

PROCESSO - A. I. Nº 281424.0010/18--5
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0077-02/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0270-12/19

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

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 232 a 251) interposto em face do Acórdão nº 0077-02/19 (fls. 198 a 222), da lavra da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluirá em 10/04/2019 pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 13/12/2018, contempla a infração única, assim descrita:

INFRAÇÃO 01 (04.05.02) – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foi lançado o valor de R\$1.183.895,71, acrescido de multa de 100% e demais acréscimos legais. Houve enquadramento legal do lançamento do imposto no art. 2º, inciso I e art. 23-B, estes da Lei 7.014/96, c/c art. 83, inciso I, do RICMS/12 (Dec. nº 13.780/2012), e com o art. 13, inciso I, a Portaria nº 445/98; e da multa, no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

A lide gravita em torno de uma auditoria de estoques empreendida pelo Auditor Fiscal Autuante entre out/2018 e dez/2018, em relação ao exercício fechado iniciado em 01/01/2015 e finalizado em 31/12/2015. Ao verificar que certas mercadorias não apresentavam, no estoque, quantidades condizentes com aquelas que, segundo a escrita fiscal do Sujeito Passivo, ingressaram no estabelecimento e dele saíram, foi lavrado o auto de infração que contemplou a grave acusação de omissão de saídas, e infligiu ao autuado uma penalidade pecuniária elevada, equivalente a 100% do valor do ICMS lançado.

O Autuado, regularmente notificado em 14/12/2018, apresentou tempestivamente suas razões de Defesa às fls. 99 a 120, nas quais deduziu: a) preliminar de nulidade da ação fiscal, indicando críticas à atividade fiscalizatória (incerteza no prazo de conclusão da ação fiscal e desconsideração, pela auditoria, da totalidade das operações efetuadas) e que inviabilizariam o exercício do contraditório e ampla defesa; b) nulidade do auto de infração por inobservância da Portaria nº 445/98, por não contemplar a diversidade de códigos no controle de estoques do Sujeito Passivo; c) nulidade do auto de infração por desconsiderar as perdas e quebras normais decorrentes da atividade desenvolvida pela Autuada; d) caráter desproporcional da multa aplicada; e) aplicação do princípio *“in dubio pro contribuinte”*; f) produção de provas, em especial a juntada de documentos e a realização *“de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”* (fl. 120).

A Informação Fiscal de fls. 181 a 194 refutou todos os argumentos da Defesa e sustentou a

autuação em sua integralidade. Demonstrou que todo o procedimento da auditoria foi seguido em conformidade com a legislação, tendo o Sujeito Passivo sido cientificado até mesmo do inteiro teor da Ordem de Serviço de forma presencial, com a aposição de seu ciente em 14/12/2018 (fl. 04). Do mesmo modo, foi devidamente cientificado do início da Ação Fiscal por meio do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), conforme mensagem expedida em 23/10/2018, lida em 08/11/2018 (fl. 05). Aduz que “*a Defendente não compulsou os autos com devida atenção*”, já que juntamente com o auto de infração lhe foram entregues em mídia, integralmente, e impressos parcialmente em papel os relatórios sintético e analítico da auditoria, conforme recibo por ela aposto nos documentos que externalizaram a notificação.

Esclareceu-se que todas as mercadorias foram agrupadas aos seus produtos afins, de modo que a auditoria de 41.136 produtos já deixara de considerar, por exemplo, aqueles sujeitos a substituição tributária, os isentos, os destinados ao consumo ou ao ativo immobilizado do estabelecimento. Observa que a autuada é empresa de grande porte no segmento de supermercados, e realiza controle automatizado de ingressos e saídas de mercadorias, tratando-se de um Centro Distribuidor da empresa. Aponta que com o advento da Escrituração Fiscal Digital (EFD), há dispositivos da Portaria nº 445/98 que perderam “eficácia jurídica”, já que os itens passam a ser identificados com exatidão, e que “*o fato das descrições serem semelhantes, até por falta de critérios e de um maior zelo no cadastramento dos itens por parte da Autuada, não é justificativa para que se efetue agrupamento de itens, pois tiveram entradas, saídas e foram inventariadas todas de forma individual, plenamente identificadas.*”

Concordando com o Autuado, que seu processo empresarial comporta perdas normais, destacou que “*esses 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.*”, e que a prova de que a empresa não segue as regras do RICMS/12 (art. 312; art. 83, inciso IX) quando se verifica que durante o exercício de 2016 não há lançamentos com o CFOP 5927 (baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração).

Destacou, enfim, que a multa aplicada decorre de preceito da Lei Estadual do ICMS, sem previsão para sua redução, e afirma que não houve em sua atividade qualquer dúvida que justificasse a aplicação da interpretação mais favorável ao Sujeito Passivo.

Em julgamento realizado em 10/04/2019 (fls. 198 a 222) a 2ª JJF acolheu as alegações do sujeito passivo, consoante fundamentação a seguir transcrita:

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 Bushatcky 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 a 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 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 transscrito 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. 05 dos autos documento intitulado "Cientificação de Início de Ação Fiscal", com número 101.875 de código da mensagem, postada em 23/10/2018, científica em 08/11/2018 e lida em 12/11/2018, 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 13/12/2018, com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos cinquenta 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 aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que 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.

Em relação ao argumento de que apenas foram entregues ao sujeito passivo os demonstrativos sintéticos, os quais impediriam a sua plena defesa, e o exercício do contencioso, observo que, contrariamente a tal alegação, o autuante entregou em mídia à empresa (fl. 91), todos os demonstrativos e relatórios gerados pelo sistema de auditoria, quer sintéticos, quer analíticos, consoante se verifica no recibo de fls. 92 e 93, descabendo, pois, a alegação da defesa, ou qualquer violação a princípios do processo administrativo fiscal.

Quanto a 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 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. 91, com recibo de entrega firmado às fls. 92 e 93.

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, de inexistência de cerceamento de defesa,

ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, datada de 18/10/2016, a qual possui a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. I – O indeferimento de realização de prova pericial, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa, nem tampouco violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mormente havendo nos autos acervo documental, suficiente para o julgamento da demanda. II- A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico. Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova”.

Nela, a prova pericial requerida não se demonstra necessária para a causa, e o deferimento de uma determinada prova depende de avaliação do julgador sobre o quadro probatório existente e sobre a necessidade dessa prova, prevendo o artigo 130 do Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

“A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico”.

Em outro trecho da decisão, consta que “por seu turno, justifica-se a necessidade da produção de provas sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico.

Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova.

No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”.

Importante explicitar a existência de diversos precedentes do TRF-3 que enfatizam que cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da perícia, uma vez que “a valoração que se dará às provas a serem produzidas depende do livre convencimento motivado, não estando este Juízo adstrito ao laudo pericial a ser produzido (art. 436, do CPC/73)”.

No mesmo sentido, menciono a seguinte decisão, 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”

Ainda a respeito de tal tema, para Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Gruz Arenhart e Daniel Mitidiero (O Novo Processo Civil. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2015, pág. 269/270), “o juiz tem o poder – de acordo com o sistema do Código de Processo Civil brasileiro –, quando os fatos não lhe parecerem esclarecidos, de determinar a prova de ofício, independentemente de requerimento da parte ou de quem quer que seja que participe do processo, ou ainda quando estes outros sujeitos já não têm mais a oportunidade processual para formular esse requerimento...se o processo existe para a tutela dos direitos, deve-se conceder ao magistrado amplos poderes probatórios para que possa cumprir sua tarefa” situação que se amolda ao presente caso, na

hipótese de eventualmente a prova da acusação não estivesse nos autos, ou seja, a diligência seria solicitada de ofício.

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.

Além disso, o contribuinte não atendeu ao quanto disposto no artigo 145 (o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço), o que resulta em mais um motivo para o indeferimento de tal pleito.

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 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, 1ª 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 as 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 não foram agrupados diversos produtos, não se respeitando o teor do artigo 3º da portaria 445/98, o que, na ótica da empresa, desembocaria na improcedência do lançamento.

Esta não é a realidade: primeiro, pelo fato de ter sido sim, o agrupamento realizado para os produtos similares ou iguais, ainda que cadastrados com códigos diferentes. Segundo, por que aqueles itens listados pela autuada, como exemplo, inseridos na peça impugnatória, em verdade, e o autuante em sede de informação bem demonstrou, não se caracterizam como produtos iguais, sequer similares, o que não justificaria o solicitado agrupamento. Terceiro, pois, da análise dos dados na mídia inserida com os demonstrativos, todos aqueles listados apresentaram omissões de saídas, o qual não alteraria os resultados em relação às quantidades apurado a título de infração, apenas os indicando conjuntamente, ao invés de separadamente como feito pelo autuante. E por último, os itens semelhantes ou iguais foram devidamente agrupados para efeito de apuração do débito. Logo, este argumento não pode ser acolhido, ficando mantido o levantamento realizado.

Em conclusão, fato é que o agrupamento foi devidamente realizado, em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, inciso III, ainda que a defesa tenha apontado em contrário:

“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, conferindo autenticidade e dando credibilidade e certeza ao levantamento efetuado, motivo pelo qual não posso acolher a argumentação da defesa.

No tocante a existência de eventuais 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 e que subscreve a peça de defesa, Dr. Fernando de Oliveira Lima, disponível no site <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2utd/perdas-de-mercadorias-estorno-de-creditofernando-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 pela existência de Demonstrativo colacionado à informação fiscal, indicar a relação dos CFOP's 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.

Desta maneira, 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, 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 inquira 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 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 tem 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 e judiciais de outros estados da Federação, as mesmas não fazem coisa julgada no estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da defendant. 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 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, um 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 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, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 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.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo deduziu razões de Recurso Voluntário às fls. 232 a 251, reiterativas da defesa, inovando muito pouco em sua argumentação.

Refutou a consideração, formulada pela 2ª JJF, de que a Ordem de Serviço é de controle interno da Administração Pública e nem caberia apresentá-la aos autos, para discorrer longamente sobre a “*incerteza quanto ao prazo de validade da ordem de serviço*” (fls. 234 a 238).

Aduziu que a apresentação de planilhas pelo Autuante não é suficiente para afastar o cerceamento de defesa, pois ausentes as indicações das notas fiscais de entrada e saída consideradas no levantamento, inviabilizando o questionamento das conclusões apresentadas, não sendo suficiente aduzir que tais dados se encontram em ambiente de comum acesso, o SPED (fls. 238 a 242).

Insistiu em criticar a auditoria por inobservância da Portaria nº 445/98, por não agrupar mercadorias semelhantes. Reeditou os argumentos sobre as perdas, afirmando que “*o Autuante deixou de considerar a baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dos produtos*”.

Renovou o pedido de reforma da multa, dada a sua exorbitância e ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude.

Reiterou a aplicação do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, ratificando os requerimentos genéricos para produção de prova por meio de documentos e de perícia técnica.

VOTO

A via recursal eleita pelo sujeito passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição. Sou pelo seu conhecimento.

Relembre-se que o Recurso Voluntário versa apenas sobre aqueles instrumentos de aferição indireta de omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas internas, ao

constatarem-se omissões na escrituração de saídas. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica consiste em examinar os registros contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo. Assim, examinam-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2014), o estoque final, no final do exercício a ser auditado (2015), comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Parece, como se disse ao longo dos autos, que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operação de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa.

O que se nota, entretanto, é que usualmente há equívocos de escrituração contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída. Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, aí a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Nesse sentido, divirjo dos fundamentos da decisão de piso. Quando a acusação afirma que o Sujeito Passivo deixou de pagar ICMS por omitir receita, conforme apurada em levantamento quantitativo de estoques, não há dúvida que, por uma aferição indireta e a partir de uma presunção legal (como conclui este CONSEF em alguns julgados, cito o Acórdão CJF 0306-11.18;).

Dito de outro modo: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente as suas perdas, por exemplo, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre a qual não incidirá ICMS, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento).

Assim, percebe-se a justa preocupação do fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Sujeito Passivo alega que não obteve informações suficientes da ação fiscal de modo a viabilizar sua defesa. Com a devida vênia, não concorre para a sua defesa o fato de que há nos autos um documento intitulado “Ordem de Serviço nº 504952/18”, fls. 04, em que se vê a data da fiscalização a “iniciar em 10/2018”.

Nesse documento, foi apostada a caneta uma rubrica e uma data (14/12/2018). Essa rubrica e essa data são compatíveis com todas aquelas apostas no termo de notificação do auto de infração (fls. 02 e 03); no resumo geral das infrações apuradas (fl. 08); na página final de cada relatório (fls. 11, 14, 17, 20, 23, 26, 29, 32, 35, 38, 41, 43), no Recibo de Arquivos Eletrônicos (fls. 92 e 93).

Observo, ainda, a semelhança entre essa rubrica e aquela constante no documento de identidade de fl. 96, de Luciano Resende Santana, CPF nº 394.923.115-34, que também é indicado na Procuração de fl. 94, com poderes suficientes para “acompanhar processos administrativos junto a quaisquer repartições públicas”, “representar perante a sefaz – secretaria de estado dos negócios da fazenda” e “representar perante todos os órgãos públicos federais, estaduais, municipais e autarquias”.

Ademais, constato nos autos um CD de fl. 91 contendo arquivos digitais com a nomenclatura idêntica àquela indicada no Recibo de Arquivos Eletrônicos (fls. 92 e 93). Dentre esses arquivos, há um intitulado “Infração 1_IE 40721448_Relação Notas Fiscais Entradas_Omissão de Saídas_2015” e outro intitulado “Infração 1_IE 40721448_Relação Notas Fiscais Saídas_Omissão de Saídas 1_2015”, os quais contêm os dados que, segundo o Sujeito Passivo, lhe foram sonegados e seriam essenciais à sua defesa.

Também não vejo, de igual sorte, a pretensa inobservância, pela autuação (como também não o viu a 2ª JJF), dos preceitos da Portaria nº 445/98, já que houve, sim, agregação das mercadorias por semelhança e, com efeito, diante dos diversos elementos aptos a indicar a espécie de mercadorias (reporto-me à Informação Fiscal no particular), não nos parece razoável que o autuado tenha tido qualquer dificuldade em oferecer sua defesa a partir dos papeis de trabalho que lhe foram apresentados.

Não vejo, portanto, como enxergar nos autos qualquer preterição de seu direito de defesa. Afasto as preliminares arguidas, uma vez mais com uma pequena divergência em relação aos extensos fundamentos da decisão de piso. Despiciendo perquirir a natureza jurídica da Ordem de Serviço, se a alegação do Sujeito Passivo não se sustenta nas provas dos autos.

Em relação às perdas, convém repisar, creio que o órgão julgador de primeiro grau julgou adequadamente a lide. O Sujeito Passivo não foi bem-sucedido em demonstrar que registra adequadamente as perdas, e o acórdão recorrido foi suficientemente claro em demonstrar o dever de se o fazer.

Nesse sentido, penso que se o Sujeito Passivo se louvasse em seguir as normas processuais para a formulação do pedido de perícia ou diligência fiscal, evidenciando em que medida essa prova poderia, no caso concreto, contribuir para a sua defesa, até se poderia cogitar a sua adoção. Contudo, diante da flagrante evidenciação de que sua escrita contábil e fiscal se encontra viciada (por não registrar devidamente as perdas), constato que o autuado nada trouxe em termos valorativos ou quantitativos que pudesse suscitar a necessidade de realização do trabalho revisional pretendido. Mantendo, portanto, a decisão de piso que indeferiu o pedido, com fulcro no art. 147, I, “a”, “b” II, “a” do RPAF/99.

Sobre o seu pedido do “*in dúvida 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, convededor do que havia sido acusado.

Enfim, em relação à multa, com as reservas desta Relatoria em relação ao montante que a legislação arbitra, devo reconhecer que a mesma está prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96. Trata-se de questão que foge à competência das instâncias administrativas de julgamento, nos termos do art. 167 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 281424.0010/18-5, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.183.895,71**, 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, 09 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS