

**PROCESSO** - A. I. Nº 298627.0003/15-6  
**RECORRENTE** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0103-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/07/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0155-11/17

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE SAÍDAS. b) OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. b.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. b.2) RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. Quanto às perdas na armazenagem, expedição, distribuição e comercialização (cujo índice não foi especificado), devem ser emitidas notas fiscais de baixa de estoque (também no caso de furto), o que não ocorreu. Na exclusiva hipótese de se mostrarem em quantidade maior do que as assim chamadas "*normais*", devem ser efetuados os estornos dos respectivos créditos, o que também não foi constatado. Caso fossem computados quaisquer percentuais de perdas nos demonstrativos das infrações 02/03, resultantes de omissões de entradas, a situação do recorrente seria agravada. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Indeferido o pedido de realização de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JF nº 0103-01/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 21/12/2015 para exigir crédito tributário na cifra de R\$581.308,50, sob a acusação do cometimento das 03 (três) irregularidades a seguir discriminadas.

*INFRAÇÃO 01. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011. R\$ 399.240,01 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 02. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição sem documentos fiscais e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011. R\$ 134.643,30 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.*

*INFRAÇÃO 03. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade própria, calculado em função de margens de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido sem documentos fiscais mercadorias sujeitas à substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011. R\$ 47.425,19 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JF) apreciou a lide no dia de 10/06/2016 (fls. 212 a 222) e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir transcritos.

"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.”*

Com arrimo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 233 a 260, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando a lide.

Preliminarmente, suscita nulidade, “diante da falta de comprovação de designação e do cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização” (art. 28, § 1º do RPAF-BA/1999). Também não se conforma com o fato de não lhe ter sido apresentada a Ordem de Serviço quando da notificação do lançamento de ofício, do que presume ter sido elaborado fora dos contornos da legislação.

Em prejudicial, fundamentado no art. 150, § 4º do CTN, afirma que o crédito tributário do exercício de 2010 não poderia ter sido lançado, tendo em vista a fruição do prazo de decadência. A lavratura e a notificação ocorreram, respectivamente, nos dias 21 e 28 de dezembro de 2015. Alega que o procedimento referente àquele exercício está eivado de vício (2010) e que a Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada permite concluir que a mácula se estende a 2011. A seu ver, o entendimento da Fiscalização, que denomina de presunção, no sentido de que as omissões ocorreram nos últimos dias dos exercícios sociais, não encontra respaldo na lei ou na lógica.

No mérito, sustenta que há erros nos levantamentos quantitativos, por desconsideração das quebras, furtos e perdas existentes nos procedimentos de armazenagem, expedição, distribuição e comercialização, bem como das devoluções por deterioração, vencimentos de prazo de validade etc.

Em seguida, assegura que a falta de escrituração das aludidas perdas deveria resultar na exigência do crédito indevido, tendo em vista a falta do estorno, e não do imposto calculado com base em levantamento de estoques.

Além disso, o trabalho dos auditores teria desprezado o comando da Portaria nº 445/1998 que determina a contagem agrupada (art. 3º, III), a partir de que diz que “foram considerados exclusivamente os itens que eram convenientes às conclusões pretendidas”.

Requer a realização de uma nova fiscalização ou perícia para que o agrupamento seja observado.

Por fim, assevera que as multas são exorbitantes, inconstitucionais e confiscatórias, do que pleiteia redução ou cancelamento, pede o benefício da dúvida (art. 112 do CTN), protesta pela produção de provas e conclui solicitando o acatamento das razões recursais.

## VOTO

De acordo com o art. 28, § 1º do RPAF-BA/1999, o procedimento de fiscalização deve ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Portanto, a expiração sem que tenha sido editada uma nova Ordem de Serviço não retira do servidor público o poder e o dever de exercer a sua atividade, mas confere ao contribuinte fiscalizado o direito de ingressar com a denúncia espontânea do imposto que entende ser devido, pagando o respectivo montante sem multa.

De mais a mais, os tribunais brasileiros têm decidido que a Ordem de Serviço é documento administrativo de mero controle interno, cuja eventual falta de apresentação não inquina o procedimento fiscal de invalidade.

*TJ-DF. Agravo de Instrumento 2008002003449-2AGI. EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E APREENSÃO. ORDEM DE SERVIÇO PARA LEGITIMAR A ATUAÇÃO DO FISCAL TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA. I – Não há se falar em exorbitância de atribuição, decorrente de ausência de ordem de serviço, se a agente da fiscalização tributária que lavrou o Auto de Infração e apreensão de mercadorias integrava a Gerência de Fiscalização Itinerante e estava autorizada ao exercício de sua atividade (...).*

Os artigos 26 e 27 do RPAF-BA/1999 dispõem acerca do início e do encerramento dos trabalhos de investigação fiscal, e não está concretizada em qualquer um a necessidade de apresentação do referido documento.

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da: I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento; II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização; III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização; IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.*

*Art. 27. Encerra-se o procedimento administrativo fiscal, contencioso ou não, com: I - o esgotamento do prazo para apresentação de defesa ou para interposição de Recurso; II - a Decisão irrecurável da autoridade competente; III - o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo; IV - a desistência da defesa ou do Recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.*

Por razões óbvias, julga-se neste momento os efeitos fiscais da apresentação ou da não apresentação da Ordem de Serviço, sob o exclusivo prisma do processo administrativo fiscal no Estado da Bahia, e não do processo administrativo disciplinar, resultante de possível atuação não autorizada de agente público, que inclusive não é o caso, pois não ocorreu, o que digo a título meramente elucidativo.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Em relação à decadência, o § 2º do art. 39 do RPAF-BA/1999 estabelece que, 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.

Cuida-se de levantamento quantitativo de estoques, que é modalidade de procedimento administrativo destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias no estabelecimento de contribuinte, em um determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, via de regra, anual, levando-se em conta tanto as quantidades como a expressão monetária (Portaria nº 445/1998; art. 1º).

Por conseguinte, os fatos geradores das irregularidades são complexivos, não se configuram a

cada operação de entrada ou de saída, muito menos a cada dia, semana ou mês, mas no último dia do exercício auditado, uma vez que ocorre nesse momento a escrituração do livro Registro de Inventário. O fato gerador do tributo designa-se periódico, ou complexo, quando sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo.

A lavratura e a notificação, de 21 e 28 de dezembro de 2015, ocorreram antes da fruição do lapso temporal previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de realização de perícia. Todos os elementos necessários ao julgamento estão presentes nos autos.

Quanto às perdas na armazenagem, expedição, distribuição e comercialização (cujo índice não foi especificado), devem ser emitidas notas fiscais de baixa de estoque (também no caso de furto), o que não ocorreu. Igualmente, na exclusiva hipótese de se mostrarem em quantidade maior do que as assim chamadas "*normais*", devem ser efetuados os estornos dos respectivos créditos, o que também não foi constatado.

Por outro lado, caso fossem computados quaisquer percentuais de perdas nos demonstrativos das infrações 02/03, resultantes de omissões de entradas, a situação do recorrente seria agravada.

No que diz respeito às devoluções, não foram indicadas as datas de entrada, das saídas correlatas (com os números dos documentos fiscais) ou as mercadorias.

As argumentações atinentes ao agrupamento, como bem disse o i. relator da JJF, mostraram-se igualmente vagas e imprecisas. De fato, o art. 3º, III da Portaria nº 445/1998 prevê a adoção de tal medida. Entretanto, é preciso que se especifique quais são as mercadorias que se pretende agrupar por espécies ou tipos similares, ainda que de forma exemplificativa, não se prestando para tal fim a exposição teórica da pretensão.

Este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior ou para reduzir multa por descumprimento de obrigação principal (arts. 158, 159 e 167, I e III do RPAF-BA/1999).

Na presente lide não há dúvida apta a ensejar a aplicação do art. 112 do CTN.

Mantida a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298627.0003/15-6**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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 100% sobre R\$533.883,31, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

