

**A.I. N°** - 298627.0003/15-6  
**AUTUADO** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTES** - WALDEMAR SANTOS FILHO e VINICIUS MIRANDA MORGADO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 15.07.2016

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0103-01/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. **b)** OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b.2)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos. Ultrapassadas as preliminares suscitadas pela defesa. Não acatada a alegação de decadência. Insubsistente a alegação de perdas, pois em caso de existência de perdas, furtos e roubos a própria empresa deve tomar a iniciativa e emitir Nota Fiscal para dar baixa no estoque utilizando o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Negado o requerimento de perícia, fundamentado na alegação de que no levantamento não foram feitos agrupamentos de mercadorias, tendo em vista não haver como deferir um pedido de perícia formulado de forma tão vaga, sem dizer quais mercadorias, quais espécies, quais códigos careceriam de agrupamento, ou quais unidades de medida seriam passíveis de revisão. Para fundamentar o pedido de diligência ou perícia, não basta citar a legislação, é preciso apontar uma situação concreta, real, que se ajuste à previsão legal. Indeferido o pedido de redução ou afastamento das multas. Infrações demonstradas nos autos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21.12.15, acusa os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [leia-se: *falta de recolhimento de ICMS*] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente a respectiva escrituração, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados [2010 e 2011], sendo lançado tributo no valor de R\$ 399.240,01, com multa de 100%;
2. falta de recolhimento do imposto [*falta de recolhimento do ICMS*], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de

mercadorias em exercícios fechados (2010 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 134.643,30, com multa de 100%;

3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2010 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 47.425,19, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 142/169) suscitando a nulidade do lançamento em virtude da falta de comprovação da designação e do cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização. Frisa que o art. 196 do CTN prevê que a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização deve lavrar os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que deve fixar prazo máximo para a conclusão das diligências. Faz ver que na Bahia o RPAF, no art. 28, § 1º, prevê que a fiscalização tem o prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, para executar o procedimento fiscal, podendo ser prorrogado por igual prazo, quando autorizado pelo órgão fazendário competente.

Aduz que, de acordo com o parágrafo único do art. 196 do CTN e com o art. 28 do RPAF, os termos de fiscalização devem ser lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo, porém neste caso o fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação.

Reclama que a fiscalização não apresentou à empresa a ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir os trabalhos ou a existência de prorrogação, e ainda inviabilizando a constatação se os fiscais descritos como autuantes estavam designados para promover a atividade fiscalizatória.

Sustenta que, por essas razões, as referidas situações geram a nulidade do lançamento, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa aos arts. 2º e 28, § 1º.

Enfatiza que, segundo o art. 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do fisco sujeitar-se rigorosamente às disposições legais, sob pena de viciar o ato praticado. Cita nesse sentido quatro acórdãos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE). Aponta também duas decisões do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará.

A defesa suscita em seguida uma prejudicial de mérito, alegando a extinção parcial do crédito tributário relativo ao exercício de 2010, observando ter decorrido o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, 5 anos contados do fato gerador do ICMS. Argumenta que, em se tratando de levantamento quantitativo de estoque englobando um ano (exercício fechado), os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente, razão pela qual é imperiosa a decadência de todo o exercício de 2010, e não apenas dos períodos de janeiro a novembro de 2010, diante da ciência do Auto em 28.12.15, haja vista a impossibilidade de individualização dos períodos envolvidos. Observa que esse foi o entendimento do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) no julgamento do Auto de Infração nº 825.00057/94-4.

Considera que a presunção do fiscal autuante de que as alegadas omissões relativas ao exercício de 2010 só ocorreram em dezembro é descabida, uma vez que para identificação das saídas omitidas são levadas em conta as movimentações de entradas e saídas dos demais meses, períodos fiscais já atingidos pela extinção do crédito. Sustenta que, para validade ou não do levantamento da movimentação de estoque, não importa a quantidade de meses considerada, mas sim se os meses considerados são passíveis de revisão, ou não. Pondera que, do contrário, poderia o autuante ter

iniciado seu levantamento no ano de início das atividades da empresa e concluído em dezembro de 2015, quando procedeu à contagem física do estoque então existente, e assim procedendo o Auto de Infração teria como período de competência dezembro de 2015, porém as conclusões encontradas estariam contaminadas com movimentações de mercadorias relativas a períodos fiscais inexigíveis.

Alega que este é o problema da presente autuação, por ter suas conclusões contaminadas por movimentações ocorridas em períodos fiscais já homologados e inexigíveis. Acentua que a presunção do autuante de que a omissão de saídas só ocorreu no último mês do levantamento não encontra respaldo nem na lei nem na lógica. Aduz que se admite a cobrança do imposto com a atualização monetária a partir do último mês do levantamento simplesmente porque esse critério pode favorecer o contribuinte, porém, no que concerne à presunção de omissão de saídas, não se trata de uma presunção legal, ela é a prova contábil-fiscal de que determinadas saídas foram omitidas, pois decorre de simples cálculo matemático, mas considerar que as saídas ocorreram no último mês é uma presunção, pois elas podem ter ocorrido em todos os meses, e, não sendo possível determinar em que mês as omissões ocorreram, admite-se que tenham ocorrido no último mês fiscalizado apenas porque isto pode favorecer o contribuinte, que será submetido ao menor índice de atualização, sendo que, todas as vezes em que essa presunção não favorecer o contribuinte, ela não pode ser aplicada, pois, para ser aplicada, seria necessário haver previsão legal.

Pondera que o que se homologa não é apenas o pagamento realizado, e sim todo o procedimento desenvolvido pelo contribuinte, porquanto o cálculo do imposto decorre de apuração de acordo com os contornos da não cumulatividade, e o fisco tinha 5 anos, contados do fato gerador, para homologar ou não, de modo que, expirado esse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, c/c o art. 156, V e VII, do CTN.

Destaca que não pode haver dúvida que o ICMS é sujeito ao lançamento por homologação, porque a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e esta é a razão pela qual não se aplica a regra de que o prazo para lançamento se conta do primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173, I), pois para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação a regra é a do art. 150, § 4º, do CTN.

Sustenta que, segundo entendimento do STJ, consolidado sob o regime de julgamento representativo de controvérsia, se houver antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Nesse sentido, transcreve o acórdão do AgRg no REsp 1152747, partes dos acórdãos do REsp 1202230/RS, do AgRg no REsp 1182862/RS e do AgRg no REsp 1044953/SP. Aponta também duas decisões do TJBA, na Apelação nº 0108978-20.2004.8.0001 e na Apelação nº 0003065-78.2006.8.05.0001.

Conclui pontuando que, neste caso, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período em questão, teria o fisco o prazo de 5 anos, a contar dos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício complementar, sob pena de decadência, e, como a ciência do Auto de Infração foi dada em 28.12.15, quando já estavam tacitamente homologados os créditos correspondentes ao exercício de 2010, estes devem ser desconstituídos, na medida em que se considerem as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a novembro de 2010, já decaídos.

Como fundamento de mérito, a defesa reclama que no levantamento fiscal não foi levado em conta o índice de perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias, bem como o índice relativo às devoluções de mercadorias em função do prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

Reclama que pelo senso comum é notório que no seu ramo de negócios, comércio varejista, há perdas, furtos, quebra e deterioração de mercadorias nessa atividade econômica, porém o fiscal não

considerou esses fatores, vindo a exigir a cobrança de imposto sob alegação de omissão de saídas, quando nessas perdas não ocorre o fato gerador do ICMS.

Argumenta que o Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Ceará concluiu que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais, e por conseguinte que estas não devem ser consideradas como omissão de saídas, conforme Resolução nº 507/99.

Protesta que não se pode confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais, pois, se a perda é anormal, deve-se exigir o estorno do crédito fiscal, jamais acusar que houve omissão de saídas, conforme decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), no acórdão que transcreve, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 005.01154/07-8.

Alega também que o levantamento fiscal desprezou as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, segundo a qual nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias, a fiscalização deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Transcreve o art. 3º da portaria. Diz que o fiscal procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados exclusivamente os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saídas e de entradas.

Argumenta que, conforme determina a referida portaria, o autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins, porém, não levando em consideração o controle interno da empresa, e tendo realizado o emprego de códigos diferentes para a mesma mercadoria em situações diversas, presumiu que houve omissão de saídas, atentando contra a segurança jurídica, uma vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Aduz que o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) vem excluindo as mercadorias com códigos diversos, conforme trechos de dois acórdãos que transcreve.

Considera necessário que seja refeito todo o levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de todos os códigos utilizados para a mesma mercadoria, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas.

Conclui dizendo que a improcedência do Auto consiste em dois “momentos”, primeiro, por considerar a existência de diversos códigos para a mesma mercadoria, e segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque com todos esses códigos de uma mesma mercadoria, e considera que o trabalho é simples: reunir toda a movimentação de determinadas mercadorias em seus diversos códigos, porém não poderá ser elaborado sem a realização de uma nova fiscalização ou perícia, perícia esta que requer.

Questiona por fim as multas aplicadas, de 60% e 100%, que considera exorbitantes, violando os princípios da proporcionalidade e do não confisco. Cita doutrina e jurisprudência.

Apela para a observância do princípio do “in dubio pro contribuinte”, em face do art. 112 do CTN.

Pede a nulidade ou improcedência do crédito tributário lançado neste Auto de Infração. Sucessivamente, pede que sejam reduzidas ou afastadas as multas aplicadas, em respeito aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, e que, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à empresa. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial a juntada de documentos, bem como a realização de perícia técnica, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Os fiscais prestaram informação (fls. 196/208) dizendo que, quanto à preliminar suscitada pela defesa, não existe previsão no RPAF ou em qualquer outra legislação para a obrigatoriedade da juntada da ordem de serviço ao Auto de Infração, pois se trata de um documento de cunho interno que serve para

nortear as autoridades fazendárias designadas para realização da ação fiscal, sugerindo roteiros de fiscalização e exercícios a serem fiscalizados. Informam que a fiscalização foi concluída em prazo inferior a 90 dias, pois o início se deu no dia 9.10.15, por meio do Termo de Intimação à fl. 5, e se encerrou no dia 28.12.15, com a ciência do Auto de Infração. Consideram que as decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco e do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará não devem subsidiar os julgamentos no âmbito do Consef, pois cada unidade da Federação tem uma legislação específica de ICMS, bem como um regulamento próprio de processo administrativo fiscal, e, além disso, o requerente utilizou como argumento as ementas de alguns acórdãos que trazem apenas um sumário das decisões, e por esse motivo não se identifica claramente total aderência entre as ementas dos acórdãos apresentados pelo reclamante e a matéria em discussão.

Com relação à prejudicial de mérito pela extinção parcial do crédito tributário relativo ao exercício de 2010, os fiscais frisam que o autuado elabora suas demonstrações contábeis ao final de cada ano, devendo, portanto, seu Registro de Inventário espelhar os saldos dos estoques existentes na mesma data, conforme art. 330 do RICMS/97, e dessa forma, como o “recorrente” só disponibiliza seus dados de inventário ao final de cada ano, o procedimento de levantamento de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, no caso, 2010, apenas pode ser efetuado com uma periodicidade mínima de 1º de janeiro a 31 de dezembro, e nesse tipo de situação o § 3º do art. 938 do RICMS/97 definiu a data da ocorrência do fato gerador como o último dia do período fiscalizado, sempre que não for possível determiná-la com precisão.

Quanto ao argumento de decadência baseado no § 4º do art. 150 do CTN, dizem os fiscais que, utilizando a permissão contida na “legislação federal” supracitada, o COTEB, no § 5º do art. 107-B, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores das infrações em discussão, fixou prazo para a homologação do lançamento, e dessa forma não pode ser arguida a determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que a seu ver se aplica apenas quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação.

Prosseguem dizendo que, além disso, a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e é pago dentro das condições previstas na legislação tributária, sendo que, no caso em questão, os valores lançados foram apurados mediante a realização de uma fiscalização que identificou a ocorrência de várias infrações e, consequentemente, o recolhimento a menos de ICMS apurado mensalmente. Dizem que essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação, razão pela qual não se pode aplicar o previsto no supracitado dispositivo legal que fundamentou a contestação do autuado.

Aduzem que para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2010 a fazenda pública tinha até o dia 31.12.15 para constituir o crédito tributário, e neste caso o crédito foi constituído em 28.12.15, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração e a ciência do representante legal da empresa, não havendo, portanto, a alegada decadência. Dizem que seu entendimento está em consonância com o posicionamento do Consef, conforme os Acórdãos CJF 0314-12/15, 0322-12/15, 0325-12/15, 0327-11/15, 0328-11/15, 0340-12/15, 0345-12/15, 0346-11/15, 0348-11/15, 0351-11/15, 0352-12/15, 0353-12/15, 0363-12/15, 0371-12/15, 0372-12/15, 0376-12/15 e 0378-12/15.

Quanto ao mérito, consideram que não lhes cabe inferir que a omissão de saídas de mercadorias se deve às perdas, pois o procedimento correto é emitir uma Nota Fiscal para efeito de baixa de estoque com o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), sem destaque de ICMS, com o estorno do crédito relativo à entrada, em conformidade com o inciso V do art. 100 do RICMS/97, e nessa situação o autuado estaria sujeito à penalidade imposta pelo inciso II, “f”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Acentuam que, se houvesse a ocorrência de perdas e esse procedimento fosse corretamente adotado, as infrações 2ª e 3ª teriam seu valor acrescido, pois as saídas de mercadorias seriam maiores.

Voltam a considerar que as decisões de órgãos julgadores de Pernambuco e do Ceará não devem subsidiar os julgamentos do Consef.

A seu ver, as infrações estão “devidamente respaldadas” na legislação estadual.

Informam que o roteiro foi efetuado com base nos livros de inventário, e as quantidades de mercadorias neles indicadas devem representar o saldo físico, real, existente ao final de cada ano, servindo de parâmetro para o confronto das entradas e saídas de mercadorias. Dizem que foram efetuados diversos agrupamentos de mercadorias passíveis de unificação, e quanto aos demais itens não se aplica o agrupamento por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados, não tendo relação com a observação do inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98. Afirmam que esses agrupamentos ajudaram o contribuinte a reduzir as omissões, tanto de entradas como de saídas, pois as omissões “positivas” e negativas, no momento dos agrupamentos, se anulam ou são reduzidas. Observam que a defesa não indicou se as mercadorias relacionadas deveriam ser desagrupadas ou quais outras deveriam ser agrupadas.

Dizem que a metodologia adotada no levantamento de estoque se baseia na equação estoque final menos estoque inicial mais entradas menos saídas, e, como a Matemática é uma ciência exata, o não atendimento desta equação implica omissão de entradas ou de saídas de mercadorias, não tendo a empresa comprovado na contestação que tivesse sido desconsiderada no levantamento alguma Nota Fiscal ou que os estoques inicial e final não correspondessem aos dos livros de inventário, não apresentando portanto dados objetivos que apontem erros materiais no levantamento fiscal.

Com base nos arts. 123, § 3º, e 147, II, “a”, do RPAF, consideram que a perícia fiscal requerida deve ser indeferida.

Concluem considerando que se aplicam neste caso os arts. 142 e 143 do RPAF, segundo os quais a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Informam que diversas lojas da rede dessa empresa já foram autuadas pelos mesmos motivos dos itens 1º, 2º e 3º deste Auto, com utilização das mesmas alegações defensivas desta contestação, e o Consef já firmou posicionamento a respeito da matéria, conforme os Acórdãos CJF 0298-11/13, 0432-13/13 e 0349-12/14.

Quanto à alegação de que as multas são exorbitantes, dizem que a capitulação das penalidades está contemplada no art. 42 da Lei nº 7.014/96, e com relação ao suposto caráter confiscatório não cabe nem aos autuantes nem ao Consef a análise da “constitucionalidade do lançamento”.

Consideram que o pleito do contribuinte no sentido de que a interpretação da norma seja a mais benigna não se aplica a este Auto, pois na informação que eles estão prestando foram apresentados todos os esclarecimentos necessários acerca dos argumentos expostos pelo contribuinte em sua contestação, não restando nenhuma dúvida quanto à norma aplicada e aos valores cobrados.

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

Os três lançamentos em discussão nestes autos foram baseados em valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados, sendo que o lançamento do item 1º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, ao passo que no item 2º a imputação é de falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, relativamente a mercadorias sujeitas ao regime de substituição

tributária, e por esta razão no item 3º está sendo lançado o imposto devido por antecipação, sobre o valor acrescido.

Foi suscitada a nulidade dos lançamentos tomando por fundamento dois motivos. O primeiro foi o fato de os fiscais não terem apresentado a ordem de serviço. A defesa reclama que isso impossibilitou a verificação do cumprimento do prazo para concluir os trabalhos ou a existência de prorrogação, e também inviabilizou verificar se os fiscais estavam designados para promover a atividade fiscalizatória.

Não existe previsão legal para que a ordem de serviço seja exibida ao contribuinte. Trata-se de um instrumento de controle interno da administração. Porém é legítimo o interesse do contribuinte em saber se as autoridades fiscais foram designadas regularmente para a atividade a ser desenvolvida, bem como em saber se é observado o prazo previsto no § 1º do art. 28 do RPAF para conclusão dos trabalhos e, quando for o caso, se houve prorrogação. O controle desse aspecto, pelo contribuinte, é fácil, e ele não precisa ter acesso à ordem de serviço: o prazo de 90 dias para a conclusão da fiscalização começa a ser contado na data do Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos. Esse prazo pode ser prorrogado por iguais períodos, mediante comunicação escrita da autoridade competente. Esgotado o prazo sem que haja prorrogação e sem autuação, o contribuinte não se considera mais sob ação fiscal, podendo exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso (RPAF, art. 28, § 1º).

O segundo motivo de nulidade alegado pela defesa baseia-se na previsão do art. 196 do CTN, no sentido de que a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização deve lavrar os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que deve fixar prazo máximo para a conclusão das diligências. Faz ver que na Bahia a “legislação aplicável” é o art. 28 do RPAF. Observa que, de acordo com o parágrafo único do art. 196 do CTN e com o art. 28 do RPAF, os termos de fiscalização devem ser lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo, porém neste caso o fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação. Enfatiza que, segundo o art. 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do fisco sujeitar-se rigorosamente às disposições legais, sob pena de viciar o ato praticado.

De fato, o art. 196 do CTN prevê que, no início dos trabalhos fiscais, os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF/99, cujo inciso I prevê que, não sendo transcrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo. Não basta, portanto, elaborar o termo e pôr nos autos, *pro forma*, “só para constar”. O contribuinte precisa tomar conhecimento da lavratura do Termo de Início, para saber que se encontra sob ação fiscal, inclusive para saber que enquanto estiver sob ação fiscal não pode exercer o direito ao pagamento “espontâneo” de débitos em atraso.

O procedimento fiscal *inicia-se* mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Termo de Ocorrência Fiscal, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF/99, art. 26). Embora todos esses instrumentos tenham uma *consequência* comum – inibem a espontaneidade do sujeito passivo –, cada um deles tem uma *finalidade*. O Termo de Apreensão serve para documentar materialmente a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos. O Termo para Apresentação de Livros e Documentos destina-se a formalizar a solicitação para que o sujeito passivo exhiba, no prazo estipulado, os elementos que o fisco pretende examinar. O Termo de Arrecadação tem como escopo registrar a retirada de elementos da empresa para serem conduzidos à repartição fiscal. E o Termo de Início constitui o instrumento pelo qual o fisco, tendo ou não efetuado antes a intimação do sujeito passivo para exhibir livros e outros

elementos, indica, formalmente, a data em que oficialmente se iniciou a fiscalização propriamente dita, tendo por isso o aludido termo *prazo de validade*, sujeito embora a prorrogação, na forma da lei.

Existem casos em que o procedimento fiscal se inicia pelo próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um procedimento *instantâneo*, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse caso, o art. 29 do RPAF dispensa a lavratura de Termo de Início (bem como de Termo de Encerramento ou de Apreensão).

Também não há necessidade de Termos de Início ou de Encerramento de Fiscalização no caso de o procedimento fiscal ser baseado em Termo de Apreensão, pois este, embora válido por 180 dias (RPAF, art. 31-E), também é um ato *instantâneo* – a apreensão tem início e fim num determinado momento, sendo no corpo do instrumento feita a indicação do dia, mês, ano, hora e lugar do procedimento.

Tendo em vista que o art. 29 do RPAF/99 enumera, *taxativamente*, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, *a contrario sensu*, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é *obrigatória* a lavratura do aludido termo.

A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização sempre foi pela *nulidade* do procedimento. O RPAF, na redação originária, era taxativo quanto à obrigatoriedade do Termo de Início. O problema é que, como em geral os fiscais não cumprem o mandamento do art. 28 do RPAF, tantas foram as nulidades de lançamentos que foi preciso modificar o RPAF, para admitir-se que o Termo de Intimação teria os mesmos efeitos do Termo de Início de Fiscalização. Isso foi feito mediante o Decreto nº 7.887/00, que alterou o inciso II do art. 28 do RPAF, passando a ter a seguinte redação:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

.....

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;”

A expressão final do inciso II “sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização” foi acrescentada justamente pelo referido Decreto nº 7.887/00, para evitar que tantos Autos fossem anulados.

Cumpra então analisar o alcance dessa expressão aposta no final do inciso II, porque não creio que o inciso I do art. 28 tenha virado letra morta. Afinal de contas, focando-se bem a regra do inciso II, há que se admitir que *nem sempre* o Termo de Intimação dá início a uma ação fiscal. Por exemplo: quando, para cumprir uma diligência, a fiscalização intima o contribuinte para apresentar determinados elementos a fim de instruir um processo, essa intimação não deixa o contribuinte “sob ação fiscal”, impedindo-o de efetuar pagamentos espontâneos. Em tal caso, o contribuinte é intimado para apresentar os elementos solicitados, porém ele não está sendo fiscalizado. Por conseguinte, o que, inequivocamente, deixa o contribuinte sob ação fiscal é o Termo de Início de Fiscalização.

No presente caso, o fiscal não lavrou Termo de Início de Fiscalização. Se tivesse sido lavrado o Termo de Início, o contribuinte, durante 90 dias, se encontraria sob ação fiscal, e, caso houvesse necessidade de prorrogar os trabalhos, conforme prevê o § 1º do art. 28 do RPAF, o fiscal faria *comunicação escrita* ao contribuinte, dando-lhe ciência da prorrogação, sendo que, esgotado aquele



prazo de 90 dias sem que fosse prorrogado, caso não fosse concluída a ação fiscal, o Termo de Início perderia sua eficácia, podendo o contribuinte efetuar pagamentos de débitos em atraso, exercendo o seu direito à denúncia espontânea, por não se encontrar mais, juridicamente, sob ação fiscal.

Porém não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização. Em seu lugar, foi lavrada uma Intimação para Apresentação de Livros e Documentos. Com essa intimação também se inicia o procedimento fiscal, pondo-se o contribuinte sob ação fiscal e inibindo-se pagamentos espontâneos. Porém, ao contrário do Termo de Início, cuja validade é *de 90 dias* (RPAF, art. 28, § 1º), no Termo de Intimação é estipulado geralmente o prazo de *48 horas* para que o contribuinte apresente determinados livros e documentos. Nesse prazo, não poderia ele efetuar pagamentos a título de denúncia espontânea. No entanto, passadas as 48 horas, ao serem arrecadados os livros e documentos, teria de ser lavrado o Termo de Início de Fiscalização. Caso assim não procedesse a fiscalização, entendo que juridicamente teria sido devolvida ao sujeito passivo a possibilidade de regularizar quaisquer pendências perante o fisco espontaneamente.

Mas não foi exercido o direito à denúncia espontânea. Tem prevalecido neste Conselho o entendimento de que o Termo de Intimação vale como Termo de Início. Dou por *superada a preliminar* suscitada.

Outra questão suscitada pela defesa diz respeito à alegação de decadência dos créditos tributários atinentes ao exercício de 2010, observando ter decorrido o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, 5 anos contados do fato gerador do ICMS. Argumenta que, em se tratando de levantamento quantitativo de estoque englobando um ano (exercício fechado), os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente, razão pela qual é imperiosa a decadência de todo o exercício de 2010, e não apenas dos períodos de janeiro a novembro de 2010, diante da ciência do Auto em 28.12.15, haja vista a impossibilidade de individualização dos períodos envolvidos. Acusa os fiscais de terem adotado uma presunção não prevista na legislação e sem sentido lógico. Admite que se adote o critério de considerar o último mês do levantamento para fins de atualização monetária, por beneficiar o contribuinte, mas não para determinação da ocorrência do fato gerador.

Não acato o argumento de que a adoção do último dia do período fiscalizado somente se aplicaria para fins de atualização monetária, mas não para determinar a data da ocorrência do fato gerador, pois uma coisa é inerente à outra. De acordo com o § 2º do art. 39 do RPAF, quando não for possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado:

“§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.”

No presente caso, como os levantamentos foram efetuados levando em conta as operações efetuadas de 1º de janeiro a 31 de dezembro, considerando-se que os valores lançados se referem a operações efetuadas sem emissão de Notas Fiscais e portanto sem registros fiscais e contábeis, não há como se saber em que dia ocorreram as operações omitidas, e sendo assim consideram-se ocorridos os fatos no último dia do exercício fiscalizado. Note-se que o § 2º do art. 39 do RPAF prevê esse critério “não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais”. Logo, se o contribuinte fizesse prova do dia exato em que ocorreu cada omissão, seria o caso de se discriminar cada parcela de acordo com o mês em que os fatos ocorreram. Não fez tal prova. Sendo assim, “não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais”, conforme prevê o supracitado dispositivo regulamentar, toma-se como data da ocorrência dos fatos o último dia do período considerado no levantamento fiscal – 31 de dezembro. No caso do exercício de 2010, a decadência ocorreria no dia 31 de dezembro. No dia 28, o Auto foi apresentado ao preposto da empresa, e este tomou ciência. Não está configurada a extinção do crédito tributário.

Quanto ao mérito, a defesa alega que no levantamento fiscal não foi levado em conta o índice de perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias, bem como o índice relativo às devoluções de mercadorias em função do prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

Ora, existem critérios para a depuração das perdas normais, inclusive furtos e roubos. Com base nos índices relativos a cada ramo de atividade, a própria empresa deve tomar a iniciativa e emitir Nota Fiscal para dar baixa no estoque utilizando o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Essa Nota Fiscal não contém destaque de ICMS, pois perdas, furtos e roubos não são operações mercantis, e portanto em tais situações não há fatos geradores de ICMS. No caso de perdas normais, não é exigível sequer o estorno do crédito que foi utilizado por ocasião da entrada das mercadorias. O estorno é previsto apenas em se tratando de perdas anormais.

No caso de a própria empresa não tomar a iniciativa, vindo a ser lavrado Auto de Infração, como neste caso, caberia ao autuado apontar qual seria o índice de perda, e não simplesmente alegar que a fiscalização não levou em conta o “índice de perdas normais”, sem dizer qual.

Aliás, essa alegação de perdas somente favoreceria a empresa no caso do item 1º, que cuida de omissão de saídas. No caso dos itens 2º e 3º, que se referem a omissões de entradas, caso fosse levado em conta o apelo da defesa para considerar possíveis perdas, em vez de redução haveria agravamento das infrações.

Outra questão suscitada pela defesa é de que no levantamento fiscal foram desprezadas as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, segundo a qual nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias, a fiscalização deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Transcreve o art. 3º da portaria. Diz que o fiscal procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados exclusivamente os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saídas e de entradas. Sustenta que, conforme determina a referida portaria, o autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. Considera necessário que seja feito todo o levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de todos os códigos utilizados para a mesma mercadoria, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas. Requer a realização de uma nova fiscalização ou perícia.

Não há como deferir um pedido de perícia formulado de forma tão vaga. Para fundamentar o pedido de diligência ou perícia, não basta citar a legislação, é preciso apontar uma situação concreta, real, que se ajuste à previsão legal.

É certo que o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Ou seja, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, a Portaria recomenda que se proceda ao levantamento quantitativo por “gênero”.

No caso de empresa que opera com grande variedade de modelos, marcas, tamanhos, cores ou especificações diversas de uma mesma espécie de mercadoria, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Se uma mercadoria é classificada no inventário ou na entrada como com um código mas é vendida com outro código, é evidente que esse erro implicará duas diferenças, uma para mais num item, e outra

para menos no outro item. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem agrupadas por gênero, conforme recomenda a Portaria nº 445/98, no art. 3º, III.

Na jurisprudência deste Conselho, existem inúmeros precedentes de nulidade do lançamento em face de levantamentos fiscais efetuados sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Cito nesse sentido dois precedentes. Um deles é o Acórdão JJF 0134-01/13, nos autos do Processo nº 180642.0009/12-0, julgado nulo em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta diversos tipos de mercadorias similares, que não descaracterizam a sua natureza e função de mercadorias afins. O outro é o Acórdão JJF 0149-01/13, nos autos do Processo nº 206951.0005/10-0, em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Esta decisão foi confirmada pela 2ª Câmara mediante o Acórdão CJF 0314-12/13, de 2.10.13.

Porém não basta alegar, é preciso pelo menos indicar evidência de erros. Para sanar eventuais erros, seria o caso de se determinar a realização de diligência para depuração do levantamento quantitativo. Porém o autuado na defesa apenas alegou vagamente que haveria a necessidade de ser refeito o levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de “todos os códigos, utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas” (fl. 162), sem, contudo, dizer quais mercadorias, quais espécies, quais códigos careceriam de agrupamento, ou quais unidades de medida seriam passíveis de revisão.

Não seria exigível que a defesa “esgotasse” todas as situações constatadas – bastava indicar uma ou algumas, por amostragem, a fim de se avaliar a possibilidade de diligência para verificação de todos os casos. Porém a defesa não indicou um caso sequer. Apenas alega. Indefiro por isso o pedido de perícia técnica.

Considero caracterizadas as infrações.

A defesa requer redução ou afastamento das multas, porém esta Junta não tem competência para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação principal.

Quanto à alegação de que as multas são exorbitantes, cumpre observar que elas têm previsão legal, não sendo razoável, no âmbito administrativo, discutir o direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298627.0003/15-6**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 581.308,50**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 47.425,19 e de 100% sobre R\$ 533.883,31, previstas no art. 42, inciso II, “d”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2016

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR