

**PROCESSO** - A. I. N° 206896.0034/17-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CONSTROL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. - ME  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0148-03/22  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/04/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0055-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Importa reafirmar que a infração que acabou sendo julgada, existe no mundo dos fatos, mas não ingressou no mundo jurídico, já que não está lançada no Auto de Infração, mas apenas um relato da conclusão de roteiro de auditoria relativo aos cartões de débito e crédito, e o contribuinte sequer se defendeu, e tendo sido abandonada a infração que foi lançada, e julgada tal infração juridicamente inexistente. Isto expõe um flagrante desrespeito ao contraditório, ao devido processo legal, ao princípio da ampla defesa (e nem poderia se esperar que o contribuinte se defendesse, já que não é esta a infração de que foi acusado no lançamento efetuado), ao princípio da legalidade da Administração Pública e por fim, da estrita legalidade que rege o Direito Tributário, negando-se a reconhecer a verdade material apurada na infração efetivamente existente por resultar em valor inferior à infração constatada em outro roteiro e desprezada pelo autuante. Nulidade da Decisão recorrida. Retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Recurso de Ofício aqui apreciado, é decorrente de Auto de Infração julgado Parcialmente Procedente em Primeira Instância, sendo o auto lavrado em 01/12/2017, refere-se ao lançamento de R\$2.806.901,20 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01 – 04.05.04:** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).*

Após a defesa inicial, e a informação fiscal, a Junta julgou o processo conforme voto abaixo transcrito:

**VOTO**

*O Defendente alegou a existência de equívocos no levantamento fiscal e suscitou a nulidade do presente lançamento, por entender que está enquadrado em duas condições previstas no Artigo 18 do RPAF/BA: (i) cerceamento de defesa em função dos demonstrativos fora do padrão e eivados de falhas; e (ii) não caracterização da infração porque calcada em demonstrativos feitos com parâmetros não previstos na Portaria 445/98.*

*Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “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 serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade*

*competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.*

*Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção. No presente processo, foram prestadas informações fiscais e elaborados novos demonstrativos pelo Autuante, com a concessão de prazo para o defendente se manifestar em cada etapa, com o fornecimento de cópias dos novos elementos acostados aos autos.*

*O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.*

*Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos.*

*Quanto ao mérito, o presente lançamento trata da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).*

*O Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares.*

*Na descrição dos fatos do presente Auto de Infração, consta a informação de que foi apurada a irregularidade descrita no corpo do Auto de Infração e Demonstrativo de débito, além da constatação de omissão de saídas decorrentes de vendas através de cartão de crédito/débito não registradas no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, fato ocorrido nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e parte de 2016, tendo sido aplicada a proporcionalidade das saídas sem tributação sobre o total das saídas, não tendo sido cobrada, neste momento, em decorrência dos valores serem inferiores aos valores das omissões de entradas, decorrentes da presunção legal de omissão de saídas, dados gravados no CD-ROM criptografado e fornecido ao contribuinte.*

*Em relação à omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, VII do art. 4º, da Lei 7.014/96, e para elidir a exigência fiscal bastava que o contribuinte comprovasse que em relação aos boletos emitidos pelas vendas realizadas com cartões de débito/crédito existem os respectivos documentos fiscais, o que possibilitaria a exclusão, no levantamento fiscal, dos valores efetivamente comprovados. Entretanto, o Defendente não apresentou qualquer contestação ao levantamento fiscal.*

*Sobre o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constatando-se que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis, neste caso, a exigência do pagamento do imposto é embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevê § 4º, IV do art. 4º da Lei 7.014/96.*

*Verifica-se que as duas irregularidades registradas no Auto de Infração resultam na exigência do ICMS por presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96. Por isso, o Autuante registrou na descrição dos fatos que o imposto referente à omissão apurada por meio do cartão de crédito/débito não foi cobrado, no momento, em decorrência dos valores serem inferiores aos valores das omissões de entradas apuradas por meio do levantamento quantitativo de estoques.*

*O Defendente alegou a existência de equívocos no levantamento fiscal, mas reconheceu que cometeu alguns erros na classificação de suas mercadorias, movimentando mercadorias por mais de um código, porque a numeração apareceu com mais ou menos “zeros” antecedendo os números, apresentando o entendimento de que, para realizar o levantamento, necessário seria agrupar os produtos pela sua identidade.*

*Na segunda informação fiscal, o Autuante disse que o Contribuinte, através de seu Contador, fez diversas ponderações em relação à “natureza e composição” de determinados produtos, inclusive reconhecendo que o Contador anterior elaborou os arquivos de forma totalmente inadequada, o que causou problemas para a empresa.*

*Em face do tempo decorrido, informou que não foi possível utilizar o arquivo EFD/SPED referente aos exercícios fiscalizados, tendo sido gerados arquivos pelo contribuinte com os quais teve dificuldades de utilizá-los, razão pela qual a fiscalização agrupou os produtos e apresentou o resultado para o Contador do Contribuinte.*

Portanto, o Autuante acatou o argumento defensivo quanto ao agrupamento de mercadorias e informou os novos valores após a apuração dos itens de estoque agrupados, conforme planilhas acostadas aos autos, chegando ao seguinte resultado de omissão de entradas: Exercício de 2012: R\$ 37.021,61; Exercício de 2013: R\$ 45.046,32; Exercício de 2014: R\$ 351.091,54; Exercício de 2015: R\$ 349.844,15; Exercício de 2016: R\$ 222.363,23. Totalizando R\$ 1.005.366,85.

Em sua manifestação, o Defendente ressaltou que a lide envolve a contagem de diversos itens de movimentação de mercadorias, além de itens de pequenos valores, o que dificulta a conferência. Por tal razão, e por já ter sido objeto de diversas conferências durante todo o processo de tramitação para chegar a resultados como o da Informação Fiscal, resolveu tomar como válidas as conclusões do Autuante.

Entretanto, alegou que, mais uma vez, o Autuante apurou a base de cálculo sem a aplicação da IN 56/2007, também já alegado na Defesa inicial. Disse que o referido cálculo foi trazido ao processo pelo próprio Autuante no campo “Descrição dos Fatos”, conforme também registrado na Defesa, e aplicando o índice às omissões de entradas a base de cálculo deve ser retificada e, conseqüentemente, o valor do ICMS cobrado, conforme quadro que elaborou, de acordo com os novos valores das omissões levantados nos anexos à Informação Fiscal ficando reduzido para: 2012 ICMS de R\$ 26,54; 2013 ICMS de R\$ 14,15; 2014 ICMS de R\$ 138,88; 2015 ICMS de R\$ 81,06 e 2016 ICMS de R\$ 49.193,31. TOTAL R\$ 49.453,94.

A Instrução Normativa SAT nº 56 de 21/09/2007 prevê que “apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão”.

Em relação ao argumento do autuado de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, observo que as regras estabelecidas na mencionada Instrução Normativa se aplicam nos casos em que se apure omissão de saída presumida, nos termos § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96. Portanto, como foi exigido imposto por presunção, a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa 56/2007 se aplica ao caso em exame, haja vista que foi constatada omissão de receita mediante levantamento das vendas com cartão de crédito, bem como, omissão de entradas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Na última informação fiscal, o Autuante não contestou os dados numéricos da proporcionalidade apresentada pelo Defendente em relação ao levantamento quantitativo de estoques, ressaltando que os valores exigidos são decorrentes da constatação de omissão de entradas de mercadorias, e que apurou omissão de vendas por meio de cartão de crédito e débito, no montante de R\$ 203.221,00, após aplicação da proporcionalidade, valor não exigido no momento da lavratura do Auto de Infração por ser inferior ao valor encontrado nas omissões de entrada.

Não houve a necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da mencionada informação fiscal, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos pelo Autuante.

No caso em exame, foi exigido o imposto com base na presunção legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem o pagamento do imposto. A verificação de omissão de saídas apurada em relação aos cartões de crédito/débito também deve ser consignada expressamente no Auto de Infração.

Foi exigido imposto por presunção legal, relativamente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo porque o valor era de maior expressão monetária do que o apurado no cartão de crédito/débito, de acordo com a informação constante na descrição dos fatos.

Com a revisão efetuada pelo Autuante a situação se inverteu, passando o valor apurado em relação ao cartão de crédito/débito superior ao resultado do levantamento quantitativo de estoques. Neste caso, o valor desta infração correspondente ao levantamento de estoque já está contido no débito apurado em relação ao cartão de crédito/débito, tratando-se de infrações da mesma natureza.

Assim, prevalecem os valores decorrentes da constatação de omissão de vendas por meio de cartão de crédito e débito, após aplicação da proporcionalidade, no montante de R\$ 203.221,02, conforme apurado no momento da lavratura do Auto de Infração por ser superior ao valor encontrado na omissão de entrada por meio do levantamento quantitativo de estoques.

Portanto, nos moldes como foram apuradas e descritas as irregularidades, é correta a acusação fiscal e a autuação subsiste parcialmente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorreu 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.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, porém à fl. 717, há despacho da Coordenação Administração em que informa que foi constatada intempestividade, já que o contribuinte foi intimado com comprovação de recebimento em 21/09/2022, sendo postado o Recurso em 23.11.2022, sem a mídia, sendo então encaminhado o processo para apreciação de Recurso de Ofício.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício decorrente de julgamento em primeira instância que desonerou grande parte do valor lançado no Auto de Infração. De início, constato que o autuante colocou na descrição dos fatos, que apurou omissões de saída decorrentes de vendas por meio de operações com cartões de débito e crédito não registradas nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, no total de R\$203.221,02, sem separar por exercício.

Fazendo uma contagem mensal dos valores lançados por exercício, constato os seguintes valores:

2012 -	R\$ 332,16
2013 -	R\$ 189,19
2014 -	R\$ 362,89
2015 -	R\$ 213,91
2016 -	R\$ 202.123,10
TOTAL -	R\$ 203.221,02.

Contudo, desprezou os valores apurados na infração acima constatada, e lançou na única infração, os valores apurados em levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, por presunção de omissão de entradas nos exercícios de 2012 a 2016:

2012 -	R\$ 656.547,60
2013 -	R\$ 46.355,09
2014 -	R\$ 847.017,01
2015 -	R\$ 943.479,77
TOTAL -	R\$ 2.806.901,20.

Constato que no CD de fl. 206 consta os relatórios TEF diários, com totais mensais, assim como o demonstrativo de estoque.

O contribuinte impugnou o lançamento, pedindo pela nulidade, pelo fato das mercadorias idênticas estarem com códigos diferentes, além de não ter sido feito agrupamento conforme dita a Portaria nº 445/95, reforçando o pedido de nulidade por cerceamento de defesa com demonstrativos eivados de falhas, dando como exemplo o conector fendido 16mm e o disjuntor bipolar, com 2 códigos diferentes.

O autuante na informação fiscal, diz que constatou uma série de irregularidades nos arquivos tais como:

- ocorrência de mais de um código para o mesmo produto
- códigos com variações de dígitos (zeros a mais)
- descrição dos produtos com inserção de espaços em brancos
- arquivos magnéticos SINTEGRA sem os registros obrigatórios
- arquivos EFD com o mesmo problema
- descrição dos produtos com inserção de letras
- inserção de ponto(.) em algumas descrição e de vírgulas(,) em outras.

Refaz então os levantamentos, com os agrupamentos de mercadorias idênticas.

Na manifestação, o contribuinte diz que o próprio autuante admite uma série de irregularidades nos arquivos SINTEGRA e SPED; que estas colocações vêm em seu socorro pois na defesa apresentou uma série de erros e que sequer identificou as alterações feitas nas planilhas pelo

autuante.

Devo constatar que na informação fiscal o autuante não relata a conclusão a que chegou após o agrupamento, e ao consultar os demonstrativos, realmente há dificuldades de se entender a que resultado chegou.

Por conta disto, foi dado vistas ao autuante para que se manifestasse.

À fl. 604 o autuante diz que ao intimar o contribuinte, o contador fez diversas ponderações e que o contador anterior elaborou os arquivos de forma totalmente inadequada, o que causou problemas para a empresa.

A seguir, relata que após a apuração mediante agrupamento chegou ao resultado de novas omissões de entrada, apresentando os demonstrativos impressos, com os resumos dos valores apurados após correção, ao concluir sua informação:

2012 –	R\$ 37.021,61
2013 –	R\$ 45.046,32
2014 –	R\$ 351.091,54
2015 –	R\$ 349.844,15
2016 –	R\$ 222. 363,23
TOTAL –	R\$ 1.005.366,85

Em nova manifestação, o contribuinte diz que os resultados da informação fiscal já demonstram os equívocos cometidos. Porém, alega que mais uma vez o autuante apura a base de cálculo sem considerar a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, já que possui maioria de mercadorias com saídas sem tributação ou já tributadas, aplica o índice de mercadorias com tributação normal, que o próprio autuante apresentou na descrição do Auto de Infração, quando relacionou as omissões apontadas no roteiro executado do cotejo de cartões de débito/crédito com os documentos emitidos pelos ECF, apontando os seguintes valores, admitindo como sendo os corretos e pedindo pela procedência parcial:

2012 –	R\$ 26,54
2013 –	R\$ 14,15
2014 –	R\$ 138,88
2015 –	R\$ 81,06
2016 –	R\$ 49.193,31
TOTAL	R\$ 49.453,94

A seguir, traz quatro ementas de julgamentos das câmaras deste CONSEF, reconhecendo a aplicação de índices de proporcionalidade em auditorias de estoque, prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, para as omissões de saídas presumidas pela constatação da omissão de entradas, dos quais transcrevo apenas uma abaixo:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0297-11/13**

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. *A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. O autuado não elidiu a acusação. Aplicada a proporcionalidade na base de cálculo na forma da Instrução Normativa nº 56/2007. Infração subsistente. Não acolhida à nulidade arguida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

À fl. 690 o autuante diz que como também apurou omissões de saídas de R\$203.221,02 após aplicação da proporcionalidade nas vendas omitidas em cartões de débito/crédito, valor não exigido no momento da lavratura por ser inferior ao encontrado nas omissões de entradas do levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, pediu “*pelo acolhimento desses valores para o julgamento pois acredita que no molde aplicado deva prosperar por se configurar em mecanismo de justiça fiscal e em equilíbrio com os demais contribuintes que cumprem com suas obrigações tributárias*”.

Vejamos em resumo, o fundamento do voto recorrido de ofício:

*A Instrução Normativa SAT nº 56 de 21/09/2007 prevê que “apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão”.*

*Em relação ao argumento do autuado de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, observo que as regras estabelecidas na mencionada Instrução Normativa se aplicam nos casos em que se apure omissão de saída presumida, nos termos § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.*

***Portanto, como foi exigido imposto por presunção, a proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa 56/2007 se aplica ao caso em exame, haja vista que foi constatada omissão de receita mediante levantamento das vendas com cartão de crédito, bem como, omissão de entradas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.***

*Na última informação fiscal, o Autuante não contestou os dados numéricos da proporcionalidade apresentada pelo Defendente em relação ao levantamento quantitativo de estoques, ressaltando que os valores exigidos são decorrentes da constatação de omissão de entradas de mercadorias, e que apurou omissão de vendas por meio de cartão de crédito e débito, no montante de R\$ 203.221,00, após aplicação da proporcionalidade, valor não exigido no momento da lavratura do Auto de Infração por ser inferior ao valor encontrado nas omissões de entrada.*

*Não houve a necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da mencionada informação fiscal, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos pelo Autuante.*

*No caso em exame, foi exigido o imposto com base na presunção legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem o pagamento do imposto. A verificação de omissão de saídas apurada em relação aos cartões de crédito/débito também deve ser consignada expressamente no Auto de Infração.*

*Foi exigido imposto por presunção legal, relativamente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo porque o valor era de maior expressão monetária do que o apurado no cartão de crédito/débito, de acordo com a informação constante na descrição dos fatos.*

*Com a revisão efetuada pelo Autuante a situação se inverteu, passando o valor apurado em relação ao cartão de crédito/débito superior ao resultado do levantamento quantitativo de estoques. Neste caso, o valor desta infração correspondente ao levantamento de estoque já está contido no débito apurado em relação ao cartão de crédito/débito, tratando-se de infrações da mesma natureza.*

***Assim, prevalecem os valores decorrentes da constatação de omissão de vendas por meio de cartão de crédito e débito, após aplicação da proporcionalidade, no montante de R\$ 203.221,02, conforme apurado no momento da lavratura do Auto de Infração por ser superior ao valor encontrado na omissão de entrada por meio do levantamento quantitativo de estoques.***

*Portanto, nos moldes como foram apuradas e descritas as irregularidades, é correta a acusação fiscal e a autuação subsiste parcialmente.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração*

O que primeiro se observa, é que a Junta optou por considerar o pedido do autuante, renunciando ao levantamento quantitativo de estoques revisados, cuja infração está descrita no Auto de Infração e no início do voto recorrido, que após diligências ao autuante, apurou R\$1.005.366,85, que após aplicado o índice de proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/07, numa manifestação da defesa, foi reduzida para R\$49.453,94, e sendo observado que cabia razão ao autuado, no próprio voto recorrido, adotou-se os valores apurados em uma infração “alternativa”, que não foi lançada e que em verdade se constitui apenas num papel de trabalho, resultado de um outro roteiro de fiscalização, e que o contribuinte não se defendeu, já que em todo o processo dedicou-se à infração que foi lançada, a do levantamento quantitativo de estoques, e jamais se defendeu das omissões por cartão de crédito, e nem foi intimado para isto.

Segundo, o que o autuante fez, foi apresentar o resumo de “papéis de trabalho”, demonstrando que executou o roteiro de cartões de débito/crédito, quando deveria ter apenas anexado ao processo como comprovação de que executou o roteiro previsto na ordem de serviço, para demonstrar ser esmero em executar a fiscalização, cumprindo os roteiros determinados pela administração fazendária, tendo optado pelo lançamento da infração relativa ao levantamento



quantitativo de estoques em exercício fechado, por se revelar de valor superior ao roteiro de cartões de crédito, uma vez inviável o lançamento das 2 infrações, ambas por presunção de omissão de saída, no mesmo período. No entanto, apresentou tal relatório de trabalho na descrição dos fatos de uma outra infração que foi efetivamente lançada, que cujo texto descritivo é padronizado pelo sistema emissor de Auto de Infração - SEAI.

A descrição dos fatos serve para que o autuante insira maiores detalhes sobre a infração constatada e lançada, uma vez que em algumas situações, a descrição padrão do SEAI, que não pode ser alterada, pode se revelar insuficiente para a compreensão dos fatos. Assim, é certo que a descrição de uma infração relativa à presunção legal de omissões de saídas em decorrência dos valores inferiores das emissões de ECF, em comparação com a informação pelas administradoras de cartões de crédito/débito, sequer deveria ser inserida ali, pois como já afirmado, este campo serve para detalhar melhor, se necessário, a infração que é efetivamente lançada.

O que o autuante fez é inusual, pra não dizer **incorreto**, ocupando o espaço reservado à livre descrição da infração a ser lançada em seguida, de forma a trazer maiores esclarecimentos, já que não existe a possibilidade de se lavrar uma infração, e aproveitar o espaço da descrição da infração lançada, para descrever outra infração decorrente de outro roteiro de auditoria, e apontar valores apurados como imposto devido, deixando assim, uma outra infração “alternativa” para aproveitamento em eventual “insucesso” da infração que foi lançada.

Tal situação inexistente em qualquer legislação tributária, porque é flagrante a antijuridicidade, uma vez que não se pode apreciar num processo administrativo fiscal, a conduta do contribuinte que foi até descrita, mas o crédito não foi lançado. Os valores que totalizam R\$203.221,02 sequer estão lançados no campo próprio da infração, nos quadros de ocorrência, mas apenas no campo da descrição, e por óbvio não se encontram no sistema que recebe o Auto de Infração, ou seja, não existe nem juridicamente nem material no sistema da SEFAZ, a infração que foi julgada.

Os levantamentos por cartões de crédito estão em valores mensais, totalizando 60 ocorrências com fatos geradores de janeiro a dezembro de 05 exercícios (2012 a 2016), não obstante ter sido lançado o imposto apurado na auditoria de estoque, 05 ocorrências, em 31.12 de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, no valor total de R\$2.806.901,20

Diante da constatação de que o lançamento efetuado se revelou menor que imposto apurado num outro roteiro de auditoria, e que foi inoportunamente transcrita no Auto de Infração, em campo que se destina a esclarecimentos da infração que é lançada, a Junta entendeu ser uma espécie de infração “*stand by*” e declarou o valor julgado ali apurado, de R\$203.221,02 por ser maior que os valores resultantes do levantamento de estoques, após as correções.

Importa reafirmar que a infração que acabou sendo julgada, existe no mundo dos fatos, mas não ingressou no mundo jurídico, já que não está lançada no Auto de Infração, mas apenas um relato da conclusão de roteiro de auditoria relativo aos cartões de débito e crédito, e o contribuinte sequer se defendeu, e tendo sido abandonada a infração que foi lançada, e julgada tal infração juridicamente inexistente.

Isto expõe um flagrante desrespeito ao contraditório, ao devido processo legal, ao princípio da ampla defesa (e nem poderia se esperar que o contribuinte se defendesse, já que não é esta a infração de que foi acusado no lançamento efetuado), ao princípio da legalidade da Administração Pública e por fim, da estrita legalidade que rege o Direito Tributário, negando-se a reconhecer a verdade material apurada na infração efetivamente existente por resultar em valor inferior à infração constatada em outro roteiro e desprezada pelo autuante

Numa análise mais aprofundada, o julgamento recorrido **fere frontalmente o princípio da legalidade da Administração Pública**, que se diferencia da administração privada, por só poder fazer aquilo que a lei estabelece, enquanto na esfera privada pode se fazer tudo que a lei não proíbe. Não se fundamentou no voto em que artigo de lei se baseou a mudança de uma infração em discussão para uma outra que não foi lançada, até porque, inexistente. Ou seja, descumpriu a obrigatoriedade de fundamentação legal nas decisões administrativas.

**Fere também, acima de tudo, o princípio da legalidade estrita do direito tributário ou princípio da tipicidade fechada,** já que a lei que institui o tributo assim como o regulamento do processo administrativo fiscal, deve prever todos os elementos descritivos e o fato impositivo, e se constitui em garantia fundamental do indivíduo que está insculpido no art. 5º da magna carta, inciso II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Os princípios da administração pública e da legalidade estrita visam impedir a livre discricionariedade e por consequência, arbitrariedades, e *data máxima vênia*, houve sim, uma discricionariedade incabível no julgamento recorrido, ao se abandonar uma infração lançada e se adotar uma outra de um roteiro executado, porém abandonada pelo autuante, por ser de valor inferior, já que se tratava de infração de mesma natureza, sendo inviável lançar as duas porque ambas estariam a cobrar omissões de saídas superpostas, operando-se *bis in idem*.

Uma vez que se constatou que a infração, lançada após sucessivas diligências e correções feitas pelo autuante, ficou em valor inferior ao encontrado em um outro roteiro de auditoria, fez-se valer do valor maior do imposto não lançado, em uma infração diferente, e que acima de tudo, como já afirmado, não ingressou ao mundo jurídico.

Por outro lado, ainda que houvesse um dispositivo legal que permitisse trazer aos autos durante o julgamento, uma infração constatada porém não lançada, no sistema receptor do Auto de Infração, seria impossível alterar, já que nem sequer há como introduzir 60 ocorrências de fatos geradores mensais, quando o auto tem apenas 05 ocorrências anuais, que podem vir a ser alteradas para menos ou até zeradas, mas dentro do respectivo campo da ocorrência, o que se traduz numa operação inviável de se registrar no sistema da Secretaria da Fazenda, ainda que houvesse uma brecha legal para tal.

Por último e não por menos, quando de eventual inscrição em Dívida Ativa, se fosse em remota hipótese mantido o lançamento, não se pode mudar a descrição da infração contida no auto na CDA, de omissão em levantamento quantitativo de estoques para omissão apurada em vendas por cartão de débito/crédito, o que seria fatalmente anulado na instância judiciária.

Assim posto, julgo NULA a Decisão recorrida, e remeto os autos à Junta de Julgamento Fiscal para apreciar o lançamento que deixou de ser julgado (falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques), já que acabou por se abandonar a infração que foi lançada e julgou-se uma infração inexistente sob todos os ângulos jurídicos que se possa apreciar.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 206896.0034/17-0, lavrado contra **CONSTROL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. -ME** O processo deve ser remetido à Junta de origem para novo julgamento a salvo das nulidades apontadas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS