

A. I. Nº	- 281424.0010/18-5
AUTUADA	- BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE	- CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 21.05.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0077-02/19

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 subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 13 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.183.895,71, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 99 a 120, onde, inicialmente informa que em cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais.

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

De igual forma, menciona o fato do Decreto 7.629/99 que, em seu artigo 28, § 1º, especificar que a fiscalização dispõe do prazo de noventa dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, na forma transcrita.

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

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

Frisa não ter o autuante cumprido com as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que não apresentou à impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como inviabiliza a constatação se estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

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

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

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

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

Invocando o artigo 2º do RPAF/99, segundo o qual *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”*, alega que os referidos princípios estão sendo violados.

E justifica sua posição, vez que um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Ao não proceder desta forma, se afrontam os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total contrariedade ao artigo 39, VI do RPAF/99 (copiado).

Neste sentido, evoca a doutrina de Hely Lopes Meirelles, firmando posição de que no presente caso houve claro cerceamento de defesa ao seu direito, haja vista que o autuante apresentou apenas planilha (levantamento do estoque) resumo com o valor total da suposta omissão no exercício de 2015, sem detalhar como chegou a tais números, sem informar quais foram as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que considerou no levantamento, razão pela qual ficou impedida de questionar as conclusões apresentadas.

Em outras palavras, o levantamento de estoque feito pelo deveria apresentar, além dos dados sintéticos, os dados analíticos, indicando as notas fiscais de entradas e saídas, por número, série, data, quantidades e espécie de mercadorias, quantificando e caracterizando, assim, as supostas omissões das mercadorias, sendo esta situação que macula de inconsistência o lançamento fiscal, posto que tolhe o direito de defesa da Impugnante, já que não tem como avaliar a que notas fiscais se referem aos lançamentos apontados pela fiscalização.

E como assim não o fez, vê que o Fiscal tomou por base presunções e não reais dados que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elidiria a lavratura do

Auto de Infração, sendo fato que tais dados, com certeza, constam dos arquivos da Fazenda, porque a saída e a entrada, bem como os estoques inventariados, são registrados no mesmo SPED da Secretaria da Fazenda. Mas ao invés de se dar ao trabalho de demonstrar as Notas Fiscais e os períodos fiscais, por comodidade, *data vênia*, optou por simplesmente apresentar números consolidados sem, contudo, comprovar os meios através dos quais foi possível a eles chegar, como os períodos fiscalizados.

Garante não poder a Autoridade Fiscal simplesmente “acusar por acusar”, sendo preciso comprovar suas alegações, vez que, havendo omissão de pagamento de algumas mercadorias, não pode o Fisco simplesmente acusar; tem que juntar, às suas alegações, documentos que atestem a veracidade das acusações, conferindo certeza à exigência fiscal.

Questiona como pode identificar quais foram as compras e vendas não consideradas pelo Fiscal e, assim, produzir prova no sentido de combater a acusação de omissão?

Repete que a acusação tinha que estar acompanhada de todos os dados relacionadas ao estoque como das respectivas notas fiscais relativas às operações que foram efetivamente consideradas pela Autoridade Fiscal ou, no mínimo, da identificação desses documentos fiscais, para que tivesse a oportunidade de verificar, junto aos seus registros e livros, quais as saídas e/ou entradas que não foram levadas em consideração e, assim, fazer prova da sua idoneidade.

Frisa que, baseado em presunção, o Fisco promoveu uma verdadeira revolução contábil, partindo da suposição de que houve saídas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes e, mesmo sem trazer provas contundentes de suas alegações, sobre tal situação pretende o pagamento do imposto, e em sentido contrário, o trabalho fiscal se limitou a apresentar dados resumos que, além de impossibilitar a plena defesa da Impugnante, como já bem dito, não correspondem com a realidade das operações por ela realizadas.

Pontua que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E isto não é faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal, e desta forma, nula a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada e devidamente provada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

Ressalta que ao deixar de demonstrar com clareza a infração, eis que não apresenta como chegou aos valores totais de saída dos produtos para caracterizar a suposta “omissão”, o Autuante, além de preterir o seu direito de defesa, terminou tornando o crédito ilíquido e incerto, o que impõe desde já a declaração de nulidade do presente Auto de Infração.

Fala sabida dever a administração obediência a previsão legal, sob pena de nulidade, uma vez que o princípio da legalidade previsto nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF/88 está expressamente imposto à administração no artigo 37 da Carta Magna, consoante transcrição.

Acrescenta ter o autuante trilhado caminho diverso, porquanto em vez de observar a legislação pertinente que impõe clareza no texto da autuação e apresentação dos dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário, preferiu se precipitar em sua manifestação, realizada sem o devido cuidado, e no caso, a ausência dos dados que permitiram concluir pela omissão acusada, afasta validade ao procedimento fiscal, e tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do próprio Julgador Administrativo, que fica impossibilitado de julgar, com precisão, o lançamento tributário.

Menciona e reproduz o artigo 142 do CTN, segundo o qual autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, a base legal, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados.

Assevera que o autuante não apresentou que os estoques iniciais e finais, as operações de entrada e saída considerou em seu levantamento analítico de estoques, sendo sabido que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo, e qualquer ambiguidade o invalida.

Garante que para afastar por completo toda e qualquer confusão e inexistam dúvidas, demonstrará, cabalmente, a adequação do fato (desde que provado) à norma vigente (artigo 114 do CTN), contudo, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato compreendido com a norma existente, o Fiscal Autuante não agiu assim.

Ratifica a nulidade do procedimento administrativo, reforçando que tal fato agride o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurados inclusive nos procedimentos administrativos (artigo 5º, inciso LV da Carta Magna), pois fica sem saber qual a base da acusação que precisa se defender.

Aduz restar evidente ser assente na doutrina e na jurisprudência a ilegalidade do cerceamento ao direito de defesa, em face do direito fundamental albergado no citado artigo 5º, LV, da CF/88, resultando em nulidade todo ato decorrente, e compactuando com a norma constitucional, dispõe o artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99 acerca das nulidades, situação em que se encontra o presente Auto de Infração.

Refuta, de antemão a alegação de não ser dever da Autoridade Fiscal demonstrar a partir de que dados a autuação foi constituída, pois, como já afirmado anteriormente, a prova deve ser produzida pelo Fisco (artigo 373, I do CPC), porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142, do CTN, trazendo como paradigma sentença prolatada pelo TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777, bem como lição doutrinária de Professor Paulo Celso B. Bonilha e Ives Gandra da Silva Martins, em trechos copiados.

Tendo como evidenciado o cerceamento do direito de defesa, vê como julgado nulo o presente Auto de Infração, em atenção ao disposto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal e no artigo 18, incisos II e IV, “a” do RPAF/99, sendo o que requer.

No mérito, realça que o lançamento fiscal não procede diante dos seguintes equívocos:

Desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, em afronta a Portaria nº 445/98, pelo fato de o autuante ter deixado de considerar as determinações desta sempre que o controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos, e diante desse quadro, não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e/ou venda, sem analisar todos os códigos utilizados para identificar as mercadorias quando da entrada e da saída, ou seja, deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Menciona que o Secretário da Fazenda, através da Portaria nº 445/98, determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, deve-se fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins, de acordo com transcrição realizada.

Argumenta que a referida Portaria determina tal agrupamento, e o erro vislumbrado no levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Autuante às normas fixadas na Portaria nº 445/98, porque procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída.

Traz como alguns exemplos apontados na planilha demonstrativo do exercício de 2015, elaborado quando da realização do levantamento de estoque:

CodItem	DescrItem
‘1-000000742147’	BARRA KELLNES BAN20G
‘1-000003941736’	BARRA KELLNES BANANA

CodItem	DescrItem
'1-000001400169'	NESCAFE ORIG SACHET 50G
'1-000001401360'	NESCAFE ORIGINAL 50G

CodItem	DescrItem
'1-000002301270'	ASSADEIRA OVAL G
'1-000002312484'	ASSAD OVAL GD MARINE

Observa que o citado equívoco pode e deve ser encontrado em todo o lançamento fiscal, portanto, não há dúvida de que o autuante desconsiderou a regra da Portaria nº 445/98, quando deixou de agrupar os mesmos produtos, o que dirá dos produtos afins.

Denota em relação aos produtos afins também, que o autuante não observou a citada Portaria, já que considera produtos afins como distintos quando do levantamento do estoque, situação que, repete, ocorreu em todos os produtos fiscalizados, e caso houvesse considerado a Portaria, agrupando os produtos iguais e os afins, poderia chegar à conclusão de que inexistem as omissões apontadas, sendo que, por todas essas razões, a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que se desrespeitasse tal preceito normativo.

Diz que embora indicada no enquadramento legal das infrações, a Portaria nº 445/96, o autuante assim não procedeu, conforme se depreende dos exemplos acima citados, e nesse sentido tanto o CONSEF como o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) vêm excluindo dos levantamentos fiscais aqueles produtos afins que são comercializados em códigos diversos, a exemplo das decisões trazidas em suas Ementas (AI SF 005.00102/07-4 TATE 00.167/07-0, RELATORA: JULGADORA SONIA MARIA CORREIA BEZERRA DE MATOS. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0005/2008) e (Acórdão 1ª TJ nº 0010/2008(01), AI nº 005.01144/07-2, TATE nº 00.275/07-7, Relatora Julgadora Maria Helena Barreto Campello).

Vê no caso concreto, a necessidade de ser feito todo o analítico de estoque, considerando a reunião de todos os códigos utilizados para produtos afins, e a improcedência do Auto consiste, assim, em dois momentos: primeiro por desconsiderar a existência de diversos códigos para o mesmo produto; segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque todos esses códigos de produtos afins, motivo pelo qual improcede a exigência fiscal.

Aborda a seguir, o fato de ser uma constante na vida das empresas a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. É notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais, tais como devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

Informa ter a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitido laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados (doc. 04), e não considerando o índice de perdas normais inerentes à sua atividade e, ainda, sem analisar as “quebras” no estoque, vem exigir a cobrança do imposto sob alegação de omissão de entrada e de saída, quando nessas perdas/quebras não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Entende que bastaria o Fisco ampliar sua fiscalização para apurar as diferenças de estoque, e com os controles de que dispõe, não seria impossível apurar as perdas/quebras normais em decorrência da atividade desenvolvida pela Impugnante, todavia, a fiscalização não computando os índices de perda e quebra está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Diz notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o artigo 373, inciso I, do CPC/15, reproduzido, e se não carece de prova a existência de perdas/quebra, caberia ao Fisco provar que as perdas registradas são anormais ou mesmo que não são perdas/quebras, e jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter

o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas/quebras, ocorreram entrada e saídas desacompanhadas de documento fiscal.

Explicita que o fato de inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à sua atividade, o que torna as infrações destituídas de liquidez, reproduzindo escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello, bem como Hely Lopes Meirelles.

Tem que a verdade material deve ser procurada por todos os meios de direito admitidos, visando configurar liquidez e certeza no lançamento fiscal, além de segurança jurídica, porquanto não se pode acolher menosprezo com a realidade jurídica que infirma o lançamento fiscal, e em primeiro lugar, o contribuinte não precisa provar a perda/quebra, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade (doc. 04), em segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão, nem, se anormais, exigido o estorno do crédito fiscal, em terceiro, ao autuante caberia à discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência e exigir imposto, e por último, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na armazenagem, na distribuição etc.

Nota que a perda/quebra, normal ou anormal, não pode ser presumida, e se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente, não se podendo confundir omissão com perdas, ainda que anormais. Se anormal (aquela que ocorre fora da atividade da empresa) deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais lhe acusar de omissão.

Dessa forma, ao exigir imposto, sob a alegação de omissão de entrada e saída, o Fisco está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

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

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

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

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

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

Neste sentido, indica que em julgados recentes, o Tribunal de Justiça de Pernambuco vem reduzindo a multa aplicada pelo Estado em patamares entre 20% e 30%, a exemplo dos Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 316658-9

Cita, que igualmente, inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, consoante transcrição da RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe Divulgado em 22/04/2010, publicado em 23/04/2010, e o fato de, como não poderia ser diferente, o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios, a exemplo decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 2006.005459-9, relator Desembargador Dilermando Mota, julgado em 27/07/2010.

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

Solicita, pois, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%),

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

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

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 181 a 194 aponta que em relação à arguição defensiva de “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”, motivo pelo qual requer a nulidade do presente Auto de Infração, a mesma não condiz com a realidade, uma vez que, conforme se pode observar na fl. 05 a cientificação de início da ação fiscal foi efetivada através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, sistema instituído pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no Artigo 127-D, nos termos transcritos.

Aduz que se pode depreender da simples leitura do documento de fl. 04 que a cientificação foi emitida em 23/10/2018, com data de ciência por parte da Autuada em 08/11/2018. Este procedimento, conforme disposição legal é considerado em caráter pessoal para todos os efeitos legais, e traz também as informações de cientificação do início e do tipo de ação fiscal: Auditoria Fiscal-Contábil.

Esclarece que o término da ação fiscal foi dentro do prazo de noventa dias, vez ser a lavratura do Auto de Infração em 13/12/2018, sendo o período a ser fiscalizado o exercício de 2016, o número da Ordem de Serviço: 504952/18 (mesmo constante nos dados da lavratura do lançamento), sendo o usuário responsável o emitente, que é o autuante.

Diante do repetido relato da defesa de não ter apresentado a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, assevera que tal alegação não representa a realidade, diante de uma simples verificação nos autos, se constata na fl. 04 a Ordem de Serviço que descreve, novamente, todos os dados questionados pela defesa, observando, inclusive, que no corpo da referida Ordem foi firmado o recibo pelo representante da empresa em 14/12/2018.

Reafirma que todas as informações perquiridas pela defesa constam dos documentos oficiais anexados aos autos, devendo ser plenamente afastado o requerimento de nulidade do presente Auto de Infração.

Em relação à arguição, ainda em caráter preliminar, suscitando a nulidade do lançamento fiscal por ter ocorrido *“claro cerceamento de defesa ao direito da Impugnante, haja vista que o Fiscal Autuante apresentou apenas planilha (levantamento de estoque) resumo com o valor total da suposta omissão no exercício de 2015, sem detalhar como chegou a tais números, sem informar quais foram as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que considerou no levantamento, razão pela qual a Impugnante ficou impedida de questionar as conclusões apresentadas”*, e que *“o levantamento de estoque feita pelo Fiscal Autuante deveria apresentar, além dos dados sintéticos, os dados analíticos, indicando as notas fiscais de entradas e saídas, por número, por série, data, quantidades e espécie de mercadorias, quantificando e caracterizando, assim as supostas omissões de mercadorias”*, anota que analisando os mesos percebe claramente, que a defesa não compulsou os autos com devida atenção.

Indica que todos os relatórios sintéticos e analíticos necessários à caracterização da infração estão anexados aos autos de forma impressa, às fls. 08 a 43 (de forma parcial devido à enorme quantidade de páginas) e integralmente em mídia DVD-R (fl. 91), da qual foi entregue cópia à empresa, conforme recibos de fls. 92 e 93.

Assim, fala ser de fácil constatação que foram disponibilizados todos os dados analíticos possíveis para sua posterior análise, uma vez que constam nos autos diversos relatórios descrevendo, detalhadamente, todos os documentos fiscais que foram levados em consideração quando dos trabalhos desenvolvidos na apuração do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Traz como exemplo, o demonstrativo “Lista de notas fiscais de saída” (fls. 33 a 35), demonstrativo integral no DVD-R de fl. 91, onde fornece a relação de todas as notas fiscais de saída utilizadas no levantamento fiscal, trazendo todos os dados de identificação necessários, pois é feito por espécie de mercadoria, indicando cada nota fiscal de saída de um determinado produto, especificando o número do documento fiscal, sua data de emissão, o número do item na nota fiscal, unidade, quantidade, valor unitário, valor total do item, etc. Esse relatório, inclusive, foi dividido em duas partes, ante a enorme quantidade de páginas (54.807 páginas no total).

Da mesma maneira, diz que diversos outros relatórios analíticos estão anexados aos autos de forma impressa (parcialmente) e em mídia (integralmente) e foram disponibilizados, todos eles por espécie de mercadorias e com especificações completas, por exemplo: Lista de notas fiscais de entrada – fls. 30 a 32; preços médios das omissões de saída (lista de notas de entrada) – fls. 21 a 23; preços médios das omissões de saída (lista notas de saída) – fls. 27 a 29; lista geral de itens analisados – fls. 12 a 14.

Entende serem as alegações postas pautadas em presunções, sem procedência, sendo ponto pacífico, tanto para os Órgãos Julgadores Administrativos quanto para os Judiciais, que *“a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, baseado nos documentos e livros oficiais do sujeito passivo, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível”*.

Argumenta se tratar o referido levantamento de uma equação matemática, onde se leva em consideração, o inventário inicial, as entradas e saídas de mercadorias em exercício fechado e o inventário final, apontando ao término as divergências existentes entre o que foi escriturado pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização, e, portanto, não há que se falar em presunção, e sim, fatos devidamente comprovados e extensamente demonstrados, estando evidenciada a inexistência do cerceamento ao direito de defesa alegado.

Em relação a desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, o que se constituiria afronta à Portaria nº. 445/98, em especial o inciso III, do artigo 3º, transcrito, aduz

que, conforme pode-se observar no relatório que traz a lista geral de itens analisados (infração 1_IE 40721448_Produtos do Inventário_ 2015, vide DVD-R de fl. 91), foram examinados no levantamento quantitativo de estoque de exercício fechado 41.136 produtos relacionados à comercialização, excluídos aqueles da substituição tributária, isentos, destinados ao consumo e ao ativo imobilizado da empresa, extraídos dos inventários inicial e final, bem como, das notas fiscais eletrônicas de entrada e saída.

Salienta que desses 41.136 produtos, 40.535 encontram-se devidamente agrupados aos seus respectivos produtos afins, conforme pode ser observado no relatório denominado “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, no DVD-R de fl.91, portanto, a quase totalidade dos produtos analisados encontram-se agrupados.

Destaca ser a autuada uma empresa de grande porte do segmento supermercados, no que é de conhecimento geral sua informatização em termos de codificação de produtos e automatização no momento do *checkin* e do *checkout* quando do registro das entradas e saídas destes produtos do estabelecimento, ainda mais se tratando do Centro Distribuidor da empresa, o que permite a identificação com exatidão das mercadorias comercializadas, ainda que as descrições dessas mesmas mercadorias se pareçam.

Analisa, então os três pares de itens (fl. 112) trazidos na defesa, que, segundo o seu entendimento, deveriam ter sido agrupados, analisando, exclusivamente, a simples semelhança em suas descrições.

Apona que todos os itens ali citados pertencem ao relatório denominado “Infração 1_IE 40721448_Relatório Omissão de Saídas_2015” (vide demonstrativo completo no DVD-R de fl. 91), ou seja, todos os itens mencionados, sem exceção, apresentaram omissão de saídas no levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

Enfatiza que com o advento do SINTEGRA e, posteriormente, da Escrituração Fiscal Digital – EFD e suas respectivas legislações, alguns dispositivos da Portaria 445/98 perderam, inegavelmente, a sua eficácia jurídica, e assim, o contribuinte obrigado a utilizar a EFD deve observar as normas contidas no Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI (Art. 249 do RICMS/BA/12), e especificar, com exatidão, cada item de mercadoria.

Verificando tais itens trazidos pela defesa (fl. 112), constata, de imediato, que quase todos distintos, com códigos e descrições diferentes, não havendo qualquer motivação para que se efetue o agrupamento, uma vez que estão plenamente identificados e individualizados, e o fato das descrições serem semelhantes, até por falta de critérios e de um maior zelo no cadastramento dos itens por parte da empresa, não é justificativa para que se efetue agrupamento dos itens, pois tiveram entradas, saídas e foram inventariadas todas de forma individual, plenamente identificadas.

Menciona que analisando os citados itens e confrontando a EFD dos mesmos (código e descrição) com a respectiva Nota Fiscal de entrada emitida pelo fornecedor do produto, verifica serem distintos e estão codificados e descritos de formas diferentes na EFD, e repete, não existindo motivos para agrupá-los. Traz como exemplo:

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000001400169	NESCAFE ORIG SACHET 50G

Este produto na NFe do fornecedor está codificado e descrito como 000000000413067 NESCAFE ORIGINAL Sachet 24x50g XW, vide cópia DANFE em fl. 175;

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000001401360	NESCAFE ORIGINAL 50G

Este produto na NFe do fornecedor está codificado e descrito como 000000012028619 NESCAFE ORIGINAL 24x50g BR, vide cópia DANFE em fl. 176;

Percebe serem produtos distintos, especificados com códigos e descrições diferentes tanto nas Notas Fiscais do fornecedor, quanto na EFD da empresa, sendo o primeiro comercializado em sachê e o segundo em vidro, não devendo ser agrupados, como sugere a Defesa, pois estão especificados com exatidão.

Assegura que esses produtos se encontram devidamente agrupados com seus produtos afins, conforme se pode observar no relatório “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, vide DVD-R de fl. 91:

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000001400169	NESCAFE ORIG SACHET 50G	001400169	NESCAFE ORIG SACHET 50G(Div. descr.)
1-000001400169	NESCAFE ORIG SACHET 50G	1-000001400169	NESCAFE ORIG SACHET 50G

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 125 do demonstrativo.

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000001401360	NESCAFE ORIGINAL 50G	001401360	NESCAFE ORIGINAL 50G (Div. descr.)
1-000001401360	NESCAFE ORIGINAL 50G	1-000001401360	NESCAFE ORIGINAL 50G

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 126 do demonstrativo.

Indica valer o mesmo raciocínio para os demais itens:

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000000742147	BARRA KELLNES BAN20G

NFe do fornecedor: 6004092639 Kell BarBanana 8x12x20g BRA, vide DANFE fl. 177;

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000003941736	BARRA KELLNES BANANA

NFe do fornecedor: 6004092640 Kell BarBanana 24x3x20g BRA, vide DANFE fl. 178.

Os dois produtos estão especificados com códigos e descrições diferentes tanto nas NFe's do fornecedor, quanto na EFD da Autuada. O primeiro é comercializado em unidades com preço unitário de saída de R\$ 0,48; o segundo é comercializado em pacote com 3 unidade, preço unitário de saída de R\$ 1,41 (vide relatório “Infração 1_IE 40721448_Relatório Omissão de Saídas_2015”) não devendo ser agrupados, como sugere a Defendente, pois estão identificados com exatidão.

Além disso, esses dois produtos encontram-se devidamente agrupados com seus produtos afins, conforme se pode observar no relatório “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, vide DVD-R de fl. 91:

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000000742147	BARRA KELLNES BAN20G	000742147	BARRA KELLNES BAN20G
1-000000742147	BARRA KELLNES BAN20G	1-000000742147	BARRA KELLNES BAN20G

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 67 do demonstrativo.

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000003941736	BARRA KELLNES BANANA	003941736	BARRA KELLNES BANANA
1-000003941736	BARRA KELLNES BANANA	1-000003941736	BARRA KELLNES BANANA

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 411 do demonstrativo.

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000002301270	ASSADEIRA OVAL G

NFe do fornecedor: 002301270 ASSADEIRA OVAL G, vide DANFE fl. 179;

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-000002312484	ASSAD OVAL GD MARINE

NFe do fornecedor: GD16664419N ASSAD OVAL 4 LT 6PC, vide DANFE fl. 180.

Aponta estarem os dois produtos especificados com códigos e descrições diferentes tanto nas NFe's do fornecedor, quanto na EFD da Autuada. O primeiro é comercializado com preço unitário de saída de R\$ 17,56; o segundo é comercializado pelo preço unitário de saída de R\$ 33,97 (vide relatório “Infração 1_IE 40721448_Relatório Omissão de Saídas_2015”) não devendo ser agrupados, como sugerido, pois estão identificados com exatidão.

Ademais esses produtos encontram-se devidamente agrupados com seus produtos afins, conforme se pode observar no relatório “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, vide DVD-R de fl. 91:

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000002301270	ASSADEIRA OVAL G	002301270	ASSADEIRA OVAL G
1-000002301270	ASSADEIRA OVAL G	1-000002301270	ASSADEIRA OVAL G

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 215 do demonstrativo.

COD DO GRUPO	DESCRIÇÃO DO GRUPO	COD DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM
1-000002312484	ASSAD OVAL GD MARINE	002312484	ASSAD OVAL GD MARINE
1-000002312484	ASSAD OVAL GD MARINE	1-000002312484	ASSAD OVAL GD MARINE

Fonte: Demonstrativo “Infração 1_IE 40721448_Lista de Grupos de Estoque_2015”, fl. 923 do demonstrativo.

Diante do exposto, frisa que os agrupamentos sugeridos são indevidos, pois cita produtos que são diferentes, e mesmo que fossem agrupados não trariam alteração no resultado obtido, uma vez que todos apresentaram omissões de saída, não havendo qualquer tipo de afronta à Portaria 445/98.

Para o argumento de que não foi levado em consideração o “índice de perdas normais inerentes à atividade da impugnante”, bem como, a “devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebra de estoques etc.”, sendo apresentado relatório da ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados com a avaliação de perdas nos supermercados brasileiros, e a assertiva de que se estaria exigindo imposto de saídas que de fato não existiram, concorda ser, realmente, é notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

Frisa ser de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais, que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos, nos termos tratados pela legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta

como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem, na forma do artigo 312, inciso IV disciplinar esta questão, conforme transcrito, tendo o mesmo diploma determina no artigo 83, inciso IX, a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso IV, artigo 312 (reproduzidos).

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

Mostra evidente que a Autuada não cumpre a legislação neste específico caso, e a prova desta afirmação está no resumo das operações de saída, totais por CFOP, a seguir transcrito, onde se percebe, claramente, que, na discriminação dos CFOP’s utilizados durante o exercício de 2016, não há lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pela Autuada:

CFOP	DESCRIÇÃO CFOP	VALOR DA OPERAÇÃO
5102	Ven. merc. adq. ou rec. de terceiros	1.676.937,99
5152	Transf. de merc. adq. ou rec. de terceiros	1.766.188.416,62
5202	Dev. de compra para comerc.	9.743.181,36
5551	Ven. bem do ativo imobilizado	209.435,63
5552	Transf. de bem do ativo imobilizado	30.897,51
5556	Dev. de compra de material de uso ou consumo	2.851,87
5557	Transf. de material de uso ou consumo	4.731.342,57
5914	Remessa de merc. ou bem para exposição ou feira	349,40
5915	Remessa de merc. ou bem para conserto ou reparo	37.509,32
5920	Remessa de vasilhame ou sacaria	37.276.605,37
5949	Outra saída de merc. ou prestação de serv. não especificada	11.381.896,56
6102	Ven. merc. adq. ou rec. de terceiros	1.249.852,82
6152	Transf. de merc. adq. ou rec. de terceiros	257.051.272,40
6202	Dev. de compra para comerc.	11.146.289,91
6551	Ven. bem do ativo imobilizado	767.299,44
6556	Dev. de compra de material de uso ou consumo	2.569,77
6557	Transf. de material de uso ou consumo	853.508,83
6915	Remessa de merc. ou bem para conserto ou reparo	24.166,22
6920	Remessa de vasilhame ou sacaria	3.039.411,82
6949	outra saída de merc. ou prestação de serv. não especificada	1.413.787,94
	TOTAIS DE SAÍDAS	2.106.827.583,35

Vê como claro, portanto, que não devem ser acolhidos os argumentos concernentes a este tópico, uma vez que, se os mencionados eventos aconteceram, deveria tê-los levados à escrituração fiscal do estabelecimento, conforme previsto na legislação do ICMS/BA.

Em relação ao pleito de improcedência da infração, no que atine à multa fixada, ou subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), especificando a seguinte multa como confiscatória, registra que a mesma está amparada pelo artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, não havendo previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, e

lhe falece competência para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei. Assim, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não pode atender à solicitação feita.

Por fim, quanto ao requerimento de aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma, em seu entendimento, não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada à Autuada, nos termos do Artigo 112 do CTN.

Ante o exposto, e em virtude de que a empresa não trouxe elementos ao processo que pudessem elidir a presente acusação fiscal, solicita que seja o presente julgado PROCEDENTE em sua plenitude.

VOTO

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

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

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

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

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

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

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte 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 transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

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

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo, especialmente por constar à fl. 05 dos autos documento intitulado “Cientificação de Início de Ação Fiscal”, com número 101.875 de código da mensagem, postada em 23/10/2018, cientificada 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 7.0147/96, 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 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, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

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

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

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

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

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

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

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

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

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

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

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

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e 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-credito-fernando-de-oliveira-lima>, o qual assim se posiciona a respeito do tema:

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

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

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

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

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

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

(...)

Conclusão

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Ou seja: para ajustes decorrentes de perdas ou quebras, deve ser emitida nota fiscal, que ao tempo em que estorna o crédito fiscal, ajusta os quantitativos dos estoques, evitando as distorções decorrentes de tais ocorrências, o que não consta nos autos ter sido realizado pela autuada, até 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 inquene o Decisão recorrida ou o lançamento de nulidade e a lide tem transcorrido no âmbito do devido processo legal.

Assim, indefiro a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

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

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

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

No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade do recorrente, ou em outros ramos comerciais. Não se discute que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão.

A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do recorrente) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário desta aquisição (e aqui adstrito à infração 3, conforme Recurso). Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, determina o RICMS/97:

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

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

[...]

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

[...]

X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais; XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

juiz julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da defendente. Quanto aos Acórdãos deste CONSEF, da mesma forma, não vinculam o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como por dizerem respeito a situações diversas das aqui analisadas.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0010/18-5** lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$1.183.895,71**, acrescido da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR