

**PROCESSO** - A. I. Nº 281424.0005/17-3  
**RECORRENTE** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acordão 5º JJF nº 0080-05/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/07/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0122-12/19

**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 Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado que 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, folhas 07 e 92.*

Após impugnação (fls. 99 a 118) apresentada pelo autuado e informação fiscal (fls. 138 a 146) prestada pelo autuante, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5ª JJF que optou pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

### 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 CJP 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 10 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 coligar 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, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.*

*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 conseqüentemente, 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 desfeitos 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 indeferir-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-decredito-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, conseqüentemente, 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 inquie 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 equívoco 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 equivocados. 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 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) 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.*

Inconformado com a decisão proferida pela 5ª JF, o autuado através de seus advogados, apresentou Recurso Voluntário tempestivo às fls. 180 a 200, pelos motivos que expôs.

Inicialmente pleiteou a nulidade do presente lançamento por cerceamento do seu direito de defesa, ao alegar que da forma que o levantamento de estoque foi elaborado, não teve como conferir o levantamento fiscal, porque as mercadorias não foram devidamente identificadas, bem como não foram indicadas as notas fiscais de onde se extraiu as informações para a lavratura do auto ou qualquer outro dado que o contribuinte pudesse confrontar tais informações com as constantes em suas notas fiscais.

Informa os casos dos produtos, 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 de descrição (fls.187).

Asseverou que o lançamento de ofício incorreu em nulidade, pois impediu a compreensão do cálculo do imposto, por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, e esta ausência dos documentos fiscais mencionados pelo autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não são supríveis ou presumíveis.

Transcreveu jurisprudências deste CONSEF e do Tribunal Administrativo de Pernambuco, no sentido de seu alegado.

Entende que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário

Citou doutrina sobre a ilegalidade do cerceamento ao direito de defesa em face do direito fundamental albergado no Art. 5º, da Carta Magna CF/88, consagra, que, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda dentro do pedido de nulidade, citou também o Decreto nº 7.629/99, que regulamenta o processo administrativo fiscal tributário e que exige que o auto de infração seja claro, de modo que distinga os dados indispensáveis à constituição do montante do crédito tributário apurado, em especial, os documentos que suportaram a autuação, sob pena de nulidade conforme diz o Art. 18, o qual reproduz.

A recorrente também pediu a improcedência da infração em razão do autuante não ter levado em conta as perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição bem como o índice relativo à devolução, “quebras” de estoque, etc.

Entende que caberia o autuante provar que as perdas registradas pela Recorrente são anormais ou mesmo que não são perdas. Jamais desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas sem a emissão de notas fiscais.

Transcreveu julgados da Junta e da Câmara deste Conselho, nos quais restou reconhecido que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saída, bem como que as perdas não são exclusividade da atividade comercial, ocorre também no transporte, na armazenagem e exposição do produto ao cliente, etc.

Transcreveu também julgado do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, para explicar que a perda normal ou anormal não pode ser presumida como omissão de saída e se for anormal o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente.

Nesse aspecto, citou e transcreveu o Inciso V do Art. 100. do RICMS/BA, este que determina o estorno do crédito nos casos de quebra anormal. Com isso a base de cálculo seria o valor da

entrada e não o da saída, sem falar que a alíquota a ser considerada seria a da entrada e não a da saída.

Diante de tais informações, aduz que o fato de o Fisco não considerar as perdas normais inerentes à comercialização do produto, distorce completamente a realidade apresentada, fato que torna o auto de infração ilíquido e incerto, devendo o mesmo ser julgado totalmente improcedente.

Pede ainda a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em se desfavor

A Recorrente ainda criticou a exorbitância da multa aplicada, a qual considera abusiva, pela ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação da multa em tela e pela exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco. No que se refere ao primeiro item, entende a Recorrente que tal penalidade depende de demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Já quanto a segunda questão, questionou que as multas aplicadas violaram frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV da Constituição Federal. Explica que por meio de tal dispositivo, a Constituição 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.

Pede ainda a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em se desfavor.

Pede também que seja levado em consideração o benefício da dúvida, do *“in dubio pro contribuinte”*.

Finaliza solicitando que seja decretada da improcedência do crédito tributário, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal.

Não sendo este o entendimento, requer a redução ou o afastamento da multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco e que no caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao contribuinte.

Por fim invoca o art. 112 do CTN, para requerer a aplicação da interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

A Recorrente interpôs um Recurso Voluntário, tempestivo, contra a Decisão proferida pela 5ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração, com o objetivo de exigir ICMS do sujeito passivo, no valor histórico de R\$119.304,43, em decorrência do cometimento de uma única infração, referente a falta de recolhimento do ICMS apurada através de levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2016.

Após o levantamento quantitativo feito pelo autuante, restou constatado uma omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que as de entrada, portanto, o sujeito passivo foi autuado por ter deixado de recolher o imposto em razão de ter dado saída de mercadorias tributáveis sem emitir as respectivas notas fiscais e consequentemente sem escriturá-las.

Na súplica recursal, o sujeito passivo inicialmente suscitou a nulidade do lançamento de ofício, alegando preterição do seu direito de defesa e por descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Disse a Recorrente que a metodologia empregada pelo Autuante, não permitiu a realização da correta rastreabilidade da movimentação de cada produto, desconsiderando a movimentação de diversos produtos.

Afasto tais pedidos, pelos motivos que abaixo detalho.

Este lançamento de ofício foi lavrado com base na legislação tributária da Bahia, tendo como principal norteador a Portaria nº 445/1998, que dispõe sobre os procedimentos para realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Ao analisar os demonstrativos, as planilhas e toda documentação acostada aos autos, constatei que o levantamento seguiu rigorosamente o disposto na citada Portaria.

O agrupamento de produtos que foi realizado, ponto também questionado pelo sujeito passivo, teve como premissa o disposto no Inciso III, do Art. 3º abaixo reproduzido:

*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. (grifos nossos).*

Observei também nas planilhas elaboradas pelo autuante, que o preço médio das saídas, determinante para formação da base de cálculo tributável, foi devidamente inserido com base na movimentação de saídas, todas elas listadas na planilha denominada “relação de notas fiscais saídas utilizadas no levantamento”, através de cupons e notas fiscais emitidas, devidamente codificadas.

O Artigo que indica como deve ser apurado esse custo médio consta registrado no inciso I do Art. 5º também da Portaria, abaixo reproduzido:

*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 explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, art. 60,II, “a”); (grifos nossos).*

Constatei que os preços médios foram inseridos nas planilhas exatamente conforme dispõe a legislação supracitada.

Outro ponto relevante observado é em relação ao inventário inicial e final, que também constam detalhados no demonstrativo geral das omissões, e foram inseridos com base nas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo em sua Escrita Fiscal Digital, trazidas pelo bloco H, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Ademais, cabe registrar, que parte dos demonstrativos contendo os débitos lançados constam impressos às fls. 38 a 39 e todas as planilhas necessárias para entendimento das infrações tipificadas, relacionadas ao levantamento quantitativo de estoque, constam na mídia acostada ao presente processo à fl. 93, exatamente conforme preconiza a Portaria nº 448/1998.

Portanto, resta evidente que no presente lançamento foram obedecidos todos os princípios atinentes ao processo administrativo fiscal, quais sejam, princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito, conforme dispõe o art. 2º, do RPAF/BA, estando, em sua integridade, adstrito a lei.

No mérito, o sujeito passivo suscitou a improcedência do auto de infração por ter sido desconsiderado pelo autuante as perdas normais e “quebras” de estoque e por ter sido exigido o imposto pelo valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal com base nas entradas.

Também afastos tais alegações, primeiro, pois se houve perda de mercadorias por qualquer motivo que fosse “deterioração, perecimento, sinistro, furto, etc.”, caberia à própria autuada emitir nota fiscal com esse fim específico, e desta forma esta informação seria levada em conta nos demonstrativos, no que se refere a quantidade e valores monetários, da mesma forma como

funciona com uma nota fiscal de venda, por exemplo. E essa explicação, serve também para o questionamento do estorno do crédito fiscal, que é realizado com base em informações dessas mesmas notas fiscais. Se não foram emitidas tais notas, ficaria impossível de a imputar esses dados em seu levantamento.

Quanto à exorbitância da multa aplicada, ainda que eu concorde que é um percentual relativamente alto, a mesma está contida em Lei e foi devidamente detalhada no lançamento de ofício (Inciso III do Art. 42). Ademais, esta Câmara de Julgamento Fiscal não tem competência para reduzi-la em razão de se tratar de multa decorrente de obrigação principal. A previsão nos dá possibilidade de redução apenas das multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, nos termos do art. 158 do RPAF/99.

Sobre o seu pedido do “*in dubio pro contribuinte*”, não posso acatar pois não há dúvida quanto a infração e a penalidade, que foram devidamente tipificadas e relatadas, tendo o sujeito passivo exercido seu direito de defesa, conhecedor do que havia sido acusado.

Por fim indefiro o pedido de perícia, pois a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e por ser desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0005/17-3**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.304,43**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS