

A. I. Nº - 281424.0005/17-3
AUTUADA - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/06/2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0080-05/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarado (saídas). Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de dezembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$119.304,43, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1. 04.05.02. Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2016), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 99 a 118, onde, inicialmente informam que em cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais.

Inicialmente, aponta a título de preliminar de nulidade, a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, uma vez que segundo previsão do artigo 196 do CTN “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

De igual forma, menciona o fato do Decreto nº 7.629/99 que em seu artigo 28, § 1º, especificar que a fiscalização dispõe do prazo de noventa dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, na forma transcrita.

Cita que a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte.

Discorre sobre o teor do parágrafo único do artigo 196 do CTN e do artigo 28 do Decreto nº 7.629/99 que regem dever os termos de fiscalização ser lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Frisa não ter o autuante cumprido com as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que não apresentou à impugnante, quando da

ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como inviabiliza a constatação se estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º também de tal dispositivo, copiado.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco se sujeitar, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (artigo 142, parágrafo único, do CTN), e nesse sentido, está o entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), de acordo com as decisões colacionadas, bem como posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, na forma das decisões trazidas.

Aponta que não lhe sendo apresentada a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na ordem de serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Conclui pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Anota a seguir, a existência de erros de concepção que acabam por ensejar omissão de entradas/saídas. Desconsideração da efetiva movimentação de vários produtos, acaso ultrapassada a preliminar acima, pois fundada em erros que impossibilitam o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

Analizando as planilhas do analítico de estoque elaborado e comparando-as com os seus documentos fiscais, observou que há grandes divergências de informações, gerando graves erros que esvaem a própria liquidez e exigibilidade do crédito tributário pretendido, o que atribui à metodologia adotada pelo Fisco, a qual parte da presunção de omissão de saídas/omissão de entradas, sem considerar a real movimentação de entradas e saídas de cada mercadoria autuada.

Aduz que a metodologia empregada não permitiu a realização da correta rastreabilidade da movimentação de cada produto, desconsiderando a movimentação de vários produtos, uma vez que no período em questão, realizou uma grande integração nos sistemas do grupo de empresas do qual é pertencente (WAL MART BRASIL), fato informado ao autuante, mas não considerado em seus levantamentos.

Em razão dessa integração de sistemas, onde o sistema da empresa BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA., foi migrado para o sistema da empresa WALL MART, o que, consequentemente, gerou a mudança de códigos de vários produtos e motivou que vários dos produtos autuados não tiveram a rastreabilidade aferida, talvez pelo mesmo motivo, tenha ainda alcançado um quantitativo de saída em montante bem inferior àquele de fato constante na sua base de dados.

Foi o caso dos produtos que enumera, onde em razão da migração de sistemas, houve mudança do código dos itens, o que fez, inclusive, com que alguns itens fossem cadastrados com erro na descrição, não se considerando a mudança de códigos e entende ter a empresa incorrido em omissão, sendo esses erros recorrentes em todo o levantamento analítico de estoque, sendo certo que não incorreu na omissão de saída indicada.

Ressalta que em se tratando de erro na geração dos arquivos, se está diante de um descumprimento da obrigação de fazer, ou seja, trata-se de prestação positiva, e como tal,

enquadra-se na regra do § 2º do artigo 113 do CTN, que versa sobre obrigação acessória.

Argumenta que não se poderia exigir imposto, baseado numa suposta omissão de saída, quando o imposto foi devidamente recolhido e o que houve foi um erro de cadastro entre os códigos/descrição dos produtos. No máximo, caberia a aplicação de uma multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, na forma das decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que o descumprimento de obrigação acessória legítima, tão somente, a imposição de multa, a exemplo do AgRg no Ag 1.138.833/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 6.10.2009)" (AgRg no AREsp 783.791/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/12/2015, DJe 5/2/2016 e REsp 1583022/RS Relator: HUMBERTO MARTINS; SEGUNDA TURMA; DJe 13/04/2016.

Fala não ser possível a lavratura do presente Auto para os fins de cobrança de imposto, lastreado em omissão de saída, relativamente a operações cujo imposto devidamente pago, mas que por erro na geração de arquivos, tiveram os códigos/descrição dos produtos cadastrados de forma incorreta, possuindo todas as provas necessárias à exclusão da infração que lhe foi imputada, faltou ao ilustríssimo autuante a cautela que lhe é inerente na persecução da verdade material dos fatos, tornando-se a exigência fiscal, assim, desprovida de validade.

Diz ser certo que o Processo Administrativo Fiscal prima pela promoção da legalidade dos atos administrativos, tal qual a preconização ditada pelo artigo 5º, II, combinado com o artigo 150, II, da Carta Política de 1988. Decorre justamente desse primado a observância do princípio da Verdade Material em todos os seus atos, devendo a autoridade julgadora buscar a realidade dos fatos exatamente como ocorrida, seja nos procedimentos fiscalizatórios, seja na apuração e lançamento dos seus créditos.

Em razão desse Princípio entende que poderá o julgador determinar a realização de diligências e perícias fiscais, validando o seu livre convencimento de acordo com a situação fática efetivamente ocorrida. Nesse tocante, a Verdade Material apresenta-se como forma de garantia de outros princípios inerentes aos processos administrativos e/ou judiciais, como o Contraditório, a Ampla Defesa, e o Devido Processo Legal, podendo ser qualificado como um "sobre princípio" inerente à validade de todos os atos administrativos formalizados no processo fiscal.

Pontua que acatar os argumentos contidos na exigência fiscal significa, em outros termos, afrontar diretamente os valores principiológicos decorrentes da verdade material, pela clara inexistência da prática da infração imputada na Autuação.

Argumenta que o levantamento realizado não considerou o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque etc., tendo em vista o ramo específico em que atua, comércio varejista, sendo de conhecimento geral, (senso comum), que há perdas, furtos, quebra e deterioração de mercadorias nesta atividade econômica.

Menciona como prova do alegado o Relatório da ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados), onde aponta índice médio de quebra de estoque dentro da normalidade inerente a atividade econômica desenvolvida, em razão de perdas, quebras de mercadorias, deteriorações, produtos vencidos ou furtados dentro do estabelecimento, e o fato de tais perdas, por não representarem atividade de comercialização dos produtos, e sim prejuízos efetivamente sofridos, não podem ensejar o recolhimento do ICMS, por não se subsumirem a hipótese de incidência legalmente descrita, e o fato de o citado relatório especificar que o índice de perdas normais do setor de varejo dos supermercados é de 2,28%, e se perecíveis, é de 4,3% sobre o valor total dos estoques, sendo que as perdas se afiguram inerentes à atividade varejista desenvolvida, e não podem ser consideradas como omissão de saídas, como pretende qualificar a autuação.

Como a fiscalização não computa o índice de perda normal, desconsiderando as "quebras" de estoque, está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, tendo sido a matéria, inclusive,

já foi enfrentada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que, reconhecendo a necessidade da observância da chamada “quebra de estoque” pela auditoria, por conseguinte, que não deve ser reconhecida como omissão de saídas, julgou improcedente a autuação, na forma da Resolução 1961/98 da Câmara Superior, bem como o Acórdão JJF 2112-02/01, cujo trecho do voto condutor transcreve, além da decisão da 2ª Câmara, Resolução nº 507/99, Processo nº 1/2297/96, Auto de Infração nº 1/393.166/96, Sessão de 08/10/99, Conselheira Relatora Dulcimeire Pereira Gomes, do estado do Ceará.

Extraí de tais decisões quatro premissas: no levantamento de estoque as perdas devem ser consideradas; ao autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência; sobre as perdas, não pode ser presumida a omissão de saídas, no máximo a exigência do estorno do crédito; e as perdas não são exclusividade da atividade comercial, ocorrerá no transporte, na armazenagem, na exposição dos produtos ao cliente etc.

Esclarece que não se pode confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais, caso em que sobre as mesmas deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a empresa de omissão de saídas, trazendo mais uma vez, decisão ao julgar autuação semelhante no AI SF 005.01154/07-8 TATE 00.271/07-1, o que por esses motivos, resta sem amparo a acusação fiscal.

Diante de todo o exposto, amparado em dados reais demonstrados as escancaradas, fala ser o Auto de Infração insubsistente, não coadunando com a realidade fática, todavia, apesar de entender que a incerteza e iliquidez do Auto de Infração são evidentes e facilmente perceptíveis, caso se entenda que para formação do juízo de convencimento se fazem necessárias provas complementares as já apresentadas, desde já requer a realização de perícia e/ou diligência, e nesta oportunidade, apresenta os quesitos, que poderão ser complementados por outros quando da realização da perícia.

Aborda o fato de que agrava ainda mais a situação a fixação de multa no patamar de 100% do imposto, especialmente considerando que não incidiu na infração que lhe é imputada no presente Auto, sendo duas as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela, e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera, obedeceu estritamente aos termos legais, não tendo incorrido em qualquer infração.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Indica que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução e afora isso percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal, a qual veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Menciona a doutrina, representada por Ricardo Corrêa Dalla, sendo a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Indica que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, consoante transcrição da ADI 1075 MC, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24/11/2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT 139, 2007, p. 199-211 RDDT 137, 2007, p. 236-237, RE 523471 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209, bem como decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, no AC 2007.000633-3. 2ª C. Cível. Rel. Desembargador Rafael Godeiro. j. 02/12/2008.

E aponta que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o que o leva a requerer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), devendo ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez ser o artigo 112, do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Apesar do direito estar prenhe de certeza, fala que se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Solicita, pois, o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, e sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, e que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma que lhe seja mais favorável (artigo 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 138 a 146 aponta que em relação à arguição defensiva de “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”, motivo pelo qual requer a nulidade do presente Auto de Infração, a mesma não condiz com a realidade, uma vez que, conforme se pode observar na fl. 04, a cientificação de início da ação fiscal foi efetivada através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, sistema instituído pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no Artigo 127-D, nos termos transcritos.

Aduz que se pode depreender da simples leitura do documento de fl. 04 que a cientificação foi emitida em 03/10/2017, com data de ciência por parte da Autuada em 19/10/2017. Este procedimento, conforme disposição legal é considerada em caráter pessoal para todos os efeitos legais, e traz também as informações de cientificação do início e do tipo de ação fiscal: Auditoria Fiscal-Contábil.

Esclarece que o término da ação fiscal foi dentro do prazo de noventa dias, vez ser a lavratura do auto de infração em 26/12/2017, sendo o período a ser fiscalizado o exercício de 2016, o número da Ordem de Serviço: 504719/17 (mesmo constante nos dados da lavratura do lançamento), sendo o usuário responsável o emitente, que é o autuante.

Portanto, garante que todas as informações questionadas pela Autuada constam do documento oficial de comunicação à Defendente, devendo ser plenamente afastado o requerimento de nulidade do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação de existência de erros de concepção que acabam por ensejar omissão de

entradas/saídas, por não ter considerado a real movimentação de entradas e saídas de cada mercadoria, salienta que a empresa autuada exerce suas atividades no ramo de supermercados, e neste ramo de negócios, e no caso específico da impugnante, o cadastramento de mercadorias é realizado em diferentes etapas. Assim, por exemplo, as entradas, que são documentadas através de nota fiscal eletrônica, conferem determinados códigos e descrições aos itens, já as saídas, que são documentadas, na maioria das vezes, através de cupom fiscal e de nota fiscal de consumidor eletrônica conferem outros códigos e descrições aos mesmos itens.

Fala não ser anormal que um mesmo item seja cadastrado com diferentes códigos e descrições, ou até mesmo de forma incompleta, e a migração de sistemas citada pela Autuada em sua peça defensiva é tão somente mais um fato a ser observado no roteiro de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, e todos esses fatos que levam um determinado item a ser cadastrado de diferentes formas, quando dos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, foram objeto de um criterioso estudo, item a item, para que todas as efetivas movimentações de entradas e saídas fossem plenamente consideradas.

Menciona que para esses citados casos, quando um único item está especificado de diferentes formas, a Portaria nº 445/98, em especial no seu inciso III, do artigo 3º, transcrito, determina que seja efetuado o agrupamento desse item, sendo facilmente constatado que, para os itens em que a empresa utilizou códigos e descrições diferentes, foram realizados os agrupamentos constantes do Demonstrativo de páginas 07 a 09 “Omiss. saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de grupos de estoques” (demonstrativo completo no CD-R anexo à fl. 93) por se tratarem do mesmo produto, percebendo então que a Defendente não observou que os agrupamentos devidos foram efetivamente realizados, na forma do exemplo do agrupamento do item “DV 100 LARANJA 1L 1L” que cadastrado de quatro diferentes formas, de acordo com a tabela apresentada, sendo os dados retirados do Relatório “Omiss. Saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de grupos de estoques”, apontando ser evidente que a empresa não verificou cuidadosamente os relatórios da fiscalização anexados ao processo, não devendo, portanto, prosperar suas alegações.

Em relação ao argumento de ter sido levado em consideração o “*índice de perdas normais do processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebra de estoques etc.*”, diz ser realmente, notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

Frisa ser de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais, que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos, nos termos tratados pela legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem, na forma do artigo 312, inciso IV que disciplina esta questão, conforme transcrito, tendo o mesmo diploma determina no artigo 83, inciso IX, a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso IV, artigo 312.

Da análise dos dispositivos legais supracitados, verifica que, no caso dos eventos ali mencionados, deveria a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, sendo compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal, utilizando o CFOP 5927 “*Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”, e que a empresa não faz uso.

Aponta ser esta é a regra geral, existindo outros eventos semelhantes que podem acontecer nas empresas que também caracterizam a perda da mercadoria, é o caso das “quebras” citadas na defesa.

Salienta que a atividade da empresa autuada é a de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (hipermercado) e que na elaboração do

levantamento quantitativo do estoque de mercadorias, objeto desta infração, foram retirados desse levantamento todos os produtos fabricados internamente pelo estabelecimento, bem como, os seus insumos. Assim todas as mercadorias como frios, carnes e os diversos produtos que foram adquiridos pela autuada para fabricar outros produtos, não entraram nos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, ou seja, somente fazem parte desse levantamento mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

No caso da perda dessas mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, assevera que a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê, nem permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas, e, portanto, deveria a Autuada, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927, conforme já explicitado, o que evidencia que a empresa não cumpre a legislação neste específico caso, sendo prova inserida no Demonstrativo de fl. 29 que traz todos os CFOP's utilizados pela Autuada em sua escrituração, se percebendo, claramente, que, na discriminação dos CFOP's de saídas utilizados pela empresa durante o exercício de 2016, não há lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pela autuada.

Em relação aos julgamentos anexados aos autos, analisa as situações de não estar defendendo a não observância das perdas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, e sim, que para essas perdas serem levadas em consideração elas devem estar efetivamente comprovadas na escrituração e nos documentos oficiais da empresa para conferirem autenticidade ao que se está afirmando, o que não ocorre no presente caso, sendo que as decisões anexadas tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da atuada, com exceção da carne (julgamento de fls. 111 e 112), produto este que foi efetivamente retirado do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.

Em relação às devoluções esclarece que todas foram contempladas, já que interferem na movimentação dos estoques, tanto que os CFOP's 5202, 5209, 5411 e 6202 podem ser claramente vistos no Demonstrativo de fl. 29, na parte de "*CFOP'S considerados no levantamento*", e assim não devem ser acolhidos os argumentos defensivos concernentes a este tópico.

Frente a arguição de redução da multa a patamar razoável (entre 20% e 30%), aduz que a mesma está amparada pelo artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, e não há previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, falecendo competência ao mesmo para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei, e por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender a solicitação da Impugnante.

Quanto ao pedido de aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma, se posiciona no sentido de que não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada, nos termos do Artigo 112 do CTN.

Conclui, solicitando que, em virtude de que a empresa não trouxe elementos ao processo que pudessem elidir a presente acusação fiscal, seja o presente lançamento julgado procedente em sua plenitude.

VOTO

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

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a

instalação do contencioso.

Ainda assim existem questões preliminares a ser enfrentadas, o que passo a fazer neste momento. A arguição inicial é a de que existe incerteza acerca da apresentação da Ordem de Serviço e do seu correto cumprimento no prazo legal, a qual não vejo como prosperar. A Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário. Sendo um documento interno, a sua apresentação não se configura como obrigatória pelo preposto fiscal.

Abordando o aspecto normativo da Ordem de Serviço, Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. José Bushatsky Editor, pág. 67), esclarece que sendo *“ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado”*. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed., 2010, pág. 162): *“A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal”*.

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” *“Declaração exarada em processo”*.

Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob ação fiscal.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

De igual importância para a apuração do fato em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

Invoco a respeito do tema, trecho de voto em decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0326-12/11, no qual destaco os seguintes excertos do voto condutor daquela decisão prolatada pela então Conselheira Mônica Maria Roters:

“....o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o

consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

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:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

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;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados”.

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo, especialmente por constar à fl. 04 dos autos documento intitulado “Cientificação de Início de Ação Fiscal”, com número 44.159 de código da mensagem, postada em 03/10/2017, cientificada em 19/10/2017 e lida em 17/11/2017, informando ao sujeito passivo acerca da realização de trabalho de auditoria no estabelecimento, tendo, pois, a ciência do início do procedimento fiscal atendido ao disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e como a ação fiscal se findou em 26/12/2017, com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos sessenta e nove dias, prazo inferior aos noventa dias aduzidos pela defesa, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização. Ademais, em contraposição ao argumento da incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para aquela empresa a ser autuada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

Nesta ótica, e diante dos fatos acima narrados, foi plenamente respeitado o aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que a ação fiscal foi desencadeada contra si, em função de determinação legal, consubstanciada em Ordem de Serviço, fato que, ao meu entender, concorre para a plenitude do lançamento, e afastamento de qualquer pecha de nulidade a respeito do mesmo quanto a tal aspecto.

Quanto ao argumento da existência de grandes divergências de informações, gerando erros que prejudicariam a liquidez e exigibilidade do crédito tributário pretendido, o que o sujeito passivo atribui à metodologia adotada pelo Fisco, que partiria da presunção de omissão de saídas, em primeiro lugar é de bom tom se esclarecer que a acusação é a de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o que, de plano, afasta o argumento de presunção, pelo fato de que tal figura não se encontra descrita no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, o qual estabelece as

presunções de omissões de saídas de mercadorias tributadas.

Em segundo lugar, como se verá em momento posterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, os quais se existiram, não foram apontados de forma efetiva pela empresa autuada, muito embora a mesma tenha recebido os demonstrativos elaborados e que se encontram na mídia de fl. 93, com recibo de entrega firmado à fl. 94.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, a inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

- 1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*
- 2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*
- 3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*
- 4. Agravo regimental desprovido.*

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1
Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
Julgamento: 12/05/2015
Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA
Publicação: DJe 18/05/2015”

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Quanto ao mérito da autuação, como já visto anteriormente, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-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 efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

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

Daí pode 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 de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Importante esclarecer que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

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

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos*

sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e às normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão

da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi registrado que os levantamentos foram entregues para a empresa autuada, em mídia, sendo argumento defensivo o de que ocorreram erros de geração nos arquivos, o que não posso acolher, uma vez que o levantamento foi efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, que é a sua escrituração fiscal oficial, e reflete as operações realizadas pela mesma.

Quanto ao argumento de que, diante da alteração contratual envolvendo as empresas Wall Mart e Bompreço Bahia, as codificações dos diversos produtos foram alteradas, não tendo sido consideradas no levantamento, o que invalidaria o mesmo, no que foi refutado pelo autuante, observo que, com efeito, a mídia acostada ao feito, traz na planilha denominada “Lista de Grupos de Estoque”, o agrupamento de diversos códigos relativos a um mesmo produto. Assim, para o produto “MOLICO 280 G.”, por exemplo, foram reunidos no código do grupo 0641812 os códigos 0641812, 500563363, 1-000000641812 e 1-500563363-1.

Já para o produto SUNDOWN BLOQ SOL FPS15 120ML no grupo código 0000004122038 foram agrupados os códigos 0000004122038, 00500663819, 1-000004122038, 0000004122046, 00500663820 e 1-000004122046, sendo estes apenas dois dos vários casos analisados no lançamento, o que refuta a arguição defensiva em sentido contrário, sendo apenas exemplos coletados da referida planilha que contém, na sua inteireza setenta folhas nas quais se indicam os grupos e respectivos produtos agrupados, devidamente analisados.

Fato é que o agrupamento foi devidamente realizado, em conformidade com a disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, inciso III:

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

(...)

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”.

Assim, o resultado apresentado reflete o agrupamento de diversos códigos num mesmo item, dando credibilidade e certeza ao levantamento efetuado, motivo pelo qual não posso acolher a argumentação da defesa.

No tocante à existência de eventuais perdas, por perdas, quebras ou quaisquer outros motivos, a legislação do ICMS prevê especificamente tal possibilidade, e aqui, caberia à empresa comprovar que efetuou as suas operações de acordo com o preceito normativo, mediante apresentação de documentos fiscais que comprovassem os ajustes realizados, o que não consta nos autos, e impede de acolher tal argumento.

Posso mencionar, por sua inteira pertinência, artigo de autoria de integrante do mesmo escritório que subscreve a peça de defesa, Fernando de Oliveira Lima, disponível no site <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2utd/perdas-de-mercadorias-estorno-de-credito-fernando-de-oliveira-lima>, o qual assim se posiciona a respeito do tema:

“Uma constante na vida das empresas industriais e comerciais é a quantidade de insumos e mercadorias que são furtadas, roubadas, inutilizados ou deteriorados em face da produção normal ou obsolescência, no decorrer de suas atividades. Neste sentido, o fisco vem exigindo o estorno do crédito fiscal, para os impostos e contribuições não-cumulativos.

E o fisco não tem dificuldade de apurar as diferenças de estoques, quer nas indústrias quer nas atividades comerciais. No comércio, mesmo para os varejistas, a facilidade do levantamento está na implantação do ECF (Equipamento Emissor Fiscal); e, nas indústrias com os controles industriais de que dispõe o fisco, é fácil apurar as diferenças de perda de insumos, em decorrência da sua atividade.

As modalidades de perda, até por pressão da concorrência, nem sempre são recuperadas mediante adição ao preço de venda. Além disso, as seguradoras nem sempre cobrem essa espécie de custos porque as empresas não têm como comprovar. O pior é que, ainda por cima, os contribuintes são obrigados a arcar com a obrigação do estorno, mediante anulação dos créditos, efetivadas por ocasião da aquisição dos tributos e contribuições IPI, ICMS, PIS e COFINS registrados quando da aquisição desses insumos ou

mercadorias.

É certo que algumas empresas que não enfrentam tanto a concorrência predatória, conseguem repassar, no preço de venda, para o adquirente, essas perdas. Porém outras, que enfrentam concorrência predatória, é normal arcar com os custos, sem repassá-los para o adquirente sob pena de ser massacrado pelo mercado concorrente.

Ocorre, porém, que muitas vezes, até por desconhecimento do setor fiscal, e também por falta do conhecimento da legislação, poucas empresas efetuam o estorno do crédito, passando, consequentemente, a correr o risco de serem vitimadas por ação fiscal que lhe aplicam penalidade, mediante autuação fiscal, exigindo além da glosa do crédito, multa que varia de 75% a 200%, a depender do tributo e do Estado, além dos acréscimos de juros a base SELIC.

Sendo assim, passemos a demonstrar a previsão legal de cada um dos tributos que exigem o estorno:

(...)

Conclusão

É recomendável que se mantenha controle das perdas e, se for o caso, procure fazer seguro nesse sentido, porque, além de ter que arcar com o prejuízo causado pelo furto, roubo, inutilização ou deteriorização de suas mercadorias ou insumos, as empresas deverão, por lei, também, estornar de suas escritas os créditos fiscais oriundos da aquisição desses insumos ou mercadorias, a fim de não serem penalizadas pela terceira vez, com a lavratura do Auto de Infração pelo fisco no qual glosará o crédito fiscal e aplicará, a depender do caso, multa variando entre 75% a 100% e juros SELIC.”.

Ou seja: a própria defesa sabe dos cuidados que devem ser observados em relação às perdas e quebras, sendo que o estado da Bahia adota posicionamento no sentido contido no artigo 312 do RICMS/12 de que:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar”.

No mesmo sentido, também dispõe o artigo 83 do RICMS/12:

“Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:

(...)

V - na regularização em virtude de diferença de preço, quantidade, volume ou peso de mercadoria;

(...)

IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais”.

Ou seja: para ajustes decorrentes de perdas ou quebras, deve ser emitida nota fiscal, que ao tempo em que estorna o crédito fiscal, ajusta os quantitativos dos estoques, evitando as distorções decorrentes de tais ocorrências, o que não consta nos autos ter sido realizado pela autuada, até pelo fato do Demonstrativo de fls. 29 e 30 indicar a relação dos CFOPs tendo como base a EFD do contribuinte, não constando o CFOP 5927, correspondente a “lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, a ser feito quando constatadas perdas nos estoques, por deterioração, vencimento da validade, quebra, sinistro, fruto, ou ocorrência similar.

Em relação ao produto carne, aventado na peça defensiva, inclusive com decisão prolatada no Estado do Ceará, o próprio autuante esclareceu que não incluiu no levantamento realizado tal produto, bem como aqueles outros que são utilizados como matéria prima para confecção de outros produtos comercializados pela empresa. Assim, pelos expostos argumentos, não posso acolher a tese defensiva relacionada às perdas e quebras eventualmente ocorridas no estabelecimento da autuada.

Já o Relatório da ABRAS apenas e tão somente demonstra a existência de quebras e perdas no ramo de supermercado, não possuindo, entretanto, o condão de desobrigar os contribuintes dos procedimentos expressamente previstos na legislação tributária estadual.

Não se está aqui se desconsiderando a existência de perdas ou quebras nos estoques da autuada, apenas e tão somente o fato das mesmas não estarem documentadas, como exige a legislação

local, e essa documentação apenas seria através da emissão da respectiva nota fiscal.

Tal tema não se constitui em novidade nem para a autuada, nem para o Fisco, inclusive já foi devidamente apreciado em outras ocasiões, quando de julgamentos de Autos de Infração sobre a mesma matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF 0349-12/14, CJF 0432-13/13 e CJF 0299-12/17.

Do Acórdão CJF 0349-12/14 julgado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, julgado em 11 de novembro de 2014, o qual acolho e adiro integralmente, extraio o seguinte trecho do voto condutor, de relatoria do então Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

“(…) No mais, do julgamento realizado pela JJF, verifico que o mesmo analisou detalhadamente todas as matérias aduzidas no presente processo, e de acordo com as peças processuais apresentadas (levantamentos, mercadorias levantadas, etc.), entendo que não existe necessidade de se procrastinar a lide sob questões que além de estarem comprovadas, vale salientar que a autuação está embasada na legislação estadual, além de que a empresa não trouxe aos autos prova legal dos seus argumentos.

Outrossim, analisando as peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 39, 41 e 42, do RPAF/99, sendo as infrações descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que as embasam, estando elas determinadas, com segurança, bem como identificado o infrator. Não vislumbro nos autos qualquer vício que inquine o Decisão recorrida ou o lançamento de nulidade e a lide tem transcorrido no âmbito do devido processo legal.

Assim, indefiro a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

No mais, o Recurso apresentado passa por três vertentes. A primeira diz respeito à insurgência do recorrente a respeito de perdas normais na sua atividade comercial, restringindo suas alegações à infração 1. A segunda de que a Portaria nº 445/98 foi desobedecida (não houve o agrupamento das mercadorias e feito por itens selecionados pelo próprio autuante). Por fim, a terceira de que as penalidades aplicadas são confiscatórias e desproporcionais.

Em atenção à discussão trazida pelo recorrente quanto às perdas existentes quando do exercício de suas atividades, relativamente à infração 1, primeiramente observo que ele trouxe para consubstanciar seus argumentos diversos Acórdãos deste Colegiado que tratam de perdas (quer “normais” ou “anormais” de produção) em estabelecimentos fabris.

Elas não dão substrato aos seus argumentos, pois o recorrente é empresa comercial varejista, atuando no segmento de hipermercado. E, para que contestações, como a ora apresentada, não pudessem surgir, os autuantes não incluíram no levantamento fiscal todos os produtos pela empresa fabricados, bem como seus insumos, restando tão somente àqueles adquiridos com o fito de comercialização. Além do mais, ressalto que a mercadoria “carne”, de igual forma também não foi, no levantamento, incluída (fl. 268 dos autos).

No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade do recorrente, ou em outros ramos comerciais. Não se discute que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam 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 recorrente) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário desta aquisição (e aqui adstrito à infração 3, conforme Recurso). Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, 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, determina 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 impõe 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 à reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

E, apenas como observação: todas as devoluções de mercadorias devidamente documentadas, foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque já que ele representa a movimentação de mercadorias registradas na escrita fiscal do contribuinte.

Desta forma, razão não assiste ao recorrente em pretender desconstituir a infração 01, tanto em relação às perdas normais, perecimento, deterioração, uma vez que restou nos autos, sem qualquer prova em contrário, que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos expressamente exigidos na legislação. Em razão disso, resta subsistente a Infração 1.

No mais, no que se refere à Infração 2 o recorrente aduz, de forma genérica, que o autuante não levou em consideração o desmembramento dos produtos e todos os códigos gerados. Da análise dos autos, verifico que o autuante cumpriu todos os requisitos da Portaria nº 445/98.

Da análise dos demonstrativos que compõem o levantamento quantitativo evidencia que o autuante tomou os devidos cuidados ao elaborar o levantamento, razão pela qual nem o recorrente demonstrou, e nem esse Relator vislumbra equivoco quanto à quantificação das mercadorias incluídas na auditoria fiscal. O autuado, por sua vez, não indica, em seu Recurso, quais os itens em que foi utilizado código equivocado.

Assim, entendo restarem aplicáveis os arts. 140 e 143 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Por falta de prova, não há como prosperar a alegação defensiva ...”.

Ou seja: da leitura de tal voto se verifica que os argumentos defensivos ali apresentados são rigorosamente os mesmos da presente autuação, os quais, à vista do mesmo, não têm obtido sucesso neste Órgão.

Faltou, como já visto, a colação aos autos das provas relativas às alegações defensivas, as quais não vieram ou foram apresentadas até o presente momento, o que fragiliza e vulnera as teses apresentadas, e tal fato encaminha a lide para a manutenção da autuação;

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas dos Estados de Pernambuco e Ceará, as mesmas não fazem coisa julgada no Estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da defendente. Quanto aos Acórdãos deste CONSEF, da mesma forma, não vinculam o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como por dizerem respeito a situações diversas das aqui analisadas.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui

competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o 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 esta 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 não 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) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

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

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

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de

Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada e nos documentos constantes da segunda informação fiscal prestada, o que invalida tal argumento.

Assim, diante dos argumentos esposados ao longo deste voto, julgo o lançamento procedente em toda a sua inteireza, tal como lançado inicialmente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0005/17-3** lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$119.304,43**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR