

**A. I. N°** - 217359.0012/12-9  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
**AUTUANTE** - ITAMAR GONDIM SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/SUL  
**INTERNET** - 01/10/2013

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0212-04/13

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETARIA QUE AS SAÍDAS (2011). Constatada as omissões de entradas, cabendo a presunção de omissão de saídas. Apesar das arguições trazidas pela impugnante, ficou demonstrado que o autuante agiu corretamente ao efetuar o lançamento. Infração mantida. **b)** DIFERENÇA DE SAÍDAS MAIOR EXPRESSÃO MONETARIA QUE AS ENTRADAS (2010). Constatada as omissões de saídas. Apesar das arguições e notas trazidas pelo impugnante, não ficou demonstrada a necessidade de modificação no levantamento de estoque. Infração mantida. **c)** FALTA DE RETENÇÃO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. Comprovado que o levantamento de estoques foi realizado corretamente, a infração fica mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de dezembro de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$23.653,34, além de multa percentual, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 1: Falta de recolhimento do imposto relativo a 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributadas, no valor de R\$13.956,60, além da multa de 100%, ocorrência verificada em 2010;

Infração 2: 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 das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, no montante de R\$ 7.583,27, bem como multa de 100%, ocorrência constatada em 2011;

Infração 3: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie

de mercadorias em exercício fechado, totalizando R\$ 2.113,47, bem como penalidade de 60%, fato ocorrido no exercício de 2010.

Tempestivamente, a autuada, através de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 108 a 123, onde arguiu em sua defesa, que não concorda com o lançamento, que conforme as planilhas anexas à autuação indicaram para o exercício de 2010, omissão de saídas dos seguintes produtos: Cimento CP II-Z 32 RS – POTY- 50kg e Cal Pintura Dolo – ITAU – 8kg.

Informa que em relação ao cimento, foi verificada a omissão de 3.440 (três mil quatrocentos e quarenta) unidades, as quais foram atribuídas o preço unitário médio de saída de R\$18,07 (dezoito reais e sete centavos), o que resultaria num montante de ICMS equivalente a 10.567,34 (dez mil, quinhentos e sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos) à alíquota de 17% (dezessete por cento).

Relativamente ao segundo produto, Cal Pintura Dolo – ITAU – 8 kg, foi constatada omissão de 4.680 (quatro mil seiscentas e oitenta) unidades comercializáveis, as quais foi atribuído o valor unitário médio de R\$4,26 (quatro reais e vinte seis centavos), pelo que seria devido ICMS no total de 3.389,26 (três mil trezentos e oitenta e nove reais e vinte seis centavos), aplicada a mesma alíquota.

No que tange a segunda infração apontada, correspondente ao exercício de 2011, foram indicadas omissões de entrada de mercadorias no estoque em relação a três produtos: Arga Colante Externa – ACII – 20 kg; Argo Colante Interna – ACI 20kg e Cimento CP II-Z 32 RS – POTY – 50kg.

Observa que as diferenças indicadas pelo Demonstrativo de Resultado da Apuração dos Estoques no exercício de 2011, em número de unidades omitidas, são iguais a: 40 (quarenta); 400 (quatrocentas) e 9.370 (nove mil trezentos e setenta), respectivamente. Considerado o preço unitário médio de R\$5,77, R\$6,87 e R\$4,59, o ICMS apurado foi de R\$38,06; R\$453,06 e R\$7.092,07.

A terceira infração, por seu turno, decorre da primeira, posto que as unidades de Cimento CP II-Z 32 RS – POTY – 50 kg cujas saídas teriam sido supostamente omitidas estão sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva. Dessa maneira, o autuante aplicou a MVA (Margem de Valor Agregado) fixada pela legislação estadual, de 20% (vinte por cento) sobre o montante omitido e apurou um saldo de ICMS de R\$2.113,47.

Indica que houve o registro de mercadoria que ainda se encontrava em trânsito, visto que foram contabilizadas no estoque em momento diverso daquele que efetivamente ocorreram as entradas, daí a diferença apontada.

De outra banda, no que atine a omissão de entradas, indica que o problema decorreu do fato de que as notas fiscais dessas mercadorias só foram lançadas nos livros fiscais da defendente no início de janeiro de 2012, de forma que em 12/2011 os produtos resultantes das diferenças apontadas no Auto de Infração se encontravam nos estoques devidamente acobertados por nota, mas sem constar nos controles fiscais.

Observa que o caso é exclusivamente de erro de fato, aferível e corrigível até mesmo *ex officio* pela autoridade administrativa, ao teor dos artigos 147, §2º e 149, IV do CTN, quanto mais por intermédio de perícia/diligência fiscal, a qual é desde já suplicada nos presente autos.

Desta forma, em homenagem à Justiça Fiscal e à credibilidade desta admirável instituição, o Auto de Infração merece ser declarado nulo, em sede de preliminares, ou no mérito improcedente, pois a Defendente não deu razão à mesma, o que informa, será comprovado ao longo da peça defensiva.

Alega que se constata, de plano, que os procedimentos pertinentes à fiscalização buscam impor uma suposta irregularidade aos procedimentos realizados pela Impugnante, lhe estabelecendo multa por descumprimento de obrigações, o que não ocorreu!

Preliminarmente, argumenta que entre os vários direitos e garantias consagrados pela Constituição Federal de 1988, está o direito de petição ao Poder Público, o qual se associa com o princípio do devido processo legal, que se desdobra no direito à ampla defesa e contraditório.

Tais previsões estão no artigo 5º, inciso XXXIV, “a” e LV da CF/88, os quais são “cláusulas pétreas” (núcleo imutável da Constituição, não passível de alteração por intermédio de emendas constitucionais), nos termos do artigo 60, §4º da mesma Carta Suprema, transcrevendo o teor de tal dispositivo.

Especialmente na presente esfera jurídico-tributária estadual, constitui-se meio idôneo para suspender a exigibilidade do crédito tributário à apresentação de impugnação administrativa, aplicando-se a regra do artigo 151, inciso III, do CTN, igualmente transcrito.

Diante disso, *ab initio*, necessário se faz a declaração da suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, para todos os fins de direito, tudo nos termos do art. 206 do CTN, o que desde já se requer, sob pena de vilipêndio aos artigos 5º, inciso LV, e 146 da Constituição Federal de 1988.

Quanto ao mérito, alega que as diferenças indicadas pelo fiscal decorrem, tão somente, de erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada sua entrada no livro de ICMS.

Assim que, diferentemente do quanto apontado na autuação impugnada, não houve qualquer mercadoria comercializada sem o correspondente documento fiscal ou sem a respectiva escrituração, não havendo que se falar em omissão *in casu*.

O quanto afirmado deverá ser provado em diligência para realização de prova pericial, a qual demonstrará cabalmente a lisura dos procedimentos realizados pela Autuada e a inexistência de qualquer saldo de ICMS devido, trazendo como exemplo o produto Cimento CP II-Z 32 RS – POTY – 50kg, onde foi verificada uma omissão de 3.440 (três mil quatrocentas e quarenta) unidades relativas ao exercício de 2010. Neste caso, argumenta que dois foram os equívocos cometidos na contagem do estoque pela Autuada.

Em relação ao Estoque Inicial, indicado nas planilhas juntadas ao Auto de Infração, este é apontado em 22.820 (vinte e duas mil oitocentas e vinte unidades), quando na verdade havia apenas 15.740 (quinze mil setecentas e quarenta) unidades do produto. As 7.080 (sete mil e oitenta) unidades que resultam da diferença se encontravam em trânsito em 2009, só tendo entrado efetivamente em estoque em 04 e 05 de janeiro de 2010.

Assim que, as referidas 7.080 unidades foram contabilizadas duas vezes, a primeira quando ainda estavam em trânsito, ainda no inventário de dezembro de 2009 e posteriormente em janeiro de 2010, quando ocorreu sua entrada (Documento 02).

As Notas Fiscais correspondentes às 7.080 unidades são aquelas de número 119086; 11830; 118341; 118363; 118727; 118889; 118909; 118926; 118932; 119025; 119048; 119081 e 119183 constantes do Documento 03. Do confronto da data de emissão da nota com a data de entrada no livro de ICMS acostado aos autos, observa que se pode verificar o erro material na contagem do estoque.

Ainda no tocante às diferenças de Cimento CP II-Z 32 RS – POTY – 50 kg no exercício de 2010, em dezembro de 2010 foram contabilizadas em inventário 3.640 (três mil seiscentas e quarenta) unidades do produto sem que a mercadoria tivesse efetivamente entrado em estoque. Mais uma vez, o produto ainda se encontrava em trânsito, cuja entrada ocorreu apenas nos dias 03 e 04 janeiro de 2011.

Argumenta que os números dos documentos fiscais das 3.640 unidades contabilizadas em 2010, quando deveriam ter sido lançadas em 2011 são: 228046; 228460; 228306; 228555; 228422; 228535; 228585; 229115; 28104; 227716; 228855; 228829 e 229028.

Desta maneira, o estoque final deveria ser de 33.871 (trinta e três mil oitocentas e setenta e uma) unidades, haja vista os equívocos acima descritos.

Aduz que as 3.640 unidades cuja entrada foi registrada equivocadamente no inventário de 2010, quando em verdade representam entradas ocorridas em 2011, explicam parte das diferenças de entradas verificadas em 2011 relativas ao mesmo produto.

Ora, nos demais casos as situações ocorridas são análogas à descrita anteriormente, sendo a perícia o meio de prova idôneo a esclarecer a situação em epígrafe.

Apenas para que se reforce a argumentação em torno da inexistência de irregularidades no estoque da Autuada, vejamos as diferenças de saída de Cal Pintura Dolo – ITAU – 8 kg, apontadas no exercício de 2010.

Consoante indicação do fiscal, teria havido um diferencial de 4.680 (quatro mil seiscentas e oitenta) unidades de comercialização, tendo havido suposta omissão de saídas.

A Nota Fiscal de nº 11728 com exatas 4.680 unidades de comercialização foi remetida em 26 de dezembro de 2009, não obstante sua entrada efetiva só ter se dado posteriormente, quando já vigia o exercício seguinte, conforme documento 06.

Isso porque, estas mercadorias encontravam-se, tal qual reportado anteriormente, em trânsito, de forma que foram inventariadas em ano fiscal diverso daquele em que ocorreu a real entrada em estoque.

Assim que, conforme demonstrado anteriormente houve apenas mera irregularidade na apuração do estoque, decorrente de erro material, o qual poderá ser inclusive, corrigido de ofício pela autoridade administrativa.

Neste diapasão, reforça-se a necessidade de perícia, para que reste inquestionável e cabalmente demonstrado a inexistência dos débitos tributários imputados a esta Autuada.

Destaca que um dos principais princípios que norteiam o processo administrativo é o da verdade material ou verdade real, o qual determina ao Julgador o dever de pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma, e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. Este atributo particular do processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos. Cita e transcreve doutrina que entende amparar seu procedimento.

Dessa maneira, solicita o deferimento do pedido de perícia técnica com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato ou não houve infringência da legislação tributária por parte da Impugnante, baseado na premissa de que no bojo de um processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais. Trata-se de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis, os quais somente uma perícia poderia atestar a idoneidade. Transcreve decisão judicial a respeito, e elabora dois quesitos que constariam da diligência solicitada, nomeando, inclusive, assistente de perícia.

A seguir, aborda o que entende explícito e inequívoco o exagero na multa aplicada, vez que foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normais multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Afirma que atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração, sendo facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco, transcrevendo decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito, além de lição doutrinária.

Argumenta que ainda que a penalidade acessória não siga a sorte da principal, o que não se acredita, no caso em tela, entretanto, a autuação deveu-se a um erro da Contabilidade. Porém, o descumprimento desta obrigação acessória não decorreu de prática de ato fraudulento e, ressalta, não implicou falta de recolhimento do imposto.

Finaliza, solicitando a improcedência do lançamento.

Informação fiscal prestada às fls. 269 a 288 pelo autuante argumenta em relação à infração 01, menciona conceitos acerca da escrituração do registro das entradas de mercadorias e inventário dos estoques, inclusive o que prevê a escrituração do registro das entradas, transcrevendo, inclusive, a determinação contida no RICMS/97, artigo 322 § 3º, inciso I de que as mercadorias deverão ser registradas tomando como base a data das **entradas efetivas** (grifo original).

Transcreve, de igual modo, o teor do conteúdo do artigo 330, §§ 1º e 2º do mesmo diploma regulamentar, que diz respeito à escrituração do livro de Registro de Inventário, prevendo que as mercadorias existentes no estabelecimento, na data do balanço, deverão ser arroladas no livro de registro do inventário.

Assevera que as mercadorias devem ser registradas na data da entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento e que o inventário deve arrolar todas as mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço, portanto, não prospera, ou sequer encontra amparo legal, a argumentação da Impugnante de que se trata de mero *"erro formal o registro de mercadorias que ainda se encontravam em trânsito"*. O inventário é feito mediante a contagem das mercadorias existentes em estoque, vai contar o que não existe? A empresa adotava essa prática todos os anos, e dessa forma, regularizava seus estoques.

Afirma que os (7.080) sacos citados na defesa às folhas 114 efetivamente ingressaram no exercício de 2010, como se pode comprovar no confronto das informações do livro de Registro de Entradas fls. 134 a 169, com a cópia dos DANFES 170 a 178, portanto, informa que o lançamento está correto.

Quanto ao inventário de 2009, o quantitativo arrolado como estoque final desse exercício e inicial de 2010 é 22.820 sacos, pois foi o que realmente foi contado e registrado, conforme se pode comprovar às folhas 010 e 094 do livro Registro de Inventário do contribuinte em arquivo magnético, ressalte-se que não foi um mero erro formal em um exercício, essa era uma prática do estabelecimento todos os anos, quiçá adotada para confundir a fiscalização e regularizar seus estoques. O que restou evidenciado na apuração dos estoques é que as diferenças efetivamente existiram, e como não podemos caracterizar individualmente cada saco de cimento, pois não existe registro individual para cada saco, não é aceitável como quer fazer crer a impugnante que as 7.080 sacas das Notas Fiscais (119086; 11830; 118341; 118363; 118727; 118889; 118909; 118926; 118932; 119025; 119048; 119081 e 119183) são as mesmas consideradas no estoque final de 2009, o que afirma não ser verdade.

Chama a atenção para o fato das notas lançadas e que totalizam exatamente a diferença identificada (7.080) sacos, referidos na defesa às folhas 114, apenas 03 Notas n<sup>os</sup> (119183, 119081 e 119086) constam o carimbo de trânsito dos documentos pelos postos fiscais, mais ainda, o carimbo da própria empresa confirmando o recebimento da mercadoria, as demais não consta nenhuma evidência de que circularam pelos postos fiscais e sequer têm o carimbo de recebimento da mercadoria pela própria empresa, essas mercadorias efetivamente circularam?

Quanto as 03 notas que citamos com carimbo do posto também não podemos acatar, pois elas foram registradas em 04/01/2010, portanto, na data da efetiva entrada no estabelecimento.

Analisa, a seguir, a situação do inventário final de 2010, relatado pela impugnante às folhas 114, folhas 222 a 264, para o mesmo produto: Cimento CP II\_Z 32 RS Poty - 50 kg, a qual informa que 3.640 sacos, relacionados às Notas Fiscais (228046; 228460; 228306; 228555; 228422; 228535; 228585; 229115; 28104; 227716; 228855; 228829 e 229028), encontravam-se em trânsito e entraram na empresa apenas em 03 e 04 de janeiro de 2011, observando que a tal prática utilizada no inventário final do exercício de 2009 repete-se no inventário final de 2010, e para as notas fiscais acima elencadas referentes aos 3.640 sacos, e observa que a defendente alega que a Nota Fiscal nº 229.115, emitida em 03/01/2011, foi contabilizada no inventário final de 2010, questionando como pode ser considerada no inventário de 2010 uma nota fiscal que nem existiu naquele ano, pois a mesma foi emitida 03/01/2011, registrada no Livro de Entrada em 04/01/2011? As mercadorias constantes dessa nota fiscal jamais foram aquelas contabilizadas no inventário final de 2009. (LRE fl. 224), e que essa prática é totalmente irregular, demonstrando a inconsistência das alegações da empresa às folhas 114.

Observa que dos 12 DANFES juntados pela impugnante, referentes às Notas Fiscais n<sup>os</sup> (228046; 228460; 228306; 228555; 228422; 228535; 228585; 229115; 28104; 227716; 228855; 228829 e 229028), somente um tem o carimbo de circulação da mercadoria por postos fiscais, sendo que os demais não têm a circulação da mercadoria comprovada.

Quanto ao § 7º folhas 114 da peça de defesa, indica que os 3.640 sacos de “Cimento CP II-Z 32 RS - POTY – 50 kg”, contabilizados no inventário de 2010 não são os mesmos constantes das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 22846; 22840; 228306; 228555; 228422; 228535; 228585; 229115; 28104; 227716; 228855; 228829 e 229028, pois esses efetivamente ingressaram no estabelecimento no exercício de 2011, conforme se pode comprovar no livro de Registro de Entradas folhas 223 a 250, em confronto com os DANFES, folhas 252 a 264.

Chama a atenção para o intrincado jogo de inclusões e exclusões de mercadorias nos inventários iniciais de 2009, final de 2010, inicial e final de 2011, verdadeira “*conta de chegada*”, com o quantitativo de mercadorias para fechamento dos estoques. Como se observa, as 3.640 unidades lançadas no inventário de 2010 estão eivadas de irregularidades, conforme apontado acima, e ainda assim, a impugnante quer que se aceite como justificativa de parte das diferenças de entradas verificadas em 2011, consoante § 3º da folha 115.

Para os demais casos, as situações ocorridas são análogas, como bem cita a impugnante, pois o *modus operandi* da empresa era o mesmo.

Quanto à diferença encontrada no produto: “Cal Pintura Dolo - ITAU – 8 kg”, afirma ser inaceitável, vez que a justificativa apresentada pela impugnante, pois a diferença apresentada na apuração dos estoques foi de 4.680 unidades, e como justificativa a impugnante às folhas 115 § 7 a 9, alega que também se refere a mercadoria em trânsito, que fora contabilizada no inventário de dezembro de 2009, portanto estoque inicial de 2010.

Quanto ao fato da Impugnante relatar no § 7º da folha 115 que a nota fiscal 11728, referente a 4.680 unidades do produto Cal Pintura Dolo - ITAU – 8 kg, foi remetida em 26/12/2009, “*não obstante de sua entrada efetiva só ter se dado posteriormente, quando já vigia o exercício seguinte*”, nota que a impugnante não relata a data em que a referida nota fiscal foi efetivamente lançada, isso porque esse fato (lançamento) só ocorreu em 06/08/2010, conforme espelho da nota a que acosta aos autos.

Entende que provado está que as mercadorias constantes dessa nota fiscal não são aquelas lançadas no inventário final de 2009, Essas mercadorias tiveram entrada efetiva em 2010.

Reporta-se ao fato da Impugnante citar também que o DANFE da referida nota fiscal consta do documento 6 da peça de defesa, não é verdade, lá não existe esse DANFE, vide folhas 251 a 265, porém, quando da confecção do Auto de Infração, informa que tomou o cuidado de apensar o espelho de todas as NFE's envolvidas nessas operações, como se constata através da cópia do espelho da citada nota às folhas 72.

As 4.680 unidades do produto “Cal Pintura Dolo - ITAU – 8 kg”, registradas no Inventário de 2009 não são as mesmas constantes da Nota Fiscal nº 11728, como quer fazer crer a impugnante em sua defesa folhas 115 § 3º, pois as unidades constantes da referida nota fiscal ingressaram efetivamente no estabelecimento em agosto de 2010, conforme se pode comprovar através do lançamento no Livro de Registro de Entradas em 06/08/2010. Confrontem-se as informações com os dados constantes do espelho da nota fiscal: vide folhas nº 72, e do livro de Registro de Inventário (EFD), mídia folhas 94 e cuja cópia apensa.

Quanto à infração 2, afirma que a mesma, conceitualmente é semelhante à infração 1, diferindo apenas no que se refere ao método de apuração, pois no exercício de 2011 a falta de recolhimento do ICMS se deu 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 o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Conclui que o *modus operandi* de ajuste dos estoques era o mesmo, qual seja, não atender ao critério da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento.

Para a infração 3, argumenta que a falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, decorre da infração 1, assim, mantém a mesma e pede pela sua procedência.

Quanto à juntada de novos documentos, afirma que não basta apenas argumentar e juntar um caminhão de documentos fiscais para impressionar os Julgadores, pois, em verdade, não havia necessidade de acostar a documentação anexada a defesa (Livro de Registro de Entradas e cópias dos DANFES), pois já constavam do lançamento às folhas 26 a 94, observando que consta do Auto de Infração, às folhas nº 94, mídia eletrônica DVD com todos os arquivos e registros do SPED (notas fiscais eletrônicas e Escrituração Fiscal Digital).

Aborda, a seguir, a questão atinente à verdade material, afirmando que através da documentação acostada, casa perfeitamente com o que determina a legislação fiscal quanto ao mérito da autuação qual seja: a escrituração do registro das entradas deverá ser efetuada tomando como base a data das entradas efetivas, conforme determina o texto do artigo 322 do RICMS/97, baseado no Convênio SINIEF de 15/12/70, Convênio SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89.

Posiciona-se contrário à argumentação defensiva que procura justificar as diferenças identificadas no levantamento quantitativo de estoque como mero erro formal, e que as mercadorias encontravam-se em trânsito, não condiz com a verdade material, uma vez que existe previsão legal para que se arrolem no inventário as mercadorias em poder de terceiros, conforme artigo 330 do RICMS/97, transcrito.

Reafirma que não se trata de mero erro formal, e sim uma prática que vinha sendo exercida ano após ano e culminou com o encerramento das atividades do estabelecimento.

Relativamente à análise das infrações, itens 1, 2 e 3 dessa informação fiscal, comprovamos a verdade material, inclusive com a existência de nota fiscal do exercício de 2011, nº. 229115 emitida em 03/01/2011, cuja quantidade de mercadoria a impugnante alega ter arrolado no inventário 2010, tecnicamente isso não existe. Portanto, essa não é a verdade material. A verdade material é que a mercadoria arrolada no exercício de 2009 não é a mesma constante da N. F. 229115, emitida e recebida no exercício seguinte (2011).

Quanto ao pedido de perícia, defende que ao solicitar tal pedido, o interessado deverá fundamentar a necessidade efetiva de sua realização, não bastando tão somente pedir diligência e perícia, sendo necessário fundamentar sua necessidade, conforme determina o artigo 145 do RPAF/99, transcrito, observando que como pode ser verificado às folhas 116 a 120 o pedido carece de fundamentação. A presente solicitação foi feita tendo como justificativa apenas o fato de que

*"não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprovasse a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, ressaltando que o auto de infração foi lavrado com base em suposições/conjecturas desprovidas das necessárias provas comprobatórias".*

Entende inaceitável o desrespeito com o qual a impugnante ataca o trabalho realizado, classificando-o como "suposições/conjecturas", vez que o roteiro de auditoria aplicado foi o levantamento quantitativo de estoques, fundamentado nos dados apresentados pelo contribuinte, como: Notas Fiscais Eletrônicas, Escrituração Fiscal Digital e o Inventário. Observe-se que em momento algum a Impugnante juntou outro demonstrativo para confrontar os dados levantados, ou sequer questionou os valores das diferenças apontadas, limitando-se a justificar que foi um "mero erro formal" ajustar os estoques utilizando o artifício de considerar no levantamento do inventário mercadorias cuja entrada efetiva ocorreu em um outro exercício.

Argumenta que tecnicamente o trabalho atende à Portaria nº 445/98 de 11/08/1998, especialmente seu artigo 1º, e que o levantamento quantitativo de estoques foi aplicado em exercício financeiro que já se encontrava encerrado, com os estoques inventariados no início e no final do exercício, não cabendo, portanto nenhuma argumentação de que as diferenças identificadas foram registradas no inventário do exercício subsequente, conforme determina a referida Portaria nº 445/98, em seu artigo 2º, inciso I.

Diz que volume de documentos não é motivo para que se realize perícia como quer a Impugnante em seu pedido. Os documentos apresentados, apesar do grande volume, não oferecem nenhuma complexidade ou dificuldade de análise, pois se tratam de Notas e Livros Fiscais, além de que, o mérito da infração cometida é de simples compreensão, não enseja nenhum conhecimento específico ou especializado, levantamento quantitativo de estoques implica apurar o montante de mercadorias em estoques através de uma fórmula simples e consagrada no meio contábil, qual seja:  $EF=EI+entradas-saídas$ , considere-se também que todas as provas necessárias ao devido esclarecimento já estão acostadas ao PAF, reconhecido inclusive pela Impugnante.

Menciona que o artigo 147, inciso II, alínea "a" do RPAF/99 prevê o indeferimento do pedido de perícia para os casos em que a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnicos, e que no presente caso as provas reunidas são os documentos e Livros Fiscais do próprio Contribuinte, contra os quais a Impugnante não faz nenhuma contestação em sua defesa, portanto, tais provas não dependem de conhecimento técnico específico para elucidá-las.

Reafirma que as evidências identificadas na fiscalização presente estão fundamentadas em provas documentais acostadas ao processo, o mérito das autuações é de fácil entendimento e previsto de forma cristalina na Legislação do ICMS, e que a Impugnante, em momento algum questionou a veracidade ou validade das provas, por tudo isso, desnecessário será a realização de perícia técnica.

Quanto à solicitação de que a diligência ou perícia seja efetuada por *"profissional independente e imparcial, alheio ao quadro do Fisco Estadual"*, demonstra total desconhecimento da Legislação do ICMS, pois o RPAF/99 em seu artigo 148 determina que as diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas pelo autuante; por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.

Quanto à alegação defensiva da cobrança de multa de natureza confiscatória, afirma que a atividade fiscalizadora está plenamente vinculada à aplicação da legislação vigente, dessa forma, não lhe cabe discutir ou definir os critérios de proporcionalidade da multa, e sim, aplicar o dispositivo legal da forma que ele se apresenta, assim, considerando a tipificação da infração ora discutido restou enquadrá-la no artigo 42, incisos II e III, da Lei nº 7.014/96.



Com relação ao mérito das infrações 1 e 2, informa que já existem várias decisões do Conselho de Fazenda que pacificam o entendimento, a exemplo do acórdão JJF 0124-02/12 do qual destaca trechos do voto do relator.

Indica que o Acórdão em tela trata também sobre a efetiva data de entrada da mercadoria no estabelecimento e não acolhe o entendimento da autuada, que por conveniência própria, desejava mudar a data da entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento, conforme descrito no texto do próprio Acórdão, para concluir que essa irregularidade é exatamente a mesma que constatamos na autuada, inclusive o argumento utilizado na defesa foi idêntico, rechaçado de pronto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

Por tais razões, mantém a autuação fiscal na sua inteireza, entendendo que o lançamento deva ser julgado procedente, rejeitando-se as alegações defensivas.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, decorrentes da realização de levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado:

Falta de recolhimento do imposto relativo 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributadas; 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 das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício; e falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Analisando-se inicialmente a preliminar suscitada pela autuada, não acolho a mesma, diante dos seguintes argumentos: A autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos na forma de planilhas constantes nos demonstrativos elaborados pelo autuante, dos quais a Recorrente recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade da defendente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive e sobretudo, a Lei nº 7.014/96.

Pela redação do artigo 123, do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual examina-se, neste momento a defesa apresentada.

Dai se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “*O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo*”.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme já mencionado anteriormente.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “*defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação*”.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se que foram trazidos elementos pela empresa autuada a seu favor, comprovando que, assim, houve a oportunidade da mesma produzir a necessária e devida prova. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações prevista nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao fisco, contestou a acusação posta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

Por tais razões, não vislumbro qualquer violação a tal princípio, não acolhendo tal assertiva da recorrente, não podendo, pois, acatar tal argumentação, rejeitando a nulidade do lançamento, e adentrando no seu mérito.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade formulado, esta suspensão, é necessariamente, fato de caráter temporário, nunca definitivo, e não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua inalterado, desde sua constituição definitiva procedida pelo ato vinculado do lançamento, com a devida notificação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional (CTN) elenca, em seu art. 151, os casos de suspensão, especialmente o seu inciso III:

“Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

(...)

III – *as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”;

Nesta hipótese, a Administração Tributária fica impossibilitada de efetuar sua cobrança o que acontece quando ocorre uma das hipóteses contida no mencionado artigo 151 do CTN, o que significa dizer que o sujeito passivo, diante da apresentação de defesa administrativa, faz jus à certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, nos termos do artigo 206 do CTN.

Para a doutrina, e aqui posso citar Ricardo Alexandre, (Direito Tributário. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Ed. Método, 2009, pág. 376), tais hipóteses contidas no artigo 151 do CTN

*“formam um rol exaustivo, pois, conforme afirma o art. 141 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído somente tem sua exigibilidade suspensa nos casos previstos no próprio Código”.*

As “reclamações e os recursos administrativos” de que nos fala o texto do CTN, ou seja, a impugnação, a defesa ou o recurso administrativo contra o lançamento constitutivo do crédito tributário suspendem sua exigibilidade, conforme se constata da simples leitura ocular de tal diploma legal.

Dessa forma, respeitados os pressupostos instituídos em lei, para a instauração do processo administrativo tributário, as impugnações e os recursos administrativos possuem o condão de sustar, mesmo que provisoriamente, a exigibilidade do crédito, inibindo assim, o Poder Público de inscrever a dívida e socorrer-se do Judiciário para cobrá-la coativamente, o que foi feito, diante, inclusive do fato de que o sujeito passivo não colacionou aos fólios qualquer elemento de prova em sentido contrário, o que, sabidamente, deveria fazê-lo em isso ocorrendo.

Assim, desnecessário o pedido defensivo formulado, vez que, diante da apresentação da peça defensiva, automaticamente o feito fica no aguardo da decisão administrativa de último grau, ou seja, suspenso até o final da tramitação nesta esfera, em respeito ao comando legal.

De igual forma, não acolho o pedido de realização de perícia ou diligência, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual indefiro o mesmo.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador, frente à necessidade de coligir ao feito, elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pela Recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, a empresa deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pela Recorrente, e permanecem em seu poder.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual

forma, submeter as suas operações a verificação a título de auditoria, por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência, ou como prefere denominar "perícia". Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Ademais, não observou a Recorrente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição recursal, conseguiu figurar no Recurso.

Da forma que solicitada, o deferimento de tal "perícia" implicaria em nova fiscalização, que poderia, à vista da ausência de fatos apontados pela Recorrente, indicar simplesmente em inexistência de diferenças, o que não se constitui em boa prática, que teria apenas o efeito de postergar o julgamento do feito.

Digno de registro é o fato de a jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

*"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)*

**Ementa:** RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE **PERÍCIA**. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC. Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

*" TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)*

**Ementa:** AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

*"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000*

*Data de Publicação: 18/01/2013*

**Ementa:** CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Por outro lado no que se refere à solicitação defensiva de que a diligência ou perícia seja efetuada por "*profissional independente e imparcial, alheio ao quadro do Fisco Estadual*", como bem observou o autuante, a regra contida no RPAF/99 em seu artigo 148 determina que as diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas pelo autuante, por Auditor Fiscal estranho ao feito ou Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.

Isso significa dizer que, ainda que deferido tal pleito, o que não é o caso, reitere-se, este, necessariamente, deveria ser realizado por funcionário fiscal.

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

Nas infrações 1 foi apurada a falta de recolhimento do imposto relativo a 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no exercício de 2010. Isso é fato.

Já na infração 2, foi constatada falta de recolhimento do ICMS, 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 das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, para o ano de 2011.

Em relação à infração 1, os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão de fato, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova material, conforme já afirmado anteriormente.

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

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

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

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

Dai podemos obter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2010, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

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

Por outro lado, a prática da autuada de considerar ou querer que se considere no levantamento, mercadorias cujos documentos fiscais sequer tinham sido emitidos quando do final do exercício considerado, não pode ser acatado, pois fere qualquer princípio contábil. Existissem, mercadorias

da empresa autuada em poder de terceiros, a empresa deveria indicá-los quando da escrituração do Livro Registro de Inventário, o que não ocorreu.

Dessa forma, sua alegação defensiva não pode ser levada em conta.

Quanto à infração 2, é sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 anteriormente já citada, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Além do mais, o levantamento fiscal foi realizado com base nos arquivos e dados fornecidos pela própria empresa autuada, a qual deve zelar pela fidedignidade dos dados neles constantes, que devem espelhar de forma fiel os lançamentos ocorridos nos diversos livros fiscais, e para isso deve estruturar-se e organizar-se como grande empresa que é, para exercer um controle sobre as operações que pratica em cada estabelecimento, não podendo, nesse momento, sustentar a frágil tese defensiva abraçada.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações fiscais e econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, as quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial, fato, inclusive, observado pelo autuante por ocasião da sua informação fiscal.

Ademais, a Recorrente não aponta, de forma objetiva e precisa qualquer inconsistência nos dados que fundamentam a omissão apurada no levantamento quantitativo de estoques, nem apresenta números que contrastem com os apontados no procedimento fiscal. Houvesse, efetivamente, qualquer equívoco na autuação, por dever de lealdade deveria o sujeito passivo indicá-lo a fim de que, dessa forma, pudesse ser corrigido. O que não se aceita é que a argumentação utilizada o seja apenas de forma genérica e ampla, sem qualquer dado plausível, ou baseada em dados incorretos.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Dessa forma, reitere-se, os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta demonstre, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, além das operações não realizadas ainda, e que foram apontadas pelo autuante na informação fiscal, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apuradas mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria nº 445/98 indica que o sujeito passivo, omitiu entradas de mercadorias tributáveis com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Mais uma vez, chame-se atenção à regra insculpida no artigo 3º da Portaria nº 445/98, a qual, igualmente, serviu de parâmetro para a realização do trabalho fiscal, que prevê;

*“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento”;*

Quanto às alegações defensivas de que as divergências apuradas ocorreram em razão da existência de mercadorias em “trânsito”, registre-se que efetivamente existe permissivo legal contido no artigo 319, § 1º, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, de que a escrituração das notas fiscais pode ocorrer em até 05 dias:

*“Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.*

*§ 1º Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais.”*

Todavia, não foi isso que ocorreu, conforme bem demonstrou o autuante na sua informação fiscal para efeito de escrituração do livro de Registro de Entrada deve-se considerar a efetiva data da entrada de mercadoria no estabelecimento autuado. Já para efeito de escrituração do Livro de Registro de Saída deve-se considerar a data da efetiva saída da mercadoria, contida no documento fiscal, ainda que a escrituração seja feita alguns dias após a emissão do documento. E para efeito de escrituração do Estoque, deve-se considerar a data do fim do exercício financeiro.

Já a infração 3, decorre, de forma direta, da infração 1, e sendo esta mantida, também o fica, de igual modo, diante do fato de que a argumentação trazida ao feito não consegue indicar erro no levantamento realizado.

Quanto à alegação defensiva de confisco da multa, diante do percentual sugerido pela fiscalização, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, estipular penalidades, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.



Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Por outro lado, frente à disposição do artigo 125, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), já com a redação contida na Lei nº 7.438/99, segundo a qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, deixo de apreciar as alegações atinentes a tal tema.

Por tais razões, julgo o Auto de Infração é totalmente PROCEDENTE.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0012/12-9** lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$23.653,34**, acrescido das multas de 100% sobre R\$21.539,87 e 60% sobre R\$2.113,47, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA