

PROCESSO - A. I. Nº 276468.0016/20-3
RECORRENTE - INTERTRIM LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ nº 0130-02/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/01/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0365-12/21-VD

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. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE ELEMENTOS PARA DETERMINAR A INFRAÇÃO. Constata-se inconsistências (falta de documentos fiscais – demonstrativos – na elaboração, que embasaram a infração), que ferem frontalmente o fulcro da autuação, cerceando o direito de defesa e do contraditório, ferindo o art. 37 da carta magna e desrespeitando o art. 142 do CTN, que dispõe o art. 129 do COTEB (Lei nº 3.956/81) “a) a descrição minuciosa das infrações; b) a correta menção aos demonstrativos e levantamentos realizados pelo fiscal autuante para esclarecimentos dos fatos narrados no corpo dos autos”, elementos estes, insuficientes para determinar a infração, sendo comprovada a ocorrência de vício insanável, diante da ausência de formalidades essenciais, que resulta em nulidade do lançamento, em consonância com o art. 18 IV “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Infração nula. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida da 2ª JFJ, que julgou Procedente o presente Auto de Infração ora apreciado, lavrado em 25/11/2020, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 331.864,44, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015), constando a seguinte informação do autuante: “Infração evidenciada por meio dos demonstrativos Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (saída de mercadorias tributadas a maior do que a de entradas) – Lista de omissões e Omiss. Saída apurada em levant. quant.de estoques – Lista de notas fiscais de entrada. Este último em PDF e excel. Ambos anexos e integrantes deste auto de infração”.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 26-v. Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 67 e 68. A JFJ decidiu o seguinte:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 09/07/2020, lida e cientificada pelo contribuinte na mesma data (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 13, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 14, devidamente entregue ao contribuinte conforme recibo de fl. 15, subscrito pelo procurador da empresa, Sr. Ronaldo Macedo Barreto, mesma pessoa que assinou o Auto de Infração, conforme instrumento de fl. 16.

A ciência do Auto de Infração se deu de forma pessoal, na pessoa de representante da autuada, mediante assinatura no corpo do Auto de Infração em 27/11/2020 (fl. 02).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária 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, ainda que discorde o sujeito passivo.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa e ao contraditório, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma da singela e objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Fabricação de artefatos de tapeçaria”, CNAE 13-52-9-00, estabelecido no município de Camaçari.

Três questões precisam ser analisadas em primeiro lugar: a primeira, preliminar de nulidade a segunda é quanto a mencionada ainda que forma incidental, diz respeito a prejudicial de existência de decadência e a última é o pedido para realização de perícia, se necessária.

Quanto a aventada nulidade, sob o argumento de ser a autuação nula, por não descrever detalhadamente os fundamentos legais, procedimentos de cálculo adotados, cerceando o seu direito de exercício de plena defesa, pelo fato de que os mesmos não guardavam correlação com a acusação, não acolho e esclareço que os dispositivos mencionados, especialmente o artigo 23-B da Lei 7.014/96, determina que “nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS...”, quais devem ser os critérios a serem adotados, a depender das hipóteses ali postas.

Tal dispositivo deve ser analisado à vista da descrição do fato que originou o lançamento (omissão de saídas de mercadorias tributadas), além da multa aplicada (Lei 7.014/96, artigo 42, inciso III), todos em conformidade e coerência com a infração apontada.

Ressalto que a acusação, ainda que não precisa na indicação do dispositivo legal que a embasou, o que não é o caso, não se constitui em vício insanável, diante do disposto no artigo 18, § 1º do RPAF/99:

“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Não é a hipótese acima, entretanto, aplicável ao fato presente, diante de inexistir qualquer incorreção na indicação dos dispositivos legais infringidos.

Logo, descabe qualquer argumentação neste sentido, especialmente quanto ao cerceamento de defesa arguido, não somente pela entrega dos demonstrativos da autuação à empresa, como, igualmente ao fato de ter o levantamento realizado abarcado apenas e tão somente dois itens de mercadorias (“Prsol Ford B562 RH c/Moldura” e “Prsol Ford B562 LH c/Ticket”), o que facilita qualquer correção e verificação por parte do contribuinte em relação a acusação fiscal posta.

Os elementos elencados e presentes nos autos se mostram suficientes não somente para determinar a infração, como, igualmente, para demonstrar os resultados finais a que chegou o autuante, contrariamente ao posicionamento da empresa autuada.

Ressalto que todos os elementos que possibilitariam a perfeita conferência dos dados utilizados na autuação se encontram em poder da empresa (livros fiscais de registro de Entradas, Saídas de mercadorias, Inventário e Controle da Produção e Estoque, bem como as notas fiscais de entradas e saídas).

Da mesma forma, não se há que falar em suposição e presunção para a autuação, uma vez que foi lastreada em documentos emitidos e recebidos pelo contribuinte, bem como pelos dados informados pelo mesmo em seus livros fiscais, inclusive o Registro de Inventário.

Também a hipótese da autuação não está listada na lista daquelas relacionadas a presunção na Lei 7.014/96, como se verá em outro momento.

*Analisando a **prejudicial de decadência**, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN),*

determina em seu artigo 150, §4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, como bem lembrado na defesa, a qual determina que “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

Inequívoco o fato de o contribuinte não ter lançado o imposto, sequer, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a omissão da declaração ao fisco, apenas apontada através da realização de levantamento fiscal, incorrendo, pois, na hipótese do artigo 173, inciso I, do CTN.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte frente ao ocorrido, até pelo fato inexistir declaração ou recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, estribado em tais elementos e argumentos, não acolho a prejudicial suscitada.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“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”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder as SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal 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.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no REsp 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Lembro ainda, concorrer para o indeferimento do pleito, o não atendimento ao preceito estatuído no parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. 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”.

No mérito, a acusação posta se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Logo, não poderia, como postulado na defesa, o autuante ter diligenciado junto a empresa para a verificação física dos estoques de produtos, desde quando a fiscalização se realizou no ano de 2020, sendo os fatos e as movimentações envolvidas as ocorridas no ano de 2015.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas”;

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de saídas, abordada no artigo 4º da referida Portaria:

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de notas fiscais, e conseqüentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal infração.

De acordo com a legislação acima posta e 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.

E aqui é relevante se esclarecer mais uma vez, que não se trata de qualquer presunção, como entende a defesa, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa.

E esta assertiva se justifica, pelo fato de que as hipóteses legais para a adoção de presunção se encontram 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:

- I - saldo credor de caixa;*
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*
- V - pagamentos não registrados;*
- VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*
 - a) instituições financeiras;”*
 - b) revogada;*
 - c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”.*

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 for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

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 por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, 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, registrando ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

Logo, num primeiro momento, diante do fato de terem sido observados os princípios de auditoria aplicáveis ao caso, bem como os do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexistente qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou impropriedade.

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”.

Já 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”.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

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

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

Como já observado, 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, que se reveste o princípio da verdade material.

Como visto, 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, como no caso presente.

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 devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, lembrando que os fatos geradores são do ano de 2015, ao passo que a autuação é do ano de 2020, ou seja, houve tempo suficiente para que em momento anterior ao da auditoria, o contribuinte se constatasse a ocorrência de equívocos os corrigisse em sua escrituração fiscal, atentando para as disposições normativas a respeito.

Vale esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais utilizados como base para o levantamento fiscal realizado pelos autuantes, foi transmitido pelo autuado, com base em seus dados existentes, sendo que este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em

poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado no livro.

No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.

Na EFD, o bloco H, com informações do inventário, deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário até sessenta dias após tal data, ou seja, na escrituração de fevereiro. Havendo legislação específica, o inventário poderá ter periodicidade diferente da anual e ser exigido em outro período.

Assim, temos que no referido bloco H, que, como visto, destina-se a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos acima, os registros a serem informados são:

Registro H001: abertura do bloco H, este que deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há registros de informações no bloco. Obrigatoriamente deverá ser informado “0” no campo IND_MOV no período de referência fevereiro de cada ano, relativamente a 31/12 do ano anterior.

Registro H005: totais do inventário, este que deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31 de dezembro de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial.

Registro H010: inventário, este que deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.

Registro H020: informação complementar do inventário, este registro que deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT_INV do registro H005 for de “02” a “05”.

Por fim, o registro H990: encerramento do bloco H, que se destina a identificar o encerramento do bloco H e a informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica.

Diante destes fatos, entendo caracterizado o disposto nos artigos 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), 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99, pelo fato de que os arquivos foram integralmente transmitidos pelo sujeito passivo e recepcionados pelo sistema SEFAZ, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado, respaldadas por documentação fiscal.

Em relação a formação de novo produto ou um kit informado pela impugnação, desde quando para a constituição do produto 586110990-03 - Teto Ford B562 C”, seriam consumidos 01 (uma) unidade de “191037320 - Prsol Ford B562 LH c/Ticket” e 01 (uma) unidade de “191037310 - Prsol Ford B562 RH c/Moldura”, dentre outros, cabe aqui, reproduzir o teor da resposta à consulta tributária através do Parecer DITRI 9.169/2009, orientando contribuinte quanto aos procedimentos fiscais a serem adotados em tais situações:

“A saída desses itens para a formação do kit será documentada mediante a emissão de uma Nota Fiscal com o CFOP 5.926, documento que deverá especificar o novo item formado, e será lançado no Livro Registro de Saídas. Essa Nota Fiscal servirá para documentar o ingresso do kit nos estoques no livro Registro de Entrada, e deverá ser lançada com CFOP 1.926”.

Alie-se a isso, o fato de a empresa autuada receber por transferência, de seu estabelecimento matriz situado no estado de São Paulo, mercadorias sob o CFOP 2152, “operações de transferências para comercialização”, o que motivou, inclusive, autuação no Auto de Infração de número 276468.0017/20-0, relativamente a falta de recolhimento do imposto correspondente a antecipação parcial do ICMS em tais operações.

No caso de empresas industriais como a autuada, diante do alegado, esta deverá escriturar o livro de Registro do Controle do Estoque para acompanhar esse processo de transformação da matéria-prima, e, portanto, conta com diretrizes específicas, entretanto não vieram aos autos quaisquer provas neste sentido.

Ressalto que tal livro fiscal se destina à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias, de escrituração obrigatória pelo contribuinte, e que deve ser lançado no bloco K da

EFD.

Não paira, pois, qualquer dúvida, acerca da ampla possibilidade e oportunidade concedida à empresa autuada, para que viesse ao feito, trazendo seus elementos probantes razoáveis e suportado em documentação fiscal, como prevê a legislação, para se contrapor ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias realizado.

E não poderia ser de outra maneira, diante, inclusive, de posição do STF ao se posicionar no sentido de que mesmo no processo administrativo existe o contraditório, com direito a produção de provas. Posso, a respeito, mencionar voto do Ministro Celso de Mello, na Medida Cautelar em Mandado de Segurança 26.358-0-DF:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o ‘due process of law’, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina.

Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do ‘due process of law’ (CF, art. 5º, LIV) - independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado -, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV), inclusive o direito à prova”.

Todavia, oportunizada, a prova do contribuinte em sentido contrário a autuação, não veio aos autos de forma efetiva, repito mais uma vez, não lhe socorrendo, pois.

A necessidade de observância dos princípios do processo administrativo fiscal, da legalidade estrita e tipicidade tributária impõe o controle administrativo prévio dos atos administrativos que importam na imposição de tributo ou penalidade, também, sob a perspectiva do contribuinte, sendo a mitigação do instituto da preclusão para a apresentação/produção de provas, como corolário dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, imperativo que decorre da noção constitucional de devido processo legal.

Doutrinadores como Octavio Campos Fischer (Devido processo administrativo tributário e direitos fundamentais: de como o processo administrativo-tributário não pertence à administração pública. In: Clève, Clèmerson Merlin; Pagliarini, Alexandre Coutinho; Sarlet, Ingo Wolfgang (Coords.). Direitos humanos e democracia. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 540/541) defendem que, em direito tributário, devido processo é aquele capaz de resolver com justiça o conflito instalado entre Fisco e contribuinte.

O princípio do devido processo legal visa impedir que a Fazenda Pública considere o processo administrativo tributário como sendo de sua propriedade. O objetivo é outro: se buscar a verdade material, dentro do senso de equilíbrio e justiça, reitero.

Diante do exposto, tendo em vista a correteza do trabalho fiscal desenvolvido, seguindo a técnica adequada para o roteiro aplicado, contrariamente a alegação defensiva, e o fato de não ter a empresa conseguido de forma contundente, lastreada em elementos probantes, cerne do princípio da verdade material, elidir a acusação fiscal, ainda que oportunizada a tal, tenho o lançamento como procedente.

Na fase recursal, os advogados (Drs. Eduardo Cantelli Rocca – OAB/SP nº 237.805 e Sidney Eduardo Stahl – OAB/SP nº 101.295) apresentam peça onde tece os mesmos argumentos, como segue, resumidamente:

- Descreve os **fatos da autuação**. Reproduziu os artigos 2º, inciso I e 23-B da Lei nº 7.014/96, artigo 83, inciso I do RICMS/BA, bem como artigo 13, inciso II da Portaria nº 445/98. Discorreu quanto às alegações impugnadas na peça defensiva: “(i) nulidade da autuação, por não descrever detalhadamente os fundamentos legais, procedimentos de cálculo adotados, bem como os próprios fatos que ensejaram a suposta infração e, subsidiariamente, (ii) inocorrência de qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais”. Pontuou, reproduzindo a ementa, a manutenção integral do Auto de Infração proferida pela JJF.
- Esclarece que ficará demonstrado nesta recursal que: “a) A Autuação é nula, por não descrever detalhadamente os fundamentos legais, procedimentos de cálculo adotados, bem como os próprios fatos que ensejaram a suposta infração, prejudicando a ampla defesa da Recorrente; b) Ainda que não se acate a nulidade acima, a Recorrente comprovou a inexistência de qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais”.

- Volta a **suscitar nulidade do Auto de Infração**. Assinala que na autuação e na decisão recorrida, pautou-se seu julgamento com base em elementos insuficientes para determinar a infração, o que configura sua nulidade e impede a ampla defesa e o contraditório, princípios previstos na CF como cláusulas pétreas (art. 5º, inciso LV, CF), além de desrespeitar a segurança jurídica.
- Reproduziu o art. 37 da CF, transcreveu artigo 142 do CTN, parágrafo único, e frisou novamente que pelo princípio da legalidade é plenamente vinculada, razão pela qual, cumpre-se o quanto dispõe o artigo 129 do COTEB (Lei nº 3.956/81) – reproduzido. Vislumbrou a delimitação da atuação estatal com relação aos contribuintes fiscalizados, registrando-se, com exatidão, a autuação pretendida, de modo que a manutenção sem tais formalidades, macula não só o Procedimento Fiscal, mas a própria r. decisão recorrida, que consagra dita nulidade. Cita ensinamentos da Ilustre Cleide Previtali Cais (CAIS, *Cleide Previfalli. O Processo Tributário - 7. ed. rev. atual e ampl. - São Paulo: Edrora Revista dos Tribunais, 2011*).
- Sustenta que foram desrespeitados o inciso III, dos §§1º e 2º, do art. 129 do COTEB, pois não constam no Auto de Infração: “a) a descrição minuciosa das infrações; b) a correta menção aos demonstrativos e levantamentos realizados pelo fiscal autuante para esclarecimentos dos fatos narrados no corpo dos autos”.
- Assinalou que a Decisão recorrida mantém uma posição totalmente carente de informações elementares para que a Recorrente esteja apta a realizar a sua defesa de forma contundente, no qual limitou a narrar que a Recorrente teria omitido a saída de mercadorias tributáveis, sem emissão de nota fiscal e sem escrituração sendo que tudo isso teria sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, não justificando como, muito menos sob qual fundamento legal e motivação válida teria este procedimento sido conduzido, com exceção do artigo 13 da Portaria nº 445/98.
- Assevera que a presunção, por parte do autuante, de que tanto as entradas quanto as saídas teriam sido emitidas, porém, autuou apenas as operações de saída, sem deixar claro qual critério, fundamento ou motivação utilizada, tão somente apresentando um demonstrativo absolutamente genérico, consolidados por produto, sem especificar e individualizar as supostas diferenças de estoque identificadas. Disse que não é possível depreender a origem ou critério de apuração das supostas saídas sem nota fiscal e quais valores compuseram o suposto levantamento fiscal, norteados assim, falta de elementos para a defesa do recorrente.
- Nas razões de mérito. Alega **existência de estoques iniciais e finais**. Afirma que no voto da decisão recorrida, o relator confundiu a própria aplicação da supramencionada Portaria nº 445/98. Explica que o método de apuração de exigência fiscal conhecido como levantamento fiscal permite a adoção, para se encontrar o *quantum debeatur*, de outros meios indiciários de movimentações de mercadorias ou prestações de determinados serviços, aptos a configurar a ocorrência da hipótese de incidência tributária atinente ao ICMS, tendo assim, ocorrência do fato gerador de puras e verdadeiras presunções, adotadas pela legislação de regência, e que permitem ao agente fiscal, deparando-se com tais situações, exigir o pagamento de tributo.
- Destacou que os artigos 4º e 5º da Portaria SEFAZ nº 445/98, cuidou de estabelecer as hipóteses taxativas que presumem a ocorrência do fato gerador, estando, dentre elas, a saída de mercadorias não registradas e, refuta de mesma linha o art. 22 da Lei nº 7.014/96.
- Chamou atenção que, ao contrário do que sustenta a decisão de piso, não se discute a permissão dada ao agente, ao se deparar com saída de mercadorias não registradas, presumir a ocorrência do fato impositivo do ICMS e, por conseguinte, autuar aquele que praticou tal conduta. Entretanto, há que se ter em mente que a saída, de que tratam os artigos supramencionados, é a efetiva, constatada pelo agente fiscal, dentre outras formas, em diligência ao estabelecimento do contribuinte.
- Aponta que o levantamento fiscal somente pode ser realizado verificando-se o estoque da

empresa, ou seja, calculando-se o valor (ou quantidade) no estoque inicial, nas compras, nas vendas e, por fim, no estoque final, conforme equação básica de estoque, viabilizando-se a apuração da diferença a ser considerada, presumidamente, como decorrente de operação ou prestação tributada: “*Estoque inicial (Ei) + Entradas/Compras (E) = Estoque Rnal (Ef) + Saídas/Vendas (S)*”.

- Reforça entendimento que apenas se a Autoridade Fiscal analisar o estoque da empresa - por meio da equação de estoque - é que poderá lançar mão da presunção contida na Portaria SEFAZ nº 445/98 - saída de mercadorias não registradas - para efetuar a exigência fiscal. E que, não há, na legislação de regência, a permissão para utilização dessa presunção - entradas não escrituradas equivalem integralmente em igual número às saídas, sobretudo, pois como se verá adiante, grande parte dos produtos foram consumidos.
- Sustenta que se reveste de mácula o lançamento ora combatido, devendo o presente Recurso Voluntário ser provido para determinar o cancelamento integral da exigência fiscal dos autos, ante impossibilidade de adoção de presunções não dispostas na legislação de regência.
- Salaria que a documentação fornecida demonstrou indiscutivelmente que o material questionado foi recebido em transferência da matriz de Caçapava, mas tais documentos comprobatórios são completamente ignorados pela r. decisão recorrida, no qual teceu rasas palavras sem qualquer embasamento fático ou de direito.
- Explica que além de toda documentação fornecida durante a fiscalização, para demonstrar toda a composição o da operação da Recorrente, em sede de Impugnação foi juntado o Livro Razão Analítico do Estoque (Doe. 03 da Impugnação) que demonstra a natureza de transferência dos produtos em discussão, além das Receitas de Produção e Baixas de Produção (Doe. 04 da Impugnação), ou seja, o “*Bill of Material*”, que demonstra a receita de produção na qual o referido componente é aplicado, e em quais quantidades.
- Afirmou que a recorrente possuía estoques iniciais, bem como manteve estoque em volume significativo ao final do ano calendário autuado pela fiscalização, consoante demonstrado pela sua escrituração contábil e fiscal, e pelos competentes Livros de Registro De Controle da Produção e do Estoque relativos ao exercício de 2015, onde foram devidamente escrituradas tanto as entradas, quanto as saídas dos produtos dos estoques (Doc. 03 da Impugnação), devidamente disponibilizados ao fisco, quem, não somente poderia, como deveria ter apurado.
- Volta a sustentar que não houve qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais.
- Impugna **comprovação de escrituração da saída**. Esclarece que os referidos produtos (destacados na decisão recorrida), a saber, parassóis recebidos da sua matriz, tem como destino a própria linha de produção do estabelecimento autuado, o qual fabrica tetos de automóveis semiacabados para que sejam montados pela FORD, como uma etapa final e indispensável do complexo processo industrial de fabricação e montagem de veículos do complexo industrial.
- Informa que implica na baixa dos controles de estoque e inventário dos citados produtos por meio dos competentes e automatizados sistemas de controle de produção e fabricação implementados dentro do complexo integrado de produção, ou seja, não ocorre a emissão de qualquer documento fiscal para suportar essas transações, e nem poderia, bem como não há que se falar na ocorrência de fato gerador do ICMS nesta etapa da produção, vez que as baixas de quantidades ocorrem na medida em que são computadas as ordens de produção e o tributo devido é apurado e exigido quando da saída dos produtos finais fabricados pela Recorrente.
- Junta novamente o mesmo demonstrativo da peça impugnativa “Receitas de Produção e Baixas de Produção”, onde é possível verificar tal alegação.
- Argui que não há que se falar na ocorrência de quaisquer saídas omissas promovidas pela

Recorrente, inclusive, pois toda a linha de produção inserida dentro do complexo onde esta se encontra localizada tem destino e cronograma próprios, devidamente alinhados contratualmente com a empresa FORD, única e exclusiva compradora dos produtos fabricados pelo estabelecimento autuado, sendo absolutamente indevida a cobrança promovida por meio do presente lançamento, de modo que não lhe resta outra sorte senão o acolhimento do presente Recurso Voluntário para declarar o integral cancelamento do Auto de Infração em discussão.

Finaliza requerendo que:

- a) Seja reconhecida a nulidade da presente autuação, que macula também a r. decisão recorrida, diante do erro na tipificação e descrição dos fatos que embasaram a autuação;
- b) Caso não acate a nulidade, seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário, para reconhecer a inexistência de qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais, julgando, então, improcedente o auto de infração em sua totalidade, tendo em vista a comprovada impropriedade dos presentes lançamentos.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada de novos documentos que se fizerem necessários e a realização de prova pericial, se necessário.

É o relatório.

VOTO

O presente Recurso Voluntário fora apresentado para contrapor a decisão recorrida da 2ª JJF, que julgou pela manutenção total do Auto de Infração que visa cobrar imposto por falta de *“recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015)”*.

O patrono do contribuinte teceu novamente as mesmas argumentações debatidas pela JJF. Alegou dois fatos principais: **nulidade** *“diante do erro na tipificação e descrição dos fatos que embasaram a autuação”* e **mérito** *“inexistência de qualquer saída de mercadoria que não tenha sido devidamente identificada e registrada nos componentes controles de estoque contábeis, fiscais e gerenciais”*.

Nas arguições de nulidade suscitada, a JJF negou acolhimento dizendo que *“os dispositivos mencionados, especialmente o artigo 23-B da Lei nº 7.014/96, determina que “nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS...”, quais devem ser os critérios a serem adotados, a depender das hipóteses ali postas”*, estando todos em conformidade com a infração apontada. Pontuou também que foram entregues os *“demonstrativos da autuação à empresa, como, igualmente ao fato de ter o levantamento realizado abarcado apenas e tão somente dois itens de mercadorias (“Prsol Ford B562 RH c/Moldura” e “Prsol Ford B562 LH c/Ticket”), o que facilita qualquer correção e verificação por parte do contribuinte em relação a acusação fiscal posta”*, constando assim, todos os elementos para se determinar a infração e o infrator, demonstrar também como a fiscalização chegou aos cálculos dos demonstrativos apresentados.

Destacou em complemento que não tem como *“falar em suposição e presunção para a autuação, uma vez que foi lastreada em documentos emitidos e recebidos pelo contribuinte, bem como pelos dados informados pelo mesmo em seus livros fiscais, inclusive o Registro de Inventário”*.

O recorrente trouxe alegações de nulidade genéricas, não apontando especificamente qual seria mesmo o erro, pois só a alegação de que há *“erro na tipificação e descrição dos fatos que embasaram a autuação”*, não se mantêm, pois não encontrei nenhuma descrição ou tipificação

errônea. No entanto, ao analisar os documentos fiscais que embasaram a autuação, encontrei erros na fiscalização cujos vícios formais e elementos para se determinar a infração não se coadunam, sendo que está faltando demonstrar nas planilhas de cálculos, saldos iniciais e finais, além das entradas, demonstrativo dos preços médios dos produtos, concluindo assim, como se chegou na verdadeira omissão de entrada, conseqüentemente, como se determinou a infração autuada para a ora recorrente.

Entendo caber a nulidade da autuação, pois vejo que o relator de piso não verificou que faltavam documentos fiscais para se sustentar a autuação, cerceando o direito da ampla defesa e do contraditório do contribuinte/recorrente. Assim, pela falta dos demonstrativos anexados, constatei e verifiquei uma série de inconsistências (falta de documentos – demonstrativos – na elaboração e que embasaram a infração), que ferem frontalmente o fulcro da autuação, cerceando o direito de defesa, ferindo o art. 37 da carta magna e desrespeitando o art. 142 do CTN, além do art. 129 do COTEB (Lei nº 3.956/81): “a) a descrição minuciosa das infrações; b) a correta menção aos demonstrativos e levantamentos realizados pelo fiscal autuante para esclarecimentos dos fatos narrados no corpo dos autos”.

Os elementos são insuficientes para determinar a infração, configurando a nulidade e impedindo a ampla defesa e o contraditório, princípios primários da CF, como cláusulas pétreas (art. 5º LV CF), além de desrespeitar a segurança jurídica.

Quantos à análise sobre a prejudicialidade da decadência, não foi acolhida sob o argumento de que a lavratura está dentro do prazo legal, tanto para o art. 150 §4º, como também o art. 173 I, ambos do CTN, além das questões meritórias expostas nas arguições recursais que ficam prejudicadas, pois a nítida nulidade aventada, mesmo que genérica, foi bem evidente para superar ou mesmo não ser ultrapassada a questão preliminar para se confirmar o Auto de Infração.

Assinalo novamente, que o recorrente não trouxe nenhuma prova que pudesse elidir a autuação, contudo, restou apenas a alegar genericamente erro de tipificação e descrição dos fatos.

Assim, constato a necessidade de renovação da ação fiscal, ante à comprovada ocorrência de vício insanável diante da ausência de formalidades essenciais para se determinar a infração, resultando em nulidade do lançamento de ofício, com estrita consonância com art. 18 IV “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o qual prevê tal medida quando o lançamento não contiver elementos suficientes.

Concluo que o Auto de Infração é NULO e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **276468.0016/20-3**, lavrado contra **INTERTRIM LTDA.**, Recomenda-se de que o procedimento seja renovado, a salvo das falhas apontadas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS