

**PROCESSO** - A. I. N° 279459.0003/17-1  
**RECORRENTE** - NATURA COMÉTICOS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0176-02/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/06/2018

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0101-12/18**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. Ajustes realizados em sede de informação fiscal reduzem os valores lançados, pela exclusão de materiais comprovadamente não comercializados, por se destinarem a embalagens. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas às preliminares suscitadas. Acolhidas as informações prestadas pelo autuante constante da planilha de fls. 176. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº. 0176-02/17 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/06/2017, que exige ICMS no valor de R\$593.844,49 e multa de 100% em razão da seguinte infração:

*Infração 01. 04.05.01. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014).*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

### **VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.*

*Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Ainda assim, existem questões preliminares postas pela defesa, a começar pela arguição de ter a autuação se dado por presunção. Tal figura, no entender de Maria Rita Ferragut, seria: “Tomando por base o fato conhecido e provado – indício – desenvolvendo uma atividade mental sobre as circunstâncias que cercaram o ato, é que se chegará ao fato desconhecido. O resultado positivo dessa operação é a presunção”.*

*Já para Ernesto Eseverri Martinez (Presunciones legales y derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons: Madri, 1995, p. 07), a presunção nada mais é do que “um processo lógico pelo qual, constatada a existência de um fato determinado (o fato-base), conclui-se pela existência de outro fato que normalmente o acompanha (o fato presumido), a cujas ocorrências são atribuídos determinados efeitos jurídicos”.*

*Nessa linha, podemos sem medo de errar asseverar que, pela técnica da presunção, é possível,*

*a partir de um fato conhecido, inferir-se a ocorrência doutro fato, cuja existência é desconhecida, mas provável.*

*Pois bem. O levantamento quantitativo apura como bem diz a sua nomenclatura as quantidades de mercadorias*

*existentes nos estoques do contribuinte, o que é um fato perfeitamente conhecido, e mais do que isso, mensurado a partir de números constantes na escrituração fiscal do contribuinte, não se podendo falar, a partir dos conceitos acima externados, que ela em momento algum venha a se constituir em presunção, até pelo fato de terem sido apuradas omissões de saídas sem emissão de notas fiscais, o que é fato.*

*Com base neste conceito de presunção a tese defensiva estriba seu raciocínio, desconhecendo o fato de que a acusação constante no lançamento é a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Se é certo, como afirma a defesa, que a realização de levantamento como o realizado no feito não é fato gerador de ICMS, da mesma forma, a realização de saídas de mercadorias sujeitas à tributação o é, de forma indubitável, reitero.*

*Quanto ao argumento de insegurança na acusação, além de cerceamento do direito de defesa, vez que não sabe de que está sendo acusada, verifico a existência nos autos de mídia encartada à fl. 38, com os elementos utilizados para a constituição do crédito tributário via lançamento.*

*A definição do fato gerador do ICMS se enquadra no artigo 1º da Lei Complementar 87/96. Ali, em atenção ao comando constitucional, se definiram as normas e regras a serem aplicadas a tal imposto, chamando a atenção ao fato de que o seu inciso I determina como fato gerador do mesmo, a sua incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.*

*No mesmo sentido, a Lei 7.014/96 estabelece que (artigo 4º inciso I), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Assim, saída de mercadoria, reitere-se, é fato gerador de ICMS, sem qualquer dúvida, o que me leva à conclusão de que a arguição defensiva não possui qualquer procedência ou base de sustentação lógica ou legal quanto à inexistência de fato gerador albergado pela autuação.*

*Em relação ao argumento de que o autuante não citou dispositivo legal específico que pudesse enquadrar o lançamento como se fosse presunção legal, evidentemente cabe razão à autuada, pelo simples fato de que não o poderia fazer, diante de, como já visto, não estarmos tratando de presunção, e sim, de fato constatado em relação ao qual se tem a devida certeza, e em relação a este, a capitulação legal se encontra perfeitamente clara e correta.*

*Ainda que isso não ocorresse, deveria ser aplicado o teor do artigo 18 § 1º do RPAF que explicita que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, lhe sendo fornecida no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo, o que, efetivamente não é hipótese configurada nos autos.*

*As presunções no ordenamento jurídico tributário do estado da Bahia estão definidas no artigo 4º § 4º, ao determinar o legislador:*

*“Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

- I - saldo credor de caixa;*
- II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;*
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*
- V - pagamentos não registrados;*
- VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

- a) instituições financeiras;*
- b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*
- c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.*

*De tal intelecção, de pronto se verifica não estarem as saídas de mercadorias omitidas enquadradas na categoria de presunção, e como tal serem tratadas, muito ao contrário, e de acordo com as observações anteriores, são em verdade fato gerador do imposto, sem qualquer ressalva ou dúvida.*

*Quanto ao argumento de precariedade da acusação, da imprecisão e insegurança do lançamento imputada pela defesa, além de cerceamento de defesa, consta à fl. 41 intimação dirigida ao estabelecimento autuado,*

*encaminhada pelos correios, mediante Aviso de Recebimento, assinada por Moabe de Jesus França, na condição de preposto da empresa, datada de 26 de junho de 2017 a qual contém a seguinte observação: “Encaminhamos junto à presente, cópia do Auto de Infração // Termo de Encerramento // Demonstrativo de Débito Fiscal // Termo de Início de Fiscalização // Intimação para Apresentação de Livros e Documentos // Infração 01 -04.05.01 – Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque – Omissão de Saídas – Exercício 2014 // Demonstrativo das Entradas por Notas Fiscais e Produtos // Demonstrativo das Saídas por Notas Fiscais e Produtos // Comprovante de Pagamento ICMS // Relação da DAES – Ano 2017 // CD Room // Recibo de Arquivos Eletrônicos”.*

*De tal mídia, verifico estarem inseridas planilhas com as entradas e saídas de mercadorias do período, bem como planilha discriminando as omissões de saídas ocorridas em 2014, com as seguintes colunas: código das mercadorias, descrição das mesmas, estoque inicial, entradas, saídas, estoque final, omissões de saídas, período, preço médio, base de cálculo, alíquota e ICMS a recolher, motivo pelo qual descabe totalmente o argumento defensivo de não saber qual a imputação ou acusação, e mesmo o descumprimento do teor do artigo 142 do CTN.*

*Ainda na planilha mencionada (Omissões de Saídas Ocorridas - 2014), e a título de exemplo, verifico que na linha 16, consta o código 50096982, referente ao produto “NATURE-COLONIA MOCINHAS/CRIANÇAS 100ML”, que apresentava estoque inicial de 560 unidades, tendo no período 42.656 unidades entradas no estabelecimento, e 42.748 unidades cujas saídas se deram com notas fiscais, sendo seu estoque final de 406 unidades, o que acarretou omissão de saídas de 62 unidades, tributadas ao preço médio de R\$ 20,77, o que acarreta base de cálculo de R\$ 1.287,50 sobre a qual aplicada a alíquota de 17% resultará em débito de imposto de R\$ 347,62, o que desmonta de forma insofismável a argumentação da defesa, diante do questionamento de onde residiria sua incerteza quanto a insegurança da autuação, e o cerceamento de sua defesa. A resposta é cristalina: inexistem tais fatos arguidos pela impugnante, diante da comprovação de disponibilização e acesso via entrega à empresa, de todos os elementos necessários para a indicação das omissões apuradas, de forma analítica, e consequentemente, para o pleno exercício do seu direito de defesa e exercício do contraditório.*

*E mais: os dados que a defesa considera como insuficientes para a determinação correta e precisa da infração, conforme exemplo acima, foram devidamente trazidos como anexo da peça defensiva de forma impressa às fls. 136 a 157 dos autos, o que demonstra de forma cabal os argumentos acima explicitados. Além disso, ao abordar o mérito, traz, sob forma de tabela, dados em seu favor extraídos das mesmas, ou seja, os demonstrativos não serviam num momento, porém no outro podem ser utilizados em favor da empresa.*

*Nos termos do artigo 142 do CTN, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

*Desta forma, através do lançamento, surge o crédito tributário, conferindo a este os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, de forma que o sujeito passivo somente poderá ser compelido a pagar o tributo a partir de quando a pessoa jurídica de direito público proceder à formalização do crédito tributário, mediante o lançamento, o que ocorreu, e se encontra em discussão neste momento.*

*Assim, não acolho os argumentos aventados a título de preliminares, passando a examinar as questões que se constituem no cerne da autuação, qual seja o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias propriamente dito.*

*No mérito, como já firmado anteriormente, temos a constatação de omissões de saídas de mercadorias tributadas, apurada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*O exame em questão demanda, sobretudo, apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da prova essencial.*

*Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado 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 de saídas de mercadorias efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita fiscal, ou seja, as saídas são reais.*

*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.*

*Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos.*

*No presente caso, estamos diante de simples omissão de saídas, conforme sobejamente já discutido e exposto neste voto.*

*A sistemática utilizada pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, aponta a existência de omissões apuradas, a título de saídas. Tal procedimento decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar tal situação, assim determinando:*

*“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explore idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, art. 60, II, "a");*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa de 1 UPF-BA por descumprimento de obrigação acessória (RICMS/97, art. 915, XXII)”. Observação: redação adequada à norma regulamentar da época em que foi editada.*

*Ou seja: a omissão de saídas, como constatado no presente caso, não se presume, se constata, o que afasta, reitero, qualquer argumento em contrário.*

*Em relação às perdas, conforme aventado pelo sujeito passivo, que não teriam sido consideradas pelo autuante, necessário se fazer algumas rápidas observações. A primeira delas é a de que para aquelas empresas sujeitas a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, caso da autuada, é obrigatória a manutenção de controle dos estoques, em relação a quantidade e valor, da movimentação e avaliação dos inventários, pois estas refletem diretamente na determinação do lucro líquido do exercício, base para a tributação daquele imposto, além de afetar os resultados gerenciais que, acabam por refletir diretamente na análise do desempenho da empresa.*

*Todas as empresas deverão ao menos uma vez por ano, no final de cada ano civil, levantar o inventário físico das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos com os registrados na contabilidade, o chamado inventário periódico. Também deverá ser levantado e ajustado o inventário nas situações de encerramento do período de apuração do IRPJ e em caso de ocorrência de eventos especiais, tais como incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.*

*De forma opcional, as empresas também podem adotar um sistema de “inventário rotativo”, onde os estoques são inventariados em períodos menores, sendo as divergências contabilizadas em espaço de tempo também menores, e assim, uma vez verificadas discrepâncias ou divergências entre o estoque físico e o registrado na contabilidade, a empresa deverá regularizar a diferença mediante registro a débito ou a crédito na conta de “Estoques”, no grupo “Ativo Circulante” do Balanço Patrimonial, caso sejam apuradas faltas ou sobras respectivamente, e essa regularização deverá ser levada a efeito na medida em que forem sendo constatadas as ocorrências.*

*Desta maneira, quebras ou perdas realizadas ao curso do exercício do exercício também devem ser necessariamente registradas no aspecto fiscal.*

*Na legislação do Imposto de Renda inexistente regra específica sobre como deve ser realizada a comprovação das quebras ou perdas normais de estoques pelas empresas, porém, se apresenta como razoável que tais perdas sejam devidamente comprovadas através de alguma forma idônea e plausível, sendo que na prática, a fiscalização da Receita Federal exige que as perdas sejam razoáveis e normais para o ramo de atividade do contribuinte. A razoabilidade e a normalidade devem ser tratadas caso a caso, levando-se em consideração a*

*natureza do produto, das características do processo de fabricação e de outras circunstâncias pertinentes ao caso concreto, sem que seja necessária previa comunicação ao Fisco do percentual utilizado como limite de perda normal.*

*No âmbito federal, posso mencionar como parâmetro a Decisão nº 94 de 30 de agosto de 2000, relativa a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, a qual possui a seguinte Ementa:*

*“Quebras e perdas no processo produtivo de lentes de contato. Integra o custo o valor das perdas razoáveis ocorridas no processo produtivo, sem a necessidade de laudo de autoridade competente, contudo **devendo o contribuinte comprovar de forma idônea e plausível as perdas ocorridas**”. (Grifei).*

*Podemos verificar nesta e em outras tantas decisões no mesmo sentido a respeito que, além do critério da razoabilidade, as perdas para serem dedutíveis devem ocorrer durante o processo de fabricação, transporte, manuseio ou comercialização, sendo obrigação do contribuinte comprovar a natureza e o montante das mesmas através de documentos hábeis que contenham a descrição dos fatos que originaram a quebra ou a perda e o seu montante, que deve incluir ainda o valor dos créditos do ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP que serão objeto de estorno na escrita fiscal do contribuinte, conforme o caso e a legislação de cada tributo.*

*Portanto, ocorrendo divergências entre as quantidades constantes nos registros contábeis e no relatório de contagem física, faz-se necessário, após investigações cabíveis, a contabilização desse fato, que terá efeitos fiscais, já que se não decorrer da constatação de perda ou quebra nos termos expostos, a dedutibilidade dos valores correspondentes poderá ser contestada pelo Fisco.*

*No caso presente, posso mencionar o fato de o Estado de São Paulo, através do Decreto 61.720/15, com vigência a partir de 01/01/2016, ao regulamentar a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal, acrescentou o inciso VI no artigo 125 do Regulamento do ICMS (RICMS/SP), a obrigação dos contribuintes emitirem Nota Fiscal de saída nos casos em que a mercadoria que entrou no estabelecimento, para industrialização ou comercialização, vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio; ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento; utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.*

*Quando da emissão de tal documento fiscal, o contribuinte deverá observar todas as regras comuns para preenchimento dispostas no artigo 127 do RICMS/SP e utilizar, no campo “Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP”, o código 5.927 “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, devendo ser emitida sem destaque do valor do imposto, cabendo, ainda, estornar eventual crédito do imposto tomado por ocasião da entrada.*

*Da mesma maneira, na contabilidade, existe a chamada “Provisão para ajuste ao valor de mercado”, que vem a se constituir em conta redutora da conta Estoques (no Ativo Circulante), possuindo a finalidade de eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não é recuperável, prevendo, inclusive, eventuais perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nos preços de venda ou de reposição do estoque, sendo tal provisão constituída estribada no Princípio de Avaliação de Estoque, que é assim determinado: custo ou mercado, o menor.*

*De acordo com esse princípio, as perdas devem ser reconhecidas no resultado do exercício em que ocorreram e não no exercício em que a mercadoria (produto) é vendida, reposta ou transformada em sucata, sendo que a constituição desta provisão gera um lançamento a crédito nessa conta e a contrapartida é lançada na demonstração de resultado (DRE), no grupo das Despesas Operacionais.*

*Fato é que, em função de tais colocações, as perdas ocorridas e contabilizadas pela empresa, deveriam ter não somente o lançamento contábil, mas também ser fiscalmente lançadas, a fim de que os estoques existentes na empresa espelhassem com fidedignidade as quantidades existentes ao final do período de apuração, sendo importante se registrar que as quantidades e valores inventariados são apurados e informados pelo sujeito passivo, sem qualquer participação do Fisco, que apenas e tão somente a partir dos dados ali indicados efetua o levantamento pertinente.*

*Neste sentido, valho-me de trecho do Acórdão JF 0084-04/15, devidamente confirmado pelo Acórdão CJF 0352-12/15, no qual a ilustre Relatora Mônica Maria Roters assim se expressava a respeito de quebras no levantamento quantitativo:*

*“Isto posto, um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas (quantitativa, frisa-se) de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas, ou seja, operações de circulação de mercadorias. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial + Entradas - Estoque Final = Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo. Sendo levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício fechado (caso ora em lide) todos os dados são recolhidos do Livro Registro de*

*Inventário, de notas fiscais de Entradas e Saídas, ou mesmo, quando necessário, dos livros Registro de Entradas e Saídas, ou dos dados informados pela empresa através dos seus arquivos eletrônicos (arquivos magnéticos e EFD). E esta foi a auditoria fiscal e legal aplicada pela fiscalização, com base no roteiro de fiscalização emanado desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como da Portaria nº 455/98 e art. 23-B, da Lei nº 7014/96.*

*No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade da empresa, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que tais circunstâncias devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não haja distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.*

*Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei (a exceção de casos especiais), tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, deve, por obrigação legal, documentar, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).*

*Em assim sendo, determinava o RICMS/97:*

*Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):*

*I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;*

*[...]*

*IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);*

*[...]*

*X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;*

*XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.*

*§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:*

*Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):*

*[...]*

*V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.*

*Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:*

*[...]*

*VI - nas situações e prazos do art. 201.*

*Portanto, a norma regulamentar impunha a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.*

*Desta forma, aqui não se pode falar, em “não ocorrência do fato gerador do imposto”, ou mesmo que houve simples descuido da empresa em não documentar tais eventos.*

*Infração mantida”.*

*Desta forma, ainda que existindo perdas de estoques, e sua contabilização, deveria a empresa ajustar os seus estoques de acordo com as perdas ocorridas, mediante emissão de nota fiscal, uma vez que apenas e tão somente lhe cabe tal responsabilidade por assim não ter agido.*

*Por outro lado, o argumento defensivo de que foram computados na autuação produtos destinados a acondicionamento e embalagens das mercadorias, e como tal, não comercializados pela empresa autuada, ensejaram que, em sede de informação fiscal, o autuante acatasse o mesmo e realizasse o expurgo no*

*levantamento, acolhendo a tese da autuada, com o que concordo, vez que não sendo destinados a comercialização, não se pode falar em ocorrência de fato gerador do imposto, nesta hipótese.*

*Não houve inversão do ônus da prova, uma vez que as mesmas foram carreadas aos autos desde o início do lançamento tributário, conforme já visto anteriormente, ao abordar as preliminares aventadas, não tendo pertinência tal afirmativa defensiva, até pelo fato de cabia a este (autuante) o ônus da prova, o que exerceu com precisão ao indicar os produtos, quantidades entradas, saídas, estocadas no início e final do exercício, e os valores que eventualmente tivessem as saídas omitidas, além dos preços médios, em conformidade não somente com os princípios vigentes do processo administrativo tributário, como, também, com a legislação, especialmente o Regulamento do ICMS vigente e a Portaria 445/98.*

*Da mesma forma, descabe a aplicação do teor do artigo 112 do CTN, por não se tratar, aqui, de matéria que requeira qualquer interpretação, e sim, como já observado, envolver apenas e tão somente cálculo aritmético.*

*Quanto ao argumento de que, em função da existência de empréstimos bancários e consequentes ajustes contábeis, teria havido omissão de receita, aduzida pela defesa, esclareço que esta não é a acusação, mas sim, a de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, fato bastante diverso, cujo levantamento, como visto no início deste voto, cinge-se apenas e tão somente ao exame da escrituração fiscal do contribuinte, dispensando qualquer incursão ou verificação nos seus livros fiscais ou contábeis.*

*Frente à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário a algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.*

*Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.*

*No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, 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, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.*

*O professor Roque Antônio 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 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.*

*Quanto à solicitação de relevação da multa, esclareço, por oportuno, que esta instância não possui tal competência, vez se tratar de obrigação relativa a descumprimento de obrigação principal e não acessória esta sim, possível de ser reduzida ou dispensada pelo órgão julgador, nos termos contidos no artigo 158 do RPAF/99, em respeito ao preceito contido no § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96.*

*A título de esclarecimento, informo que a possibilidade de dispensa de multa por descumprimento de obrigação principal, que se encontrava insculpida no corpo do artigo 159 do RPAF/99, não mais existe, tendo em vista a revogação deste artigo, por força do Decreto 16.032, datado de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado de 11/04/15, efeitos a partir de 11 de abril de 2015.*

*Relativo à aplicação de tal redução, para as infrações 03 e 04, a norma legal possível de ser aplicada ao caso concreto (§7º, do artigo 42, da Lei nº. 7.014/96), determina que as multas por descumprimento de obrigações acessórias **poderão** ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e **não impliquem falta de recolhimento do imposto**, o que no presente caso restou prejudicado, diante das próprias infrações 01 e 02 cometidas, além do que inviabiliza a aplicação de diversos roteiros de auditoria.*

*Da mesma maneira, acredito que a arguição de não ter havido dolo, fraude e simulação para a solicitação da defesa no sentido de reduzir o percentual de multa sugerido pelo autuante, não guarda qualquer pertinência, vez que, ao longo de todo o feito não foi feita nenhuma referência a tais figuras, sendo a multa de 100% aquela prevista legalmente para a infração, independente da existência das mesmas, não representando nenhum aspecto qualificar para a conduta do contribuinte.*

*Quanto aos Acórdãos inseridos na peça defensiva, não os posso aproveitar em favor da defesa, por não guardarem a devida pertinência com os fatos ora analisados.*

*Vejo como deslealdade processual o fato narrado pelo autuante de que após a intimação para apresentação de documentação fiscal e ciência do início do procedimento de fiscalização no estabelecimento, tenha havido recolhimento de parcela entendida devida pelo mesmo no período a ser fiscalizado, uma vez que o sujeito passivo se encontrava, a partir daí, sob ação fiscal, lembrando que nos termos contidos no artigo 26, inciso II do RPAF/99, a emissão de intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização, aí entendidos os livros e documentos fiscais configura início da ação fiscal, e, por via de consequência, cessa a espontaneidade do sujeito passivo em realizar denúncia espontânea de tributo devido, relativo ao período abarcado pela fiscalização.*

*No campo da legislação, assim rege o artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN): A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. O seu Parágrafo único complementa que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, e aí fica devidamente caracterizada, de forma cristalina, a irregular conduta adotada pela empresa autuada.*

*Desta forma, como visto acima, não poderia o contribuinte, submetido a ação fiscal, denunciar espontaneamente os valores devidos, na data do recolhimento, relativos ao período autuado, independentemente dos motivos e das razões que o levaram a tal, tudo indicando ter assim agido, para tentar se livrar da possível aplicação de penalidade caso fosse autuado o imposto devido no período objeto do lançamento.*

*Poderia até mesmo consultar ao preposto fiscal acerca da possibilidade de realizar tal pagamento, porém jamais recolher qualquer parcela à revelia e conhecimento do Fisco, tal como feito.*

*Por estes motivos, julgo o feito procedente em parte, no montante de R\$ 363.499,05, na forma das planilhas acima destacadas, acolhendo os dados apresentados para o lançamento pelo autuante, em sede de informação fiscal (fl. 179), os quais foram dados o devido conhecimento ao contribuinte não sofreram qualquer objeção ou*



*contestação direta por sua parte, sequer teve os dados contraditados, apenas repetindo argumentos já colocados na peça inicial, quanto a nulidade do lançamento.*

*Tendo em vista o fato de ter o autuante apurado em seu levantamento o montante de R\$799.457,20, tendo apenas lançado R\$593.844,49, diante de ter considerado recolhimento efetuado pelo sujeito passivo a título de “estorno de crédito”, matéria estranha ao lançamento, à primeira vista, até pelo fato de não virem ao feito maiores esclarecimentos a respeito, represento á autoridade fazendária para avaliar a possibilidade de ação fiscal complementar, no sentido de, ao menos, sendo o caso do recolhimento realizado pelo contribuinte após intimado se referir ao objeto da presente autuação, ser cobrada ao menos a multa, quando não o imposto e multa eventualmente devidos, caso tal recolhimento (R\$ 205.612,71), não se refira ao objeto do presente lançamento.*

### **VOTO DIVERGENTE**

*Peço vênia para discordar dos posicionamentos adotados pelos demais julgadores deste PAF, pelas razões que seguem.*

*A infração relativa ao levantamento quantitativo de estoques, procedimento regulado pela Portaria 445/98, estabelece que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias no 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.*

*Consoante o art. 3º da Portaria 445/98, 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;*

*II – atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.*

*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.*

*Logo percebe-se que há um rigor na apuração das espécies e das quantidades de mercadorias a serem levantadas para efeito da Auditoria de Estoques.*

*Além desse rigor quanto às mercadorias objeto do levantamento quantitativo, a fiscalização deve também observar, com o mesmo preciosismo, como apurar a base de cálculo do imposto. No caso presente, em que ocorreu a omissão de saídas de mercadorias, o art. 5º da citada Portaria elucida, com base na aplicação de dispositivos regulamentares, como se determinar a base de cálculo quando diz:*

*Art. 5º - Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I – a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte, no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explore idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.*

*Esse intróito se faz necessário para destacar a importância de que, na sua realização o levantamento seja todo efetuado com dados reais, disponíveis na escrituração fiscal do contribuinte, mercadoria a mercadoria, para que reflita exatamente as suas quantidades, existentes no final de cada exercício inventariado, ou sob a Auditoria Fiscal.*

*Disso não discorda o nobre colega Relator quando assevera: “O levantamento quantitativo apura como bem diz a sua nomenclatura as quantidades de mercadorias existentes nos estoques do contribuinte, o que é um fato perfeitamente conhecido, e mais do que isso, mensurado a partir de números constantes na escrituração fiscal do contribuinte, não se podendo falar, a partir dos conceitos acima externados, que ela em momento algum venha a se constituir em presunção, até pelo fato de terem sido apuradas omissões de saídas sem emissão de notas fiscais, o que é fato.”*

*Na presente autuação, o demonstrativo que retrata o levantamento quantitativo de estoques minudência as mercadorias, quantidades, e valores, com base na Portaria 445/98, e na sua conclusão o valor apurado perfaz R\$799.457,20. Desta forma, esse é o valor, o quantum debeat, específico para a infração em causa. Portanto,*

*o valor da infração, ressalte-se é de R\$799.457,20, originariamente.*

*Ocorre que o autuante, concedeu um abatimento da ordem de R\$205.612, 71, que não se relaciona, em nenhuma hipótese, com o específico levantamento elaborado com base na Auditoria de Estoques de Mercadorias.*

*Justifica esse abatimento, informando que o contribuinte teria pago esse valor, a título de denuncia espontânea, relativo ao período autuado . De fato este valor não poderia ter sido considerado, para abatimento do quantum levantado por meio da Auditoria de Estoques, mormente quando a sociedade empresária já estava sob ação fiscal, e nem mesmo é relativo ao próprio Auto de Infração.*

*O fato é que a Auditoria de Estoques resultou em uma omissão de saídas de mercadorias, no valor de R\$799.457, 20, conforme o demonstrativo de fl., parte integrante do Auto de Infração, e a contrario sensu, na acusação fiscal, o valor que consta na peça vestibular, ou seja o Auto de Infração em tela, é de R\$593.844,49.*

*Questiono então, que o valor exigido na acusação, além de não refletir exatamente o valor constante no demonstrativo, falhou ao não especificar a sua relação com as mercadorias e as quantidades, rigor necessário para a legitimidade do levantamento quantitativo de estoques.*

*Nem precisaria avançar quanto ao abatimento concedido, em momento inoportuno e sem que o contribuinte tenha agido pelas vias legais, por meio de procedimento administrativo junto à repartição fazendária. O processo de restituição de indébito, obedece a todo um regramento previsto na Lei 7.014/96, (art. 33), e no Decreto 7.629/99, (Capítulo II), em que traçam caminhos a serem seguidos pelos interessados.*

*Ademais, o fato de o demonstrativo da infração não refletir a acusação fiscal, no quantum debeatur, já fragiliza e invalida a infração no seu nascedouro.*

*Melhor para a Fazenda Pública, salvo melhor juízo, que o Auto de Infração seja refeito, desta feita exigindo o valor integral e que reflète o levantamento de estoques, ou seja, o valor de R\$799.457,20, evitando-se futuras querelas quanto à validade do lançamento fiscal, e ônus de sucumbência para a Fazenda Pública. Nesse sentido, represento à autoridade fazendária para que seja renovado o procedimento fiscal, a salvo de falhas, com base no art. 21 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99.*

*Portanto , a partir da infração, que expressa o valor do ICMS exigido, os demonstrativos que a reflète, devem ter os valores exatamente iguais, para que haja uma perfeita consonância com a irregularidade atribuída ao contribuinte. Há que haver perfeita identificação entre os valores da infração e os valores demonstrados nos levantamentos de estoques. Questiono, qual a base de cálculo efetiva para o valor que consta na infração, ou seja de R\$593.844,49, quando foi processado um abatimento pelo autuante, da ordem de R\$205. 612,71 e o valor constante do levantamento de estoques, que reflète a Auditoria realizada com base na Portaria 445/98, demonstra omissão de Saída de mercadorias da ordem de R\$799.457,20. Questiono também onde se encontra o levantamento quantitativo de estoques que corresponde ao valor da acusação, ou seja de R\$593.844,49, com a especificidade necessária para as mercadorias e para a quantificação da base de cálculo. Nada disso consta nos autos.*

*Ademais, ressalto que não é outro o teor da Súmula do CONSEF nº 01 foi editada pela **CÂMARA SUPERIOR**, que pacificou o entendimento de que é nulo o procedimento fiscal por cercear o direito de defesa, em decorrência da falta de demonstração da base de cálculo do imposto.*

*Pacifico o entendimento então, de que é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.*

*Consoante a fundamentação da Súmula CONSEF nº 01, “A Lei que rege o ICMS, no presente a Lei nº 7014/96, e o RICMS/97, que a regulamenta, determinam a composição e a definição da base de cálculo do imposto. O COTEB, bem como o RPAF/99, estabeleceram, como é sabido por todos, normas que disciplinam a forma que devem as autoridades lançadoras seguir para lavrar, com perfeição, qualquer Auto de Infração, através do qual o Estado cobra débitos fiscais.*

*Ao analisar tais lançamentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) tem-se deparado com situações em que essas exigências legais não estão sendo cumpridas, o que tem resultado na decretação da nulidade de inúmeros Autos de Infração. E uma das razões que têm levado à nulidade é a questão que envolve a base de cálculo do imposto, quando ela deixa de ser devidamente demonstrada, dentro do exigido nas normas, tanto na fiscalização em estabelecimentos como na fiscalização exercida no trânsito de mercadorias. As normas estabelecem condições para que se possa determinar a base de cálculo, a salvo de dúvidas ou incompreensões, para que o Estado possa constituir um crédito perfeitamente conhecido, de liquidez e certeza inquestionáveis.*

*Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os*

*critérios para mensurar o fato tributário impositivo. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. Os atos dos autuantes devem-se pautar no contido no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 142, parágrafo único, bem como no RPAF/99, em seu art. 39, e a descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.*

*Conclui-se, portanto, após análise de tudo quanto foi aqui colocado, que a inexistência ou a existência defeituosa da demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto lançado, que permaneça após saneamento efetuado, bem como a falta da perfeita identificação do método aplicado para a apuração do tributo, são fatores que, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, levam à nulidade dos procedimentos fiscais.*

*Por conseguinte, voto no sentido da nulidade do Auto de Infração, por haver vícios formais do procedimento, inobservância do devido processo legal e falta de demonstração da base de cálculo, o que trouxe prejuízo para o direito de defesa do sujeito passivo.*

*Ademais, o lançamento de crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de Direito, estabelecidas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. Verifico que não está demonstrado de forma clara, nos autos, o critério adotado para determinação da base de cálculo, em consonância com o valor exigido na infração, situação que acarreta a nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa, nos termos da Súmula nº 01 deste CONSEF, adrede mais esmiuçada no seu conteúdo.*

*Outro não pode ser o meu entendimento, no sentido de que é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensível, a demonstração da base de cálculo, bem como o método aplicado para a apuração do tributo.*

*Destaco ainda que o art. 145 do CTN consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Portanto, em princípio ele se torna definitivo com a notificação, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.*

*Não obstante este dispositivo, o lançamento já notificado pode estar defeituoso, isto é, estar em desacordo com algum ou alguns dos pressupostos formais ou materiais, estabelecidos em normas abstratas e hierarquicamente superiores, imprescindíveis à sua validade, Cabe à Administração anulá-lo em decorrência da ilegitimidade, do vício.*

*Sendo a constituição do crédito tributário pré-requisito para proceder à cobrança dos valores devidos ao Fisco, que ocorre por meio do procedimento administrativo de lançamento, este procedimento pode ser revisto se encontrar guarida no disposto no art. 149 do CTN.*

*Quanto ao fato do reexame do lançamento tributário, assim se pronuncia Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Saraiva, 1995, p. 293, “Esse retorno ao lançamento não significa que ele deixe de ser procedimento definitivo e válido. Não, ele continuará definitivo e válido, apenas com sua eficácia paralisada para possibilitar o reexame que poderá reformá-lo in totum, corrigir defeitos ou invalidá-los integralmente.”*

*Por todo o exposto, julgo NULO o Auto de Infração, ao tempo em que represento à autoridade fazendária para o seu refazimento, a salvo de falhas e imperfeições.*

#### **VOTO VENCEDOR**

*Trata a Infração 01. 04.05.01, objeto deste voto discordante de: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014).*

*De acordo com o levantamento quantitativo de estoque, foi apurado pela fiscalização o débito no valor de R\$799.457,20, tendo sido abatido o valor histórico de R\$205.612,71 recolhido pelo contribuinte como “Estorno de crédito de ICMS”, vindo a gerar o valor líquido a recolher de R\$593.844,49, que foi lançado no demonstrativo de débito do auto de infração.*

*O autuante na informação fiscal acolheu as alegações apresentadas pelo autuado, (fl.58), excluiu do levantamento físico de estoque as mercadorias consumidas na operação de embalagem, tais como: tampa caixa de papelão, pallets e filmes, que vieram a somar 973.378 unidades, tendo, após essas exclusões obtido o débito no valor de R\$ 569.111,76, e deduzido o valor de um recolhimento sem correlação com o levantamento quantitativo no valor de R\$ 205.612,71, resultando no valor de R\$363.499,05, conforme planilha de fls. 175 e 176.*

*O Relator do processo, concordou com a dedução acima, apesar de ter consignado no final de seu voto que “.... diante de ter considerado recolhimento efetuado pelo sujeito passivo a título de “estorno de crédito”, matéria estranha ao lançamento, à primeira vista, até pelo fato de não virem ao feito maiores esclarecimentos a respeito, represento á autoridade fazendária para avaliar a possibilidade de ação fiscal complementar, no sentido de, ao menos, sendo o caso do recolhimento realizado pelo contribuinte após intimado se referir ao objeto da presente autuação, ser cobrada ao menos a multa, quando não o imposto e multa eventualmente devidos, caso tal recolhimento (R\$ 205.612,71), não se refira ao objeto do presente lançamento.*

*Já a Julgadora Teresa Cristina Dias Carvalho, discordou do voto do Relator, opinando pela nulidade da autuação, por entender que o lançamento por ser definitivo não poderia mais ser alterado pela autoridade administrativa. Em relação ao valor de R\$205.612,71, consignou no seu voto, seu entendimento de que: Ocorre que o autuante, concedeu um abatimento da ordem de R\$205.612,71, que não se relaciona, em nenhuma hipótese, com o específico levantamento elaborado com base na Auditoria de Estoques de Mercadorias.”*

*Pelo que se vê, tanto o Relator como a Julgadora Teresa Cristina Dias Carvalho, estão de pleno acordo de que o valor de R\$ 205.612,71 foi abatido indevidamente no resultado do débito apurado na auditoria de estoques, por não se referir ao levantamento quantitativo, seja do valor inicialmente lançado, seja do valor que resultou de revisão feita pelo autuante.*

*A conclusão do Relator e da Julgadora é que o referido recolhimento foi efetuado pelo sujeito passivo a título de “estorno de crédito”, sem relação com a auditoria de estoques. Concordo com esse entendimento, haja vista que no Documento de Arrecadação Estadual (DAE) constante no documento de fl. 37, verifica-se que nele contém como Código da Receita 0759 – ICMS REGIME NORMAL – COMÉRCIO, não se tratando, desta forma, de recolhimento de imposto a título de “estorno de crédito”, situação que não poderia ser deduzido do resultado apurado na auditoria de estoques.*

*Dito isto, a minha discordância do bem elaborado voto do Relator, se resume exclusivamente sobre a dedução de um valor que não se refere ao levantamento quantitativo de estoque.*

*Duas situações merecem ser analisadas:*

*1) Se ao revisar o trabalho fiscal com base na alegação defensiva, não fosse feito qualquer alteração no levantamento quantitativo de fls. 06 a 33, o meu entendimento seria no sentido de manter o valor de R\$ 593.844,49 lançado originalmente, pois não seria possível neste processo a sua majoração, e representar a autoridade fazendária para programar uma ação fiscal visando a cobrança do valor de R\$ 205.612,71 que fora deduzido irregularmente, valor esse, que como visto acima, todos os componentes presentes no julgamento do feito foram unânimes de que por não se referir ao levantamento quantitativo, a sua dedução do débito apurado seria indevida.*

*2) Na revisão feita na informação fiscal, o autuante acolheu a informação do autuado, de que deveriam ser excluídos da auditoria de estoques as quantidades referentes a embalagem, tais como: tampa caixa de papelão, pallets e filmes, o qual, reprocessou as planilhas da auditoria de estoques, e apurou um débito no valor de R\$569.111,76, e deduziu deste valor indevidamente o valor de R\$205.612,71, resultando no débito de R\$363.499,05.*

*Sendo assim, aplica-se ao caso a conclusão da situação “2” acima, o débito apurado na revisão feita pelo autuante na informação fiscal, sem a dedução feita pelo mesmo, pois não é devido cancelar uma dedução de valor, flagrantemente considerado indevido, sem qualquer correlação com o levantamento quantitativo. Considerando que o valor apurado na informação é da ordem de R\$569.111,76, foi inferior ao valor inicialmente lançado no auto de infração de R\$593.844,49, entendo que pode muito bem ser mantido neste processo.*

*Diante disso, torna-se completamente desnecessária a representação da autoridade fazendária, feita pelo Relator, para exigir do autuado o valor de R\$205.612,71, visto que, este valor recolhido pelo contribuinte, salvo prova em contrário, não é indevido. É indevido, sim, o aproveitamento desse valor para abater o débito apurado no levantamento quantitativo.*

*Portanto, acompanho o voto do Relator, discordando, no entanto, quanto ao débito a ser mantido no auto de infração, que entendo deve ser no valor de R\$569.111,76.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 227/249, tecendo um breve relato sobre os fatos, tempestividade do Recurso e competência recursal, e basicamente repetindo suas alegações iniciais.

Inicialmente a recorrente pretende demonstrar que não há dúvidas de que o Auto de Infração foi lavrado para a cobrança do valor de R\$593.844,49, acrescido de multa e juros, desconsiderando por completo o valor autuado, e revendo a fundamentação da autuação, a decisão recorrida entendeu

como indevida a dedução de R\$205.612,71 originária do pagamento feito pela Recorrente.

Aduz que, conforme se infere dos cálculos acima, o Ilmo. Julgador de Primeira Instância deixou de considerar o abatimento prévio à autuação no montante de R\$205.612,71, de modo que, em seu entendimento, a autuação correta seria de R\$799.457,20, descontando-se assim os itens de embalagens excluídos em diligência realizada após a apresentação da Impugnação.

Cita que a base de cálculo utilizada para chegar ao débito mantido pela decisão proferida foi o valor originalmente apurado pela Fiscalização, mas que não foi objeto da presente autuação.

Afirma que, resta evidente que o Julgador Tributário de Primeira Instância simplesmente majorou o valor da autuação, em total violação ao disposto no art. 145 do CTN e aos mais básicos princípios atrelados ao direito processual tributário.

Entende que, independentemente do motivo que levou o Auditor Fiscal a abater os valores recolhidos pela Recorrente, o Auto de Infração foi lavrado para a cobrança do montante de R\$593.844,49, não podendo a Autoridade Administrativa, mesmo discordando dos procedimentos adotados pela Fiscalização, alterar o lançamento fiscal para majorar o valor da própria autuação.

Assevera que, ao considerar como base de cálculo da autuação o valor de R\$799.457,20, a decisão recorrida, invariavelmente, majorou o próprio valor da autuação, ensejando em sua absoluta nulidade.

Conclui dizendo que não há dúvidas de que houve majoração do valor autuado, sendo de rigor, portanto, a decretação de nulidade da decisão recorrida.

Diz que, além da insuperável nulidade da decisão proferida em Primeira Instância, verifica-se a total nulidade do próprio Auto de Infração, na medida em que o valor autuado apresenta divergência em relação ao montante apresentado no “Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque” parte integrante do AIIM, o que afasta os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário.

Repisa que, com base no referido demonstrativo, o valor supostamente devido pela Recorrente seria no montante de R\$799.457,20. Não obstante, o presente AIIM exige da Recorrente supostos débitos de ICMS no valor de R\$593.844,49, sem, contudo, apresentar demonstrativo que especifique tal valor.

Afirma que não se sabe exatamente o que está sendo exigido da Recorrente, pois o valor autuado diverge do montante apurado demonstrativo apresentado.

Ressalta que, Como muito bem sinalizado no voto divergente apresentado pela Ilma. Julgadora Teresa Cristina Dias Carvalho *“o valor exigido na acusação, além de não refletir exatamente o valor constante no demonstrativo, falhou ao não especificar a sua relação com as mercadorias e as quantidades, rigor necessário para a legitimidade do levantamento quantitativo de estoque”*.

Entende que, com base nestas afirmações já se pode constatar que o lançamento fiscal é claramente contrário ao disposto nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 39 do Decreto nº 7.629/99.

Enfatiza que a Fiscalização omitiu-se quanto aos fatos que teriam dado ensejo à autuação, sendo certo que o demonstrativo apresentado não dá suporte à acusação, ensejando em evidente nulidade do ato jurídico de lançamento por ausência de requisitos e cerceamento do direito de defesa.

Em apertada síntese diz que o presente PAF é nulo de pleno direito por ofender o princípio da ampla defesa ante o patente cerceamento do seu direito de defesa, e pela falta de embasamento legal da autuação.

Assinala que a Autoridade Fiscal não demonstrou, logicamente, como a diferença de estoque evidenciaria a ocorrência de saídas tributadas. É dizer, não se depreende do Auto de Infração o

que uma coisa teria a ver com a outra. Assim a Autoridade Fiscal deveria demonstrar que a diferença de estoque apurada, com entradas superiores às saídas, daria azo à operação tributada, isto é, saída de mercadorias com intuito de comercialização. Não ocorrendo isso, a única conclusão restante, portanto, é a de que a Autoridade Fiscal utilizou-se de mera presunção simples. Resta, então, examinar se nosso ordenamento jurídico admite que o aplicador da lei tributária baseie seu raciocínio em meras presunções simples. A resposta, adianta-se, será negativa.

Nesta toada a Recorrente enfatiza que se pode categoricamente afirmar que a instauração do presente procedimento fiscal é arbitrária e ilegal, já que baseado exclusivamente na presunção de que, em razão da existência de diferença de estoque, teria havido omissão de receitas.

Ressalta que, no caso em concreto, a Autoridade Lançadora aplicou esse levantamento para diversos itens constantes no estoque da Recorrente, constatando que, durante o ano de 2014, teria no estoque diversos produtos a mais (entrada física dos produtos) do que saídas e, portanto, presumiu que a Autuada teria omitido a saída (física) de toda aquela diferença.

Logo, resta evidente que a Fiscalização ao presumir que toda a diferença de estoque encontrada enseja omissão de saída e conseqüentemente fato gerador do ICMS, agiu em completo desrespeito ao artigo 112 do CTN.

*Para tal, sem prejuízo, a fim de comprovar que a divergência de estoque constatada por meio de levantamento físico-quantitativo NÃO É FATO GERADOR DO ICMS, a Recorrente, munida de boa-fé, fará uma demonstração, por amostragem, que efetivamente não houve qualquer omissão de saída, sendo certo que todas as diferenças identificadas são plenamente justificadas, fato esse não devidamente abordado no acórdão recorrido.*

Cita as seguintes operações, para justificar as diferenças de estoques apuradas no presente PAF:

#### **1. Itens Consumidos no Centro de Distribuição.**

Dentre os 2.453.355 itens que a Fiscalização apontou eventual omissão de saída, 1.479.975 são materiais consumidos no processo de acondicionamento dos produtos efetivamente comercializados pela Recorrente, tais como as Caixas de Papelão (cod. 50058685 e 50058700), Pallets (cod. 50072449), Embalagens (cod. 50117098) e Filme Termoencolhível (cod. 50150532), não havendo, portanto, que se falar em saída mediante emissão de nota fiscal própria, tendo em vista que tais mercadorias não são objeto de ato mercantil pela Recorrente.

*Diz que: o próprio Auditor Fiscal, reconhecendo a ilegalidade da cobrança, excluiu da autuação os itens consumidos na operação de embalagem, de modo que o débito original foi reduzido de R\$ 593.844,49 para R\$ 363.499,05.*

#### **2. Itens que tiveram sua perda reconhecida**

Com relação aos demais 973.380 itens autuados, estes também não foram objeto de omissão de saída, na medida em que se trata de produtos que tiveram sua perda reconhecida, conforme lançamentos contábeis da Recorrente (Doc. 06 da Impugnação).

*Diz que: conforme se infere de suas demonstrações financeiras do ano de 2014, a Recorrente considera como perda os produtos descontinuados, materiais com giro lento, materiais com prazo de validade expirado e materiais fora dos parâmetros de qualidade.*

Afirma a recorrente que: *analisando-se o número de operações realizadas pela Recorrente anualmente, denota-se que o número de perdas identificadas, 0,38%, está dentro do seu índice normal no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorado, etc.*

Concluir que, ainda que possa subsistir a presente cobrança – o que se cogita apenas para fins de debate – a multa abusiva e absurda de 100% que ora se exige deve ser reduzida a patamar

razoável e proporcional à suposta infração.

Ao finalizar a peça recursal formulou pedido para que:

- *Diante do exposto, requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade da decisão recorrida, determinando-se novo julgamento do caso, ou, reformando-se a decisão de Primeira Instância, cancelar o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração nº 279459.0003/17-1.*
- *Na remota hipótese de a exigência vir a ser mantida, requer seja determinada a relevação ou redução da multa, em razão de seu caráter confiscatório.*
- *Outrossim, novamente, protesta a Recorrente pela sustentação oral das razões do presente recurso, por ocasião do julgamento a ser realizado por este E. CONSEF.*
- *Requer, por fim, que todas as comunicações, intimações e notificações do presente feito sejam encaminhadas ao escritório dos procuradores da Recorrente, localizado na Rua Chedid Jafet, nº 222, Bloco D, Conjunto 21, Vila Olímpia, São Paulo, SP, CEP 04551-065, aos cuidados do Dr. LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020, telefone nº (11) 3237-4588.*

## VOTO

Inicialmente a Recorrente pede a nulidade do presente Auto de Infração, alegando cerceamento de defesa por afronta aos postulados constitucionais do contraditório e da plenitude de defesa. Disse que no Auto de Infração não há menção precisa à infração tributária supostamente cometida, de modo que, efetivamente, não há como ter certeza acerca da ocorrência do fato gerador do ICMS, e, ainda, da forma de apuração do suposto crédito tributário e das multas.

No Auto de Infração foram obedecidas todas as determinações inseridas no art. 39, do RPAF/BA, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, o dispositivo da legislação tributária infringido, a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, permitindo ao recorrente o exercício do seu direito de defesa e do contraditório.

Da análise dos documentos e demais elementos que instruem o presente PAF, em confronto com o quanto decidido no julgamento realizado em Primeira Instância, constata-se que, de fato, o direito de defesa do contribuinte foi devidamente atendido, no caso vertente, não ensejando a nulidade do presente Auto de Infração.

Ora, o procedimento fiscal foi realizado à luz do quanto exigido no inciso II, do § 4º, do art. 28 do RPAF/BA, tendo em vista que o fiscal autuante, colacionou aos cadernos processuais levantamentos essenciais à demonstração das infrações 1 objeto do presente Recurso Voluntário.

Compulsando os autos, percebo que as imputações estão claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme a metodologia prevista em lei foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Assim, afasto a preliminar de nulidade trazida pelo defendente.

No que tange a perícia requerida, consoante o entendimento dos julgadores de piso, também a indefiro com base no artigo 147, II, 'b', do RPAF, já que se vislumbra desnecessária em vistas das provas e documentos produzidos e anexados aos autos.

Ademais, a auditoria de estoques coleta elementos da escrita fiscal do contribuinte como o estoque inicial, o estoque final, todas as entradas e todas as saídas do período fiscalizado. São contabilizados todos os registros e documentos fiscais do Sujeito Passivo. Assim, se há perdas, furtos ou roubos, mas o sujeito passivo não as contabiliza corretamente, com a emissão de documentos fiscais pertinentes, não há como comprová-los, restando inócua a realização de perícia ou diligência.

Desse modo, indeferida a perícia solicitada.

Preliminares afastadas e não acolhidas.

Passo a análise do mérito.

A Recorrente foi acusada da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014).

Em sua tese recursal alega que o próprio Autuante, reconhecendo a ilegalidade da cobrança, excluiu da autuação os itens consumidos na operação de embalagem, de modo que o débito original foi reduzido de R\$593.844,49 para R\$363.499,05.

Ao compulsar os fólios processuais verifico que o próprio autuante fls. 171, afirma que: “*após as exclusões o débito passou para R\$363.499,05, conforme planilha anexa (fls. 175/176).*”

Ao analisar a planilha fl. 177/178, constato, por amostragem, que os produtos objetos do estorno comparam o demonstrativo de levantamento de estoque original nas linha 647 “KRISKE JEANS – DESOD SPRAY (MON)” e as linha 654 “KRISKA JEANS DESOD COLONIA 1000ML CT”, anexos fls. 6/26, e no CD (fl.38).

Desta forma acato as informações do autuante a fl. 171, conforme planilha a fl.176, e julgo a infração 1 parcialmente procedente no valor de R\$363.499,05.

Quanto ao argumento de que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, observo que as mesmas estão previstas no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

No que se refere ao argumento de que é inconstitucional ressalto que conforme disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, não se incluem na competência deste órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, restando o valor devido para a infração 1 de R\$363.499,05.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0003/17-1**, lavrado contra **NATURA COMÉTICOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$363.499,05**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2018.

EDUARDO RAMOS SANTANA - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS