

**A. I. Nº** - 206897.3016/16-7  
**AUTUADO** - SANDVIK MINING AND CONSTRUCTION DO BRASIL S/A  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO PEREIRA LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ JACOBINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21.02.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0021-02/19**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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 parcialmente subsistente, diante do reconhecimento pelo autuante de não ter considerado inicialmente as operações com o CFOP 5949, o que ensejou a revisão do lançamento. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$50.237,44, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.01.** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo proposta multa de 100%, nos exercícios de 2013 e 2014. Consta informação do autuante no sentido de que *“as diferenças constatadas referem-se aos exercícios de 2013 e 2014, tendo sido identificadas divergências tanto nas entradas como nas saídas, optando-se por exigir o tributo das diferenças de maior expressão monetária (omissões de saídas).*

*Os valores exigidos estão expressos em moeda corrente em todas as peças do auto de infração e demonstrados em relatórios anexos – entregues ao contribuinte sob protocolo – adotando-se para as ocorrências as datas do último dia de cada exercício”.*

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 54 a 70, onde após breve resumo da autuação, aponta reconhecer uma parcela da exigência, tendo efetuado o pagamento com desconto, no valor de ICMS de R\$ 6.361,80 (seis mil, trezentos e sessenta e um reais e oitenta centavos), totalizando, com acréscimo de juros e multa, R\$ 8.984,61 (oito mil, novecentos e oitenta e quatro reais e sessenta e um centavos), na forma do doc. nº 04.

No que se refere ao exercício de 2013, frisa ter reconhecido como devido o tributo cobrado em decorrência das seguintes mercadorias: Haste R32 H25 R25 9COMPR. 2785 M/s, Filtro Hidráulico de pressão, Luva R38xR32, Válvula de gás e Haste R38-H32 R32 4,3m.

Já para 2014, diz ter sido realizado o recolhimento do ICMS relativo à saída dos seguintes produtos: Acumular de pressão, Filtro de combustível, Filtro de ar primário do motor, Haste R38-H36-R32 CARB e Punho HL 700/45 T45M.

Quanto ao valor restante, aponta que a autuação merece integral cancelamento, na medida em que suas razões divergem dos dados registrados nos seus livros contábeis, além de exigir imposto sobre operações de circulação de mercadorias cujo tributo concernente já foi devidamente recolhido.

Consigna sua irresignação, pois a idoneidade como conduz seus negócios jamais poderia levar a Fiscalização entender que deu saída em mercadoria desacoberta de nota fiscal. Trata-se de procedimento que, de fato, jamais ocorreu e que jamais ocorreria, não merecendo prosperar a alegação fiscal.

A seguir, passa a expor seus argumentos, iniciando pela preliminar de ser o Auto de Infração nulo, por ausência de motivação e cerceamento de defesa, não tendo o Fiscal analisado com o devido esmero os fatos, imputando ao contribuinte a ocorrência de saídas de mercadorias sem a emissão do respectivo documento fiscal, conduta que não corresponde à veracidade dos fatos.

Também concorreria para o fato a apuração de divergências em estoque a desconSIDERAÇÃO pelo fiscal autuante do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) utilizado pelo estabelecimento, pois a constatação das omissões deve-se à realização do levantamento sem considerar as saídas com o CFOP 5949.

Observa, ainda, que em parte das operações autuadas, não se observa qualquer irregularidade que justifique o lançamento feito pela autoridade fiscal, haja vista a perfeita correspondência entre o saldo final de mercadorias e as operações ocorridas ao longo dos exercícios de 2013 e 2014.

Além disso, argui ser a multa aplicada incompatível com o seu caráter sancionatório, afastando-se do modelo constitucional, mormente dos princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo por isso ser cancelada ou, quando menos, reduzida.

Expõe ser a tributação atividade administrativa plenamente vinculada, e o tributo decorre da prática do fato gerador pelo contribuinte. Verificada, portanto, a ocorrência do fato gerador de um tributo, e não havendo o contribuinte quitado voluntariamente o crédito tributário dele decorrente, abre-se ao Fisco o direito de lançar o tributo devido, nos termos do artigo 142 do CTN reproduzido.

Nota que houve expressa preocupação do legislador do CTN em tornar clara a exigência fiscal, que deve contar com todos os elementos referidos no artigo 142, sob pena de ser considerada inválida a constituição do crédito tributário.

Ademais, a legislação estadual, especificamente o Código Tributário Estadual da Bahia (Lei nº 3.956/81), também se debruçou sobre o assunto e estabeleceu as condições necessárias para a constituição da exigibilidade da autuação em comento, na forma transcrita, tendo o legislador se preocupado em estabelecer os requisitos mínimos indispensáveis à formalização de crédito tributário, entre os quais, a descrição exata das condutas reputadas como infrações, de modo que restem claros os fatos ensejadores da ação fiscal, pressuposto inafastável de validade do lançamento do crédito tributário.

Para que qualquer débito fiscal seja exigível, frisa ser preciso que o Fisco esclareça de forma clara e precisa qual a natureza e a origem da cobrança e ainda o valor que se pretende ver adimplido.

Neste contexto, aduz ser preciso que o lançamento contenha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração imputada ao sujeito passivo e o respectivo crédito tributário devido, assegurando-lhe o direito ao contraditório e à ampla defesa. Para tanto, não basta que o agente fiscal exponha de forma genérica a origem do lançamento realizado, mas sim que determine de forma fundamentada e precisa a matéria tributável referente à hipótese em questão.

Discorre que após simples análise do Auto de Infração lavrado, chegou à conclusão de que a autoridade fiscal não satisfaz as exigências legais acima mencionadas. Como é de conhecimento do autuante, não houve qualquer saída de mercadorias sem a emissão de nota fiscal, de modo que a infração imputada, além de não corresponder à veracidade dos fatos, prejudica sobremaneira o

seu direito de defesa, previsto no texto constitucional em seu artigo 5º, LV e ainda na própria legislação estadual, no artigo 129 da Lei nº 3.956/81.

Fala ter a Fiscalização, quando da lavratura da autuação, amplo acesso à documentação da empresa (livros de registro de entradas, saídas, apuração, inventário e notas fiscais). Entretanto, lavrou o presente Auto, presumindo omissão de receitas tributáveis, procedimento incompatível com os seus princípios e incompreensível diante da clareza dos fatos.

Ademais, todas as notas fiscais alegadamente omitidas foram devidamente registradas nos livros contábeis do estabelecimento autuado, bem como recolhido o imposto concernente, e assim, não encontra motivação apta a ensejar a exigência fazendária que recai sobre o período autuado, na medida em que todas as notas fiscais nele emitidas foram consideradas na quantificação da obrigação tributária, cujo valor foi devidamente transferido aos cofres estaduais. Portanto, não há que se falar em ausência de emissão de notas fiscais nas saídas de mercadorias do estabelecimento em questão.

Percebe que houve um equívoco da autoridade fazendária ao indicar como infração a saída de mercadorias desacobertadas do respectivo documento fiscal, visto que o contribuinte transferiu regularmente à receita estadual os arquivos SPED pertinentes a todas as operações realizadas, conforme fazem prova os seus registros fiscais.

Constata que a infração imputada pelo Fisco Estadual não corresponde com a verdade dos fatos, prejudicando o pleno exercício do seu direito de defesa, questionando quais as operações de saídas de mercadorias tributadas foram efetuadas sem a emissão de documentos fiscais? Se a Empresa não sabe exatamente qual a razão da infração a ela imputada, como ela poderá elaborar sua defesa?

Diz ser sabido a natureza do lançamento como ato administrativo plenamente vinculado (artigo 3º, CTN), e imperioso que tenha como balizas a existência dos motivos e sua demonstração (dever de motivação), pois somente assim o ato administrativo do lançamento pode satisfazer as garantias outorgadas pela lei, precipuamente a ampla defesa e o contraditório e se o ato administrativo não apresenta – e demonstra – os motivos pelos quais se forma, não pode a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estará formado, levando à sua inevitável nulidade.

Reforça o acima exposto o que determina o artigo 18, incisos II, III e IV, “a” do RPAF, copiados, reforçando que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios que norteiam o procedimento administrativo –, implica à Administração Fazendária verdadeiro dever de provar, típica e privativamente estatal, que não pode ser cometido ao particular.

Firma ser o dever estatal indelegável e intransferível, e o descumprimento do qual tem como consequência imediata a violação da garantia constitucional do contribuinte à ampla defesa. Não se pode pretender, como *in casu*, impor gravame patrimonial sobre o contribuinte a partir de motivos inexistentes, pena de grave afronta ao Texto Constitucional.

Assim sendo, revela ser o lançamento nulo de pleno direito, porquanto lavrado em desacordo com o Código Tributário Estadual e ainda em desconformidade com o disposto no CTN que, por se tratar de norma geral de direito tributário, por determinação do artigo 146 da Constituição Federal, deve, obrigatoriamente, ser respeitado por todos os entes federativos no momento da tributação.

Assim, vê que a ausência de demonstração da infração imputada ao contribuinte eivou o lançamento de vício material insuperável, o que enseja a nulidade absoluta do Auto de Infração em comento, que incorreu, inclusive, em claro cerceamento de defesa.

No mérito, esclarece que para facilitar os trabalhos a serem desenvolvidos, a presente defesa será desdobrada em dois cenários, divididos entre as mercadorias autuadas por descon sideração das saídas com o CFOP 5949 e aquelas cuja autuação se deu sem justificativa aparente.

Com base nos mesmos documentos que o Fisco teve acesso, foi elaborada planilha demonstrando a quantidade de entradas e saídas, comprovando quantitativamente que a relação de entradas e saídas do período, a partir do saldo inicial, atingem de forma exata o saldo final correto, e para tanto, foram utilizados os dados constantes nos livros fiscais e nos registros de inventário do contribuinte, escriturados no SPED.

Quanto às mercadorias que lista referentes ao exercício de 2013, aponta que a inconsistência detectada pelo Fisco estadual decorre da não consideração das operações de saídas de mercadorias realizadas com o CFOP 5949, ou seja, a partir de premissas equivocadas adotadas pela Fiscalização.

Reafirma ter o mesmo ocorrido em relação ao exercício de 2014, eis que a administração fazendária não reputou às operações autuadas o código fiscal utilizado pela empresa nas operações de saídas.

Pontua que a apuração de divergências em estoque no caso vertente deu-se em razão não da conduta da empresa, mas sim de equívoco do procedimento fiscal, que, sem tomar as devidas precauções e sem atentar para a dinâmica operacional da Empresa, desconsiderou o CFOP utilizado pelo contribuinte e o autuou em razão de supostas omissões de receitas tributáveis.

Assevera presumir o Fisco que a empresa teria realizado operações não documentadas, ou escrituradas. Isso porque, na apuração fiscal, em relação a cada espécie, as saídas não equivaleram quantitativamente às entradas, havendo, então, sob esse prisma, divergência no levantamento do estoque em exercício fechado.

Frisa que o trabalho comparativo, tal qual levado a cabo, não cumpriu a finalidade de descrever os reais movimentos de estoque da empresa, eis que realizado sem a observância dos códigos fiscais utilizados pelo contribuinte em suas notas fiscais.

Argumenta que no caso das operações realizadas com as mercadorias acima relacionadas, não se considerou a emissão de notas fiscais de saída com o CFOP 5949, descritas nas planilhas acima, que, nos termos do Anexo do Convênio s/nº do Estado da Bahia, de 15 de dezembro de 1970, refere-se à *“outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”*, classificando-se neste código as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos demais códigos.

Fala ser cediço que o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) diz respeito ao código numérico que identifica a natureza de circulação da mercadoria ou a prestação de serviço de transportes, sendo indispensável para determinar se a operação fiscal será ou não tributada. Ao desprezar a classificação utilizada pelo estabelecimento autuado em seus documentos fiscais, a Fiscalização tornou o trabalho fiscal imprestável.

Alega que os comparativos de estoque empreendidos pela Fiscalização padecem de equívoco, cabendo ao autuante verificar, a par dos códigos fiscais utilizados pela empresa, se haveria correspondência quantitativa entre entradas e saídas, a fim de realizar corretamente a contagem de estoque.

Transcreve o teor do artigo 3º, da Portaria nº 445/1998, do Secretário de Estado da Fazenda da Bahia – que trata dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, concluindo que a redação do dispositivo não deixa dúvidas de que a realização de levantamentos quantitativos de estoque não pode tomar por base apenas os códigos fiscais empregados pelo contribuinte, tampouco desconsiderá-los por completo, mormente nos casos em que a uma mesma mercadoria possa ser atribuído mais de um código, sob pena de comprometer seus resultados.

Apresenta outro grupo de mercadorias autuadas pelo Fisco no exercício de 2013, para as quais não há justificativa aparente para o lançamento, e a planilha que acosta demonstra claramente que não houve qualquer falha nos seus procedimentos fiscais, haja vista a perfeita correspondência entre o saldo final de produtos e as operações ocorridas ao longo do exercício.

Destaca ainda a relação de mercadorias autuadas referentes ao exercício de 2014, nas quais igualmente não se observa qualquer irregularidade nas movimentações realizadas pela Impugnante, de acordo com quadro que apresenta.

Aponta que as planilhas acima expostas demonstram que a quantidade de mercadorias constante na coluna “Saldo final” coincide com as movimentações de “Entradas” e “Saídas” registradas nos livros fiscais. No quantitativo, o estoque fecha corretamente, sendo certo que o levantamento fiscal partiu de entendimento equivocado, o que levou à exigência de crédito tributário inexistente. A única conclusão que se pode chegar, portanto, é que não há qualquer omissão na contabilização e escrituração das mercadorias.

Reafirma não haver qualquer fato ou divergência de estoque que leve o Fisco às presunções constantes do lançamento: as divergências existentes foram reconhecidas pelo próprio contribuinte e sobre elas recolhido o tributo concernente, ao passo que as demais saídas estão devidamente escrituradas.

Assim, diz que no que concerne às mercadorias acima relacionadas, os arquivos SPED foram regularmente transmitidos ao Estado da Bahia, as notas fiscais devidamente registradas nos livros de saídas e o imposto integralmente recolhido. São indetectáveis, portanto, os motivos que conduziram a Fiscalização a autuar o período.

Portanto, garante que nada mais há que ser recolhido, pois o ICMS devido a título de operações de saída de mercadorias foi regularmente pago, bem como emitidas as notas fiscais correspondentes, de modo que o lançamento deverá cancelado.

Continua expondo que caso se decida por manter a autuação, o que admite apenas por hipótese, inescapável a anulação da multa aplicada em razão de seu percentual confiscatório, uma vez que além do tributo cobrado, exige-se também a multa no percentual de 100% do crédito tributário, que representa a quantia de R\$ 50.237,44 (cinquenta mil, duzentos e trinta e sete reais e quarenta e quatro centavos).

Argumenta que a multa exigida, quantificada na totalidade do valor do tributo, exorbita em muito a quantia necessária para a realização de sua finalidade sancionatória, assumindo um objetivo arrecadatório incompatível com os escopos do Direito Tributário Sancionador, sendo a proibição de confisco baluarte que orienta toda a atuação do Fisco: *“Legalidade, igualdade, proibição de confisco, anterioridade, irretroatividade, por exemplo, dizem respeito aos requisitos a serem observados para o exercício válido da competência tributária”*, na ótica de Aliomar Baleeiro, e neste espeque, determina a Constituição no artigo 150, inciso IV, que *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.”*

Observa que apesar de referir-se a tributo, o dispositivo colacionado aplica-se igualmente às multas pelo descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, as quais – em caso de excesso – devem ser canceladas, ou reduzidas, pelo julgador administrativo ou pelo judiciário, sendo o entendimento do STF, no seguinte julgamento, cuja Ementa transcreve: Pleno, ADI-MC nº 1.075/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 24/11/2006, p. 59).

Da mesma maneira, reproduz a Ementa exarada no Plenário, na ADIn 551-1, Relator Ministro Ilmar Galvão, out/02, DJ 14/02/2003, além de trecho do voto proferido em tal julgamento. Da mesma maneira, menciona doutrina de Leandro Paulsen, ao abordar a matéria, destacando, ainda, o entendimento do STF também pelo afastamento ou redução das multas quando aplicadas de forma abusiva e confiscatória, exarado pela 2ª Turma, no RE 523471 AgR/MG, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, j. 06/04/2010, p. 23/04/2010.

Assim, a seu entender, a multa exigida no Auto de Infração ora impugnado é, na esteira da jurisprudência do Pretório Excelso, confiscatória e merece, por isso, ser anulada ou, sucessivamente, decotada do montante a ser exigido.

Finalizando, requer a procedência da impugnação apresentada, para que seja cancelado o Auto de Infração, com a extinção do crédito tributário nele exigido e o arquivamento do processo administrativo fiscal instaurado.

A defesa atravessou petição às fls. 147 e 148 no sentido de que as intimações e comunicações processuais fossem enviadas para o endereço que indica.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 153 a 155 após apontar o reconhecimento de parte do débito pela autuada, esclarece que, com efeito, não considerou as saídas com código 5949, em relação aos itens questionados, uma vez que o levantamento empreendido foi processado através do sistema SIAF, e nesta ocasião, ao utilizar as ferramentas do mesmo, o código mencionado não havia sido habilitado entre os demais códigos para efeito de composição das saídas a serem consideradas no levantamento de estoque.

Acata, pois, as alegações defensivas em relação aos exercícios de 2013 e 2014, indicando terem sido eliminadas as diferenças apontadas pela defesa.

Entretanto, quando ao argumento defensivo de que “não haveria justificativa aparente” para o presente lançamento, questionando as diferenças apuradas, e oferecendo valores divergentes dos apurados pela fiscalização, não acolhe o mesmo, diante da divergência entre os números do estoque inicial, conforme demonstra em planilha.

Garante ter considerado para efeito de estoque inicial, as informações extraídas dos inventários de 31/12/2012 e 31/12/2013, cujas informações foram prestadas pelo próprio contribuinte, através de suas entradas e saídas, cotejadas com os respectivos estoques iniciais e finais, pugnano pela manutenção das diferenças exigidas, conforme “relatórios de omissão de saídas” já anexados ao feito às fls. 06, 07, 33 e 34.

Aponta que os números dos estoques iniciais foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e divergem daqueles apresentados pela defesa.

Conclui, indicando remanescer débito de R\$ 15.320,47 para o exercício de 2013, e R\$ 13.519,91 para o exercício de 2014, totalizando o crédito tributário ajustado R\$ 28.840,38.

Consta à fl. 158, extrato de recolhimento comprovando o pagamento de parte do débito arrolado na autuação, por parte do contribuinte.

Presente na sessão de julgamento, a defesa realizou sustentação oral na qual reafirmou os termos e argumentos já postos anteriormente.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, sendo 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, em atenção não somente ao artigo 142 do CTN, quanto, de igual modo, à legislação estadual, especialmente as Leis 7.014/96 e 3.956/81, ainda que a autuada tenha trazido questões que ao seu entender determinariam a nulidade do lançamento.

Quanto a tais argumentos, passo a apreciá-los nesta oportunidade. Início por aquele de que fala acerca de ausência de motivação e cerceamento de defesa, em relação ao qual, faço algumas observações. Em primeiro lugar, o lançamento decorreu de realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechado, cujo sistema gera uma série de relatórios cujo conhecimento foi dado à empresa, os quais indicam os valores de estoques, das entradas, com as respectivas indicações de notas fiscais correspondentes, o mesmo ocorrendo com as saídas, indicando tipos de mercadorias, quantidades, valores de compra e vendas, que servirão para determinar os preços médios utilizados para valorar as quantidades omitidas, dentre muitos outros, daí por que não há que se falar em cerceamento de defesa, muito menos em falta de motivação, uma vez que tal prática encontre respaldo na legislação.

Da mesma maneira, não há de se falar em lançamento realizado de maneira genérica, como quer fazer crer a defesa, uma vez que como visto acima, tal levantamento aponta, mercadoria por mercadoria quais aquelas que saíram do estabelecimento da empresa sem a emissão de nota fiscal, diante de se tratar de procedimento aritmético, o que concede a especificidade, totalmente contrária a tal argumento de ser o Auto de Infração genérico.

Assim, não se há de falar em qualquer motivo ensejador ou desencadeador de nulidade processual, quer sob o aspecto formal, quer sob o aspecto material, em atenção e respeito ao teor do artigo 39 do RPAF/99, motivo para não acolher tal argumento.

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 7.0147/96, 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, onde a infração se encontra perfeitamente demonstrada.

Os equívocos cometidos e reconhecidos pelo autuante em relação à não consideração do CFOP 5949 não torna o presente trabalho imprestável, vez que passível, como o foi, de correção, ajustando o lançamento ao seu real valor, sem qualquer distorção ou erro remanescente, o que permite ser o feito apreciado e analisado.

Por tais razões, não acolho as questões preliminares suscitadas pela defesa.

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 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 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, conforme já afirmando em momento anterior, 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, 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 indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

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

E assim foi feito. Diante da arguição defensiva de que as operações da autuada realizadas sob o CFOP 5949 não haviam sido consideradas para efeito de levantamento, o autuante, em sede de informação fiscal não somente reconheceu tal fato, por não ter habilitado tal CFOP no sistema responsável pelo processamento dos dados do contribuinte, como, de igual forma, de imediato, ajustou o levantamento, incluindo o mencionada CFOP, o que redundou em redução do débito originalmente lançado.

Entretanto, quanto ao fato de alegar a defesa da empresa discrepância entre os dados de inventário (estoques iniciais) utilizados pelo autuante, e os por ela utilizados, aquele informou ter se baseado nos dados informados na EFD que vem a ser a escrituração fiscal do sujeito passivo, responsável pela higidez e correteza dos dados apurados, registrados e transmitidos, descabendo, pois, tal argumento, diante de ter agido o preposto fiscal corretamente.

Diferentemente do alegado na defesa, o roteiro de auditoria executado prescinde de conferência e verificação dos elementos contábeis da empresa, sendo levantamento eminentemente numérico, referente às quantidades de mercadorias existentes nos estoques, entradas e saídas mediante notas fiscais, conforme já firmado linhas acima.

Da mesma maneira não posso aceitar a afirmativa categórica posta pela empresa em negar a prática de dar saídas de mercadorias sem notas fiscais, na medida em que, logo no início de sua peça defensiva, esta, de forma categórica, aceita a acusação fiscal para as mercadorias que indica, fazendo, inclusive, o recolhimento da parcela de imposto que reconhece como omitido.

Analisando as planilhas demonstrativas acostadas aos autos, inclusive aquelas impressas e que se encontram às fls. 07 a 52, entendo pertinente algumas observações, em função dos argumentos defensivos apresentados.

A primeira dela diz respeito ao fato de ter a autuada apontado na sua peça defensiva, em planilha elaborada, erros que atribui ao autuante, na execução do levantamento que originou a autuação.

A título de exemplo, foi trazida discrepância acerca de produtos, que ao entender da defesa não implicariam em cobrança, diante dos erros verificados, tal como os indicados à fl. 65. Ali, se apresentaram discrepâncias, em relação às quais, após o devido exame e análise, concluo que tais observações defensivas decorreram de diferentes parâmetros adotados, em comparação com o demonstrativo de fl. 52.

Neste, foi indicado o produto “mancal”, de código 15165508, para o qual, na EFD apresentada pelo sujeito passivo foi indicado nos registros de inventário, estoques iniciais e finais zero sendo os mesmos importados para o sistema de levantamento dos estoques utilizados pela SEFAZ, ao passo que a empresa aponta em seus cálculos o estoque final no exercício examinado de uma unidade, o que gerou a suposta diferença indicada. Além disso, ressalto o fato de que para tal produto foi constatada omissão nas entradas, e como o lançamento se trata de omissões de saídas, conforme já firmado anteriormente, o mesmo não foi computado para efeito de cálculo da infração.

O mesmo ocorre com o produto “bomba d’água”, de código 55041197, cujas quantidades dos estoques foram também computadas pela empresa em número diverso do informado na EFD transmitida, conforme reportado pelo autuante em sua informação fiscal, e o fato de que as ocorrências se reportam aos exercícios de 2013 e 2014, ao passo que a autuação ocorreu apenas em 2016, havendo tempo suficiente para eventual correção frente a equívoco verificado nos números do inventário, o que seria preocupante, ainda mais se tratando de uma sociedade anônima.

Quanto ao argumento da confiscatoriedade das multas aplicadas (100%), as quais 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.

Desta forma acato os valores das planilhas corrigidas apensadas à informação fiscal, tendo em vista representarem os fatos ocorridos, a verdade material, e baseadas nos dados indicados e fornecidos pelo próprio contribuinte.

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. Logo, 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 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 independentemente 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%, conforme visto anteriormente, 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, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória, reitero, sendo irrelevante para a aplicação da multa o fato em si, e não a presença ou não de dolo.

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.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos

ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

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

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

Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, no valor indicado pelo autuante na informação fiscal, qual seja, R\$28.840,38

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206897.3016/16-7** lavrado contra **SANDVIK MINING AND CONSTRUTION DO BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no total de **R\$28.840,38**, acrescido da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos realizados.

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR