qualquer informação adicional.

O roteiro de fiscalização em levantamento quantitativo por estoques de mercadorias, deverá estar em consonância com o disposto da Portaria nº 445/98, editada pela SEFAZ/Ba, visando a necessidade de orientar os trabalhos e procedimentos de auditoria fiscal de estoques, em contribuintes comerciais e industriais.

Observa-se que não foi levada em consideração pelo autuante a orientação da Portaria nº 445/98, em relação à apuração da quantificação dos estoques iniciais e finais e levantamento das quantidades de Entradas e Saídas, na realização dos trabalhos de auditoria fiscal e apuração de possíveis omissões de receitas.

Apura-se que nos procedimentos de lançamento dos créditos fiscais em lide, seja na ação fiscal, informação fiscal da defesa ou informação fiscal II da diligência, o autuante elaborou e apresentou nos autos do processo três demonstrativos com diferentes valores para a omissão de receitas, variando a base de cálculo, alternando para mais, ou para menos, com alteração da natureza da omissão: no exercício de 2016, distorcendo o princípio emanado da verdade material que simboliza a norma tributária.

Confirma-se, portanto, que a acusação fiscal não tem segurança nas razões de fato que fundamentaram a sua lavratura, devido à inexistência de elementos suficientes para se determinar, com certeza, o objeto da infração, no que se refere à demonstração dos cálculos e informação dos métodos utilizados para determinação da base de cálculo do imposto.

Neste sentido, a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação no tocante às duas infrações, pois foram analisadas as preliminares arguidas pelo defendente, assim como os elementos que compõem o presente PAF, como a descrição da infração, os termos da defesa, além dos esclarecimentos trazidos pelo autuante na informação fiscal e na diligência fiscal realizada, verificando-se que o presente lançamento de ofício, não tinha segurança jurídica para validar o lançamento fiscal, no qual transcrevo parte da decisão:

*“Em obediência à legislação tributária e à situação relatada, o presente Auto de Infração não pode subsistir, devido à insegurança na qualificação das infrações e na quantificação da base de cálculo. Não se pode afirmar com inequívoca certeza, que os valores lançados após a diligência realizada, são resultantes dos procedimentos exigidos pela citada Portaria 445/98, e pelo art. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.*

*Nesta seara, a demonstração da base de cálculo e a origem com inconsistências dos valores informados que materializam o auto de infração, implica ofensa ao direito do contribuinte ao exercício de ampla defesa e do contraditório, acarretando a nulidade do Auto de Infração.*

*Assim, concluo, após toda a análise acima mencionada, que os equívocos relatados na diligência fiscal são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a” do RPAF/99.*

Resta comprovado o vício substancial decorrente da insegurança quanto ao objeto da autuação, com amparo nos artigos 39 III e IV “b” e 41 do RPAF/99.

Neste sentido, encontramos também amparo nos termos da Súmula nº 01, editada pela Câmara Superior deste CONSEF, 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.

Diante do exposto, o presente Auto de Infração é nulo, consoante o que determina o art. 18 IV “a” do RPAF/99.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, observando o prazo decadencial.

Diante de tais considerações, decido pela manutenção da decisão de Piso.

Pelo exposto, 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 manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206851.0008/18-6**, lavrado contra **ALGODOEIRA OURO BRANCO LTDA**. Representa-se à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, a salvo das falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99, observando o prazo decadência.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTÔNIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS