

A. I. N° - 206958.0016/19-4
AUTUADO - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM - DAT/SUL INFRAZ/COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/01/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0222-02/20-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A empresa autuada não trouxe elementos de prova no sentido de descharacterizar a autuação, razão pela qual fica a mesma mantida. Rejeitadas as questões preliminares. Auto de Infração

PROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de setembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$293.528,61, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2016).

Tempestivamente, a autuada, por sua advogada, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 112 a 118, onde alega, a título de preliminar, nulidade do lançamento, tendo em vista o fato de que os demonstrativos em meio magnético apresentados em CD estão apenas em formato PDF (Adobe Acrobat Reader), o que impossibilita que a empresa possa importar os seus elementos em bancos de dados, com o intuito de que se permita, de forma automatizada, fazer suas conferências e cruzamentos de informações, para poder se defender de forma adequada, dentro do prazo, sendo o PDF apresentado não editável.

Entende que o formato apresentado deve ser, pelo menos, em EXCEL, pois da forma que estão postos fica a empresa sujeita a uma metodologia de gincana estudantil para poder exercer seu direito de defesa, entretanto se está em uma lide.

O próprio RPAF/99, estabelece em seu § 3º do artigo 8º, que os demonstrativos devem ser apresentados pelo menos em formato texto ou tabela, exatamente porque nestes formatos há a possibilidade de se importar os dados de forma integral e analisa-los de forma automatizada e rápida, conforme texto reproduzido.

Argumenta que os demonstrativos anexados ao Auto de Infração possuem milhares de páginas, sendo humanamente impossível analisar de forma correta de modo manual como está posto, sem ordem alfabética na listagem das mercadorias, o que comprova que foi incorretamente formatado o relatório no sistema da SEFAZ.

Diz ser sabido que nos dias atuais, com a informatização da apresentação dos documentos e livros fiscais por parte das empresas, exigida pelo Fisco em meio eletrônico, quer sejam as notas fiscais eletrônicas ou a escrituração fiscal e contábil digital, o são desta forma de maneira a facilitar e agilizar o trabalho do Fisco e também do contribuinte, mas as rotinas de auditoria também precisam evoluir no mesmo sentido, com relatórios e demonstrativos que proporcionem ao sujeito passivo a possibilidade de alimentar seus bancos de dados internos e poder fazer os

cruzamentos apropriados, de forma a se defender de maneira adequada, e até entender do jeito apropriado o que lhe está sendo imputado.

Argui, igualmente, que a simples questão da omissão de documento essencial para validade do ato jurídico, o Termo de Início de Fiscalização, por si só, fulmina o procedimento de fiscalização do ilustre Auditor Fiscal, bem como do Auto de Infração. Agravado com a indevida formatação da apresentação dos arquivos digitais que demonstram os cálculos das infrações fulmina por completo o procedimento de lançamento fiscal, devendo o mesmo ser, de plano, declarado nulo.

Em sendo assim, se está diante de fartas situações de vícios insanáveis no presente processo, no que se requer, mais uma vez, a decretação de nulidade do Auto, entretanto, apenas por amor ao debate adentra ao mérito da autuação para demonstrar, cabalmente, a total improcedência da autuação da forma que passa a aduzir.

Repisa ser a empresa acusada na infração 01 de ter se creditado indevidamente de mercadorias isentas, conforme reprodução da mesma.

Aduz que por se tratar de levantamento quantitativo de estoques, o mesmo deve respeitar as orientações contidas na Portaria 445/98, o que de fato não ocorreu, diante das várias deficiências encontradas no levantamento, e como exemplos cita a seguir:

Falta de demonstrativo discriminado do cálculo do preço médio do mês anterior, pois a fiscalização apenas trabalhou com preço unitário, o que é diferente, bem como não demonstrou memória de cálculo para se chegar nos valores apresentados nos demonstrativos;

Falta de demonstrativo dos CFOP's utilizados no levantamento, para se observar com segurança de que a auditoria considerou a movimentação correta que tem impacto na movimentação de estoque da empresa;

Recente alteração na Portaria 445/98, através da Portaria 159/19, determina que para o segmento da empresa, percentuais mínimos em que somente serão consideradas omissões de entradas ou saídas acima dos citados percentuais, conforme texto do parágrafo único, reproduzido.

Portanto, por ser do ramo de supermercados, e ser a presente alteração na legislação matéria de Direito Material, deve a fiscalização refazer todo o levantamento fiscal, respeitando os limites percentuais acima, no caso presente, de 2,05%.

Adita não ter identificado no levantamento efetuado as entradas com CFOP's 1926 utilizadas como lançamentos efetuados a título de reclassificação de mercadorias decorrente de formação de "kit" ou de sua desagregação, além do CFOP 1949, e assim sendo, deve a JJF refazer o levantamento quantitativo de estoque para considerar os CFOP's indevidamente excluídos da apuração.

Face a estes flagrantes erros constatados nos demonstrativos, solicita a realização de diligências e perícias para se comprovar o erro do Fisco com a consequente nulidade do presente Auto de Infração.

Reitera os pedidos formulados em sede de impugnação e requer seja reconhecida a nulidade do lançamento, ou que no mínimo, seja determinada nova diligência fiscal, para que, nesta oportunidade, sejam efetivamente analisados todos os documentos acostados, com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração, e em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 236 a 239, indica que anexou aos autos os demonstrativos resumo das omissões, os inventários inicial e final e as listagens de entradas e de saídas de itens, todos perfazendo o conjunto das fls. 05 a 104, sendo que, estão autuadas apenas as primeiras e últimas folhas dos demonstrativos maiores, mas, na mídia CD, anexa ao processo à fl. 106 encontram-se gravados na íntegra.

Pontua não identificar, entre os argumentos, quaisquer menções a valores, datas, documentos, itens, tributação, base de cálculo, alíquotas, etc., que contestem com especificidade o trabalho fiscal.

Acerca dos demonstrativos em formato PDF, diz vir repetindo exaustivamente, nos muitos dos processos da empresa, que há imperiosa necessidade de preservação da integridade do documento fiscal que dá suporte a qualquer Auto de Infração. Assim, o modelo de formato ideal é aquele que não conceda edição facilmente, isto é, que guarde consonância com as vias impressas que estão autuadas. Fragilizar isso é abrir grande brecha para uma interminável discussão, se por acaso o documento que a empresa confirmar dispor não estiver consoante o do processo. A Lei, com a palavra. Qualquer arquivo PDF pode ser editável, sim, bastando ter o software correto, estando o mercado cheio deles.

Em relação ao formato texto e tabela, assevera terem sido integralmente cumpridos.

Quanto ao Termo de Início de Fiscalização, aponta presente à fl. 04. Garante que irá fazer cópia à empresa, juntamente com as mensagens trocadas com o endereço gerencia@olecram.com que representa a empresa em questões fiscais, segundo o Sr. Kleber, sobre arquivo deste estabelecimento que foi retificado durante a ação fiscal, sob seu conhecimento.

Para o preço médio, aponta que aqueles utilizados foram calculados com todos os lançamentos do ano, tal como expostos na Listagem de Entradas e na Listagem de Saídas, anexas, e obviamente podem ser menores que aqueles do último mês de vendas. A tendência é que com o preço médio os valores das omissões aumentarão. Se verá ao final deste processo, quando concluir todas as alterações, inclusive a da Portaria 159/19, também aludida pela defesa.

Frente ao argumento dos demonstrativos dos CFOP, chama atenção para as colunas CFOP, em cada listagem citada, às fls. 77 e 78 e 103 e 104, reiterando que a íntegra do arquivo está na mídia entregue junto à ciência do Auto. Os CFOP ausentes, evidentemente, não entraram no cômputo do levantamento, e aqueles que inferem movimentação necessária de produtos, certamente entraram.

Quanto ao desconto previsto na Portaria 445/98, argumenta ser a infração de omissão de entradas e presume que o pagamento destas compras omissas ocorreu com as receitas advindas de saídas anteriores. Avalia, porém, que exclusivamente neste caso vê de outra forma, pois acredita plenamente que as omissões de entradas acima foram pagas com receitas de sonegações diversas, ocorridas durante o próprio período fiscalizado. Basta como prova utilizar o conhecimento dos outros cinco Autos de Infração lavrados juntos com este, que especificam crédito indevido, recolhimento a menor, antecipação parcial não recolhida, omissão de entradas e outras e falta de recolhimento e outros.

Resume, nunca ter a empresa precisado de recursos de outros exercícios para construir as receitas em questão, pois sempre as buscou na própria sonegação do ano, mas, para satisfazer a legislação vigente, segue o novo demonstrativo atualizado neste particular, tendo feito a dedução do percentual previsto em cada um dos itens que apresentaram omissão de entradas, calculando-o sobre os totais da coluna DISPON (disponível para venda, que engloba o inventário inicial mais as compras do período). Então, deduziu a omissão de entrada original desta, mantendo a cobrança apenas sobre os itens que apresentaram remanescentes.

Destarte, após a incidência do dispositivo da Portaria 159/19 e do preço médio, corretamente cobrado, as omissões restaram assim, na infração:

- Omissões de Entrada: R\$2.012.840,92, sendo o ICMS exigível a 18% de R\$ 362.311,37;
- Omissões de Saída: R\$576.974,47

Constata que, como o valor originalmente cobrado, R\$ 293.528,61 é inferior ao obtido por estas “correções”, não pode assumir aqueles, por haver impedimento legal ao aumento do *quantum* exigido após o registro do Auto de Infração, mantendo, portanto, intacta a exigência original.

De relação aos CFOP 1926 e 1949, salvo melhor juízo, considera prejudicada a contestação da empresa sobre as ausências das operações com os CFOP de desagregação ou formação de kits (5926 e 1926).

Afirma ser verdadeira tal assertiva, na medida em que *a formação de kits*, no entendimento usual das administrações tributárias “*não constitui mercadoria autônoma, para fins de tributação e o fato de serem comercializadas em conjunto não implica alteração do tratamento tributário aplicável a cada uma das mercadorias*” (Consulta 9240 de 15/05/2016, SEFAZ SP).

Assim, cada um dos itens integrados a um kit, deve constar separadamente na nota fiscal de venda. A organização em kit é para facilitar o processo de venda, conclui.

Desta forma, os lançamentos a cargo destes CFOP 5926 e 1926 são de mera organização interna, não servindo para constituir a certeza de deslocamento físico real para fora do estabelecimento, em alteração de propriedade, como numa venda, por exemplo.

Diante disto, entende que cada item passível de integração no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria deve vincular-se à clara compreensão de saída ou de entrada física no estabelecimento, ou no mínimo, a uma alteração de propriedade mesmo sem a entrega imediata, como reza a legislação vigente.

Ressalta que não se pode legitimar industrializações internas com tais códigos de operação, pois não se servem a isso. Por outro lado, o exame destes CFOP na empresa, nas entradas e saídas de 2016, faz pasmar qualquer bom entendedor em técnica tributária, pois: não há a mínima correspondência quantitativa entre a retirada (5926) e o retorno (1926); não há a mínima correspondência valorativa entre estas mesmas operações; mais de 90% das operações são com “carne bovina em kg”, tanto retirando quanto retornando, em clara demonstração de desconhecimento total dos procedimentos cabíveis.

Fala ocorrer emissão de notas a esmo: retira-se qualquer valor e retorna-se qualquer valor. Não há nenhuma consonância, nenhuma coerência, nenhuma correspondência, saindo carne bovina em kg e retornando carne bovina em kg, e se tratando, em maioria, de produtos com isenção, sempre alheios ao levantamento quantitativo.

Sobre os CFOP 1949 e 5949, que inadvertidamente ficaram de fora, afirma ter feito a simulação inserindo as entradas e saídas apenas dos itens já arrolados desde o início do Demonstrativo Resumo das Omissões 2016, que inicia à fl. 05, e o resultado foi o esperado: sendo o volume de saídas maior (quantidade e valor), a repercussão final foi um incremento na omissão de entradas, elevando seu montante a R\$ 2.020.196,74, enquanto as omissões de saída reduziriam para R\$575.854,95, tudo isto já com o desconto previsto na Portaria 159/19 e com os preços médios corretamente calculados, sobre últimas saídas e/ou sobre as últimas entradas + MVA, conforme prevê a legislação vigente.

Conclui a respeito que a inserção agora destes lançamentos de CFOP 1949 e 5949 além de revelar pequena monta, resta prejudicada, face ao incremento do valor a exigir, defeso no RPAF/99, que iria para R\$363.635,41, onerando o contribuinte.

Frente ao pedido para realização de diligência e perícia, processualmente, acredita que não haverá fundamento para as mesmas, haja vista que tudo o que foi solicitado pela empresa foi considerado na informação fiscal e, quando foi acertado, foi acatado e assimilado, não podendo concordar com a probabilidade de erro ou vício insanável que pudesse justificar qualquer nulidade neste Auto de Infração.

De igual forma, não vê como admitir qualquer falha grosseira nos demonstrativos, nos levantamentos ou no aspecto processual do Auto, como dito, capaz de sustentar com êxito as ideias de nulidade ou de improcedência, senão a parcial, já que absorveu algumas reduções da defesa.

Diante de tudo o que foi exposto, e após a contra argumentação a todos os posicionamentos de contestação da empresa, pede que o Auto de Infração seja julgado, totalmente procedente, para exigir da autuada o valor de R\$ 293.528,61, com seus acréscimos legais cabíveis.

Tendo sido a empresa devida e corretamente intimada a tomar conhecimento da informação fiscal prestada, e dos novos demonstrativos elaborados (fls. 259 e 260), de forma pessoal, por seu procurador, decorrido o prazo concedido para manifestação, se manteve silente.

Presente na sessão de julgamento a advogada da empresa. Dra. Rebeca Brandão de Jesus, OAB/BA 58.327, a qual, em sede de sustentação oral, reiterou as argumentações postas, especialmente quanto ao formato dos demonstrativos elaborados, do levantamento quantitativo de estoques, especialmente a Portaria 159/19, relativamente ao custo, e os levantamentos apresentados não trazem com segurança a base de cálculo e a infração.

Em resposta ao relator, informou que a empresa mantém seus controles de estoques.

Posta em discussão, deliberou-se, por unanimidade, a negativa de entrega dos demonstrativos em excel, tendo em vista a universalidade do formato para o procedimento fiscal, para todos os contribuintes, os quais podem, inclusive, ser editados, por diversos programas disponíveis. Para tanto, sem prejuízo, inclusive diante do posicionamento das Câmaras de Julgamento deste órgão quanto a aceitação dos diversos demonstrativos elaborados pelo sistema SIAF, quando da realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias.

VOTO

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

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 04/07/2019 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 05 a 104, ainda que de forma amostral, tendo a mídia de fl. 06 a apresentado de forma integral, tendo o contribuinte a recebido, tanto que o formato apresentado o fez suscitar questão preliminar.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, alguns considerados e acolhidos pelo autuante, inclusive, exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Analizando as preliminares, como já mencionado anteriormente, inicialmente gostaria de esclarecer que, contrariamente ao afirmado na peça defensiva, a acusação em sua única infração se reporta a levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, e não, de a empresa autuada ter se creditado indevidamente de mercadorias isentas.

Frente ao argumento de ter havido omissão de documento essencial para validade do ato jurídico, o Termo de Início de Fiscalização, o que desaguaria em nulidade do lançamento, esclareço que tal documento se encontra devidamente acostado aos autos à fl. 04, materializado no Termo de Início de Fiscalização, lavrado em conformidade com o artigo 26, inciso II, do RPAF/99:

“Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

(...)

II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização”.

Assim, não pode prosperar a alegação defensiva, motivo pelo qual não a acolho.

Quanto a arguição de que a apresentação de arquivos em formato PDF pelo autuante teria causado prejuízos para a defesa, pelo fato de não poder importar os dados em bancos de dados,

para, de forma automatizada, fazer suas conferências e cruzamentos de informações, e se defender de forma adequada, dentro do prazo, vez ser o PDF apresentado não editável, inicialmente esclareço que a sigla PDF significa Portable Document Format, ou seja, Formato Portátil de Documento, arquivo criado pela empresa Adobe Systems para que qualquer documento seja visualizado, independente de qual tenha sido o programa que o originou.

Um documento criado no Microsoft Word, por exemplo, quando convertido para o formato PDF, poderá ser visualizado em outros dispositivos de forma idêntica ao documento original, sendo irrelevante se ter ou não o programa Word instalado, trazendo, ainda, como vantagem a capacidade de manter a qualidade do arquivo original, seja um texto ou uma imagem.

Para a geração de arquivos no formato PDF, o usuário poderá adquirir o programa Acrobat, gerar arquivos diretamente dos programas gráficos (Photoshop, Illustrator, Corel Draw, etc.), ou ainda, converter outros formatos além do Word, como imagens com a extensão *png* ou documentos HTML.

Logo, o arquivo PDF em sua formatação, não pode ser considerado diverso de arquivo texto de que nos fala a legislação, permitindo a sua plena leitura e conhecimento do teor e conteúdo dos demonstrativos elaborados.

Ademais, os relatórios e demonstrativos inseridos na mídia de fl. 106, foram emitidos pelo sistema de fiscalização da Secretaria da Fazenda, de forma automatizada, cabendo apenas ao autuante alimentar os dados das operações realizadas pelo contribuinte, independendo da sua vontade a forma de apresentação dos mesmos.

Constatou, não ser necessário nem imprescindível para o sujeito passivo fazer os cruzamentos que diz pretender, até pelo fato de como afirmado em sessão, possuir os seus controles internos de estoques, podendo converter o formato PDF em formato editável desejado, diante da disponibilização de programas gratuitos neste sentido, inclusive, relevante citar que na peça de impugnação apresentada, a empresa entendeu perfeitamente a acusação, e trouxe diversos elementos contra a mesma, a serem analisados oportunamente.

Portanto, não há que se falar sobre eventual cerceamento do direito de defesa, e por tal motivo, ou por qualquer outro diante da observância de todos os requisitos legais, como já firmando anteriormente, bem como do acesso irrestrito da empresa a todos os elementos do lançamento ora analisado, e a própria autuada os menciona em sua peça defensiva, o que vem a ser uma grande contradição e incoerência, ainda mais se tratando de dados e elementos que estão em seu poder, sendo por ela e contra ela emitidos.

Pelas expostas razões, não acolho as preliminares suscitadas.

Frente ao pedido para a realização de diligência ou perícia, realizada nos termos do artigo 123, § 3º do RPAF/99, nego nos termos previstos no artigo 147 do mesmo dispositivo regulamentar:

"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) 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;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.

§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:

I - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;

II - pela Junta ou Câmara de Julgamento, na fase de instrução do processo, caso em que:

- a) o indeferimento deverá ser consignado na ata da sessão em que o mesmo for declarado;*
- b) por ocasião da decisão da lide, o relator mencionará a ocorrência e os motivos do indeferimento no relatório do acórdão da decisão".*

Os elementos necessários para o esclarecimento da lide se encontram, como já dito, em poder da empresa autuada, além do que aqueles contidos nos autos são os necessários e suficientes para a apreciação da matéria.

Falta ainda a necessária motivação exigida no artigo 145 do RPAF/99, não tendo a empresa fundamentado a necessidade da sua realização, e em se tratando de perícia, faltou a quesitação a ser respondida pelo perito, prevista nos termos do parágrafo único do mencionado artigo 145 do citado diploma regulamentar.

Além disso, em sede de informação fiscal, o autuante acatou alguns dos argumentos da autuada, embora tais ajustes implicassem em aumento do valor tido como devido, o que o fez manter o valor lançado, à vista do princípio do *non reformatio in pejus*, o que também concorre para a não aceitação do pedido.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido da 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, inclusive previa o artigo 130 do antigo Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

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, repito, 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.

No mérito, em relação ao qual, a infração apontada e objeto da contestação resultou da aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas, como de saídas de mercadorias no exercício de 2016.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

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

Daí podemos ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta última, é a situação da infração apurada.

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.

Odeete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, *RT*, 2^a 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 carregar 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*, 16^a edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

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

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

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

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

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato

realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

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

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

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

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

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

Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica, uma vez que o exame, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Conforme já registrado anteriormente, a acusação fiscal se enquadra em uma das presunções previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Impende registrar, que a presunção é uma das poucas hipóteses no Direito Tributário na qual se inverte a regra do ônus da prova, cabendo ao acusado provar a não realização do ato tido como infracional.

Tendo a autuada apontado que na forma da Portaria 159/19, a qual inseriu alterações na Portaria 445/98, determinando que para o segmento da empresa, percentuais mínimos em que somente serão consideradas omissões de entradas ou saídas acima dos citados percentuais, conforme texto que reproduz, esclareço ter a mesma incidindo em equívoco.

Isso, pelo fato de que a aplicação de percentuais de perda somente está prevista por aquele instrumento normativo, na hipótese de constatação de omissão de saídas, a se verificar pelo seu texto:

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

(...)

§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

(...)”. (Grifei).

Ou seja: contrariamente ao alegado, a aplicação de percentuais de perda somente cabe quando verificada a ocorrência de omissões de saídas, o que não é o presente caso, vez que, tendo se constatado tanto omissões de saídas, como de entradas, estas últimas em maior valor monetário,

não teria qualquer lógica tal regramento, como de fato ocorreu, onde, em sede de informação fiscal, o autuante constatou a oneração dos valores das omissões de entradas, somente não agravando a infração em respeito e homenagem ao princípio do *non reformatio in pejus*.

Desta maneira, ainda que os ajustes relativos aos CFOP e valores de custo, por exemplo, fossem necessários e corretos, ajuste de perda em omissão de entrada não tem qualquer previsão, lógica, sequer cabimento.

O artigo 23-A da Lei 7.014/96, estabelece a base de cálculo para o imposto da seguinte forma:

"Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;

c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;

d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento".

Quanto aos demais itens retificados pelo autuante, os mesmos, como firmado, possuem a necessária correteza e base, ainda que tenham onerado o contribuinte.

Logo, acolho os mesmos, e tenho a autuação como procedente, especialmente pelo fato de o sujeito passivo não ter conseguido trazer aos autos quaisquer elementos no sentido de desconstituir a acusação, sequer reduzir ou mitigar os seus valores, sendo os argumentos apresentados, inócuos neste sentido, inclusive se manteve silente quanto a informação fiscal.

À vista das observações do autuante, quanto da informação fiscal, quanto a majoração dos valores apurados, recomendo ao órgão competente, avaliar a possibilidade de nova ação fiscal, com o intuito de lançar os valores calculados, mas não abarcados na presente autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206958.0016/19-4**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$293.528,61**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR