

**A. I. Nº** - 206863.0002/19-3  
**AUTUADO** - MARISA LOJAS S. A.  
**AUTUANTE** - MAURÍCIO COSTA GOMES  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/04/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0040-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Infração não contestada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas, como de saídas, através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto, com base no maior valor não declarados (saídas). Ajustado o levantamento para consideração do índice de perdas estabelecido na Portaria 445/98. Infração parcialmente subsistente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações não impugnadas. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO E/OU MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. Rejeitadas as questões preliminares. Negado pedido para redução/afastamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 03 de junho de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$132.010,88, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no mês de dezembro de 2015, no valor de R\$291,48, multa de 60%.

Infração 02. **02.01.02.** Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, em dezembro de 2015, totalizando R\$172,35, sugerida multa de 100%.

Infração 03. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva

escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, montando em R\$123.498,76, multa de 100%.

Infração 04. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015), em R\$2.837,70, multa de 100%.

Infração 05. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015), lançado imposto de R\$1.148,42, multa de 60%.

Infração 06. **06.05.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, resultando em crédito tributário lançado de R\$ 4.062,17, além da multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 36, onde, antes de adentrar ao mérito propriamente dito, destaca que não obstante não concorde com o teor do Auto de infração em questão, optou em realizar o pagamento das infrações 01, 02, 04, 05 e 06, conforme guia de recolhimento anexa (doc. 03), razão pela qual a presente impugnação será adstrita tão somente ao item 03.

Assim, diante do pagamento parcial dos valores exigidos no Auto de Infração, requer, desde já, a extinção do crédito tributário das infrações acima, com base no artigo 156, inciso I, do CTN, determinando-se, ainda, o cancelamento das respectivas exigências fiscais.

Em sede de preliminar, indica a não existência do Termo de Início de Fiscalização, o qual deve preceder a lavratura do Auto de Infração, sob pena de invalidar o trabalho fiscal, aliás como estabelece o artigo 26, inciso II, do RPAF/99, reproduzido, juntamente com o teor do artigo 28 do mesmo dispositivo regulamentar.

Aduz que a falta desse Termo vicia o Auto de Infração e viola direito do contribuinte, como se depreende, inclusive, do Acórdão CJF 0242-11/03, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, e assim, considerando tal fato, deve o presente Auto ser totalmente anulado, o que desde já requer.

Após informar ser empresa varejista no setor de vestuário e acessórios, com lojas em diversos estados federados, conforme seu objeto social constante em seu estatuto, foi autuada nos termos indicados.

Firma a tempestividade da impugnação, indica que os dispositivos legais que fundamentam o enquadramento da suposta infração apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias, ou seja, não há no Auto de Infração qualquer do dispositivo normativo infringido. Mesmo o citado artigo 23-B, da Lei 7014/96 é insuficiente para essa finalidade, pois não identifica qual dos incisos foi utilizado pela fiscalização.

Adicionalmente, ainda que esta Junta entenda ser o dispositivo cabível, fato que alega a título meramente argumentativo, há necessidade de que a suposta falta de recolhimento do imposto por omissão de saída seja conjugada com prova de outros elementos, quais sejam irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados (ou quaisquer outras

omissões de receitas tributáveis). Ou seja, verifica que, para a aplicação da suposta infração é necessária a comprovação de todos esses fatores atuando em conjunto.

No entanto, no Auto de Infração, o Agente Fiscal apenas citou a presunção da omissão de entrada, mas não se preocupou em demonstrar a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entrada, ou quaisquer irregularidades no disponível e no exigível, uma vez que não conseguiria fazer, pois, de fato, não existe.

Ademais, o próprio relato da infração deixa claro que foi usado pela fiscalização um método não previsto na legislação (como já citado), cabendo, novamente, “adivinhar” a regra por ele adotada, para poder se defender de uma infração inexistente (lembrando, como já mencionado anteriormente, que a Lei 7014/96, RICMS/12 e Portaria 445/98 vedam a aplicação do valor da venda, mas apenas o preço ou custo médio).

Ou seja, tudo demonstra a iliquidez e incerteza da presente autuação, arremata.

Apona que o Auto de Infração, diante de sua fragilidade e não atendimento dos requisitos previstos no RPAF, não apresenta essas respostas, lhe cabendo “adivinhar” o raciocínio da fiscalização, analisar a legislação tributária para poder se defender.

Não são necessárias maiores digressões para se concluir pelo nítido cerceamento de defesa que lhe foi imposto, além da fragilidade do Auto de Infração que compromete a sua liquidez e certeza, e sendo assim, constata que o Auto de Infração não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados.

De fato, os atos de aplicação da lei tributária ao caso concreto devem ser devidos e expressamente justificados e fundamentados pela Autoridade Administrativa, de modo que possibilite ao contribuinte exercer o seu direito constitucional à ampla defesa.

Assim, pelo exposto, tem que na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração ora impugnado, há completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, ofendendo, além do princípio da motivação ora mencionado, também o da legalidade. Isso porque, o Agente Administrativo não apontou subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados.

A respeito, traz escólio de Eduardo Domingos Bottallo.

Conclui que se aplicou a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “*erro de direito*”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra.

Desta forma, conforme comprovado, ao utilizar erroneamente a fundamentação legal imputada à impugnante, garante ter havido claro cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração.

Não bastassem tais argumentos, verifica, ainda, o erro no cálculo do suposto imposto devido.

Argumenta que as planilhas apresentadas, afrontam claramente, o disposto no artigo 23-B da Lei 7.014/96, ao utilizar o maior valor monetário, ao invés do que dispõe seus incisos, consoante transcrição.

Menciona que idêntica disposição está prevista na Portaria 445/98, artigo 5º, reproduzido.

Chama atenção para o fato de que as legislações acima citadas sempre se reportam a preços e custo médios como já mencionado no decorrer da presente impugnação.

Assim, a fiscalização aplicou a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo novamente em “*erro de direito*”.

Portanto, após a produção da norma individual e concreta (no caso, o Auto de Infração e imposição de multa), constata que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra.

Entende demonstrada que a cobrança efetivada é nula de pleno direito, motivo pelo qual se requer a anulação do Auto de Infração ora questionado, diante do fato de que, no caso em análise, repete, o Auto de Infração questionado utiliza o artigo 23-B da Lei 7014/96, mas não estabelece/identifica qual dos incisos do referido dispositivo legal foi aplicado, que apresentam critérios de mensuração absolutamente distintos, fato que praticamente inviabiliza a defesa, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

Neste sentido, traz decisões para caso de semelhante de falta de liquidez e certeza do lançamento, como os Acórdãos JJF 0174-02/12 e CJF 0317-11/09, o que ao seu ver, comprovaria a carência de correta motivação do Auto, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o seu direito de defesa, maculando de nulidade o Auto de Infração ora impugnado.

Lembra que nos termos do RPAF/99, em seu artigo 39, inciso III, estabelece que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerações como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, o que, por tudo o quanto foi demonstrado, não ocorreu no presente caso.

De igual forma, indica a afronta ao artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, citada pela fiscalização como enquadramento da suposta infração praticada, isto porque, nos termos do artigo acima mencionado, somente deverá ser cobrado o ICMS relativo às operações de saídas “omitidas”, no caso de existência “tanto de omissão de entradas, como de saídas de mercadorias”. Todavia, no presente caso, pela própria descrição da suposta infração, somente foi considerada a omissão de saída em decorrência da suposta falta de registro de entradas de mercadorias.

Conclui que não se está diante de omissão de entradas e saídas, requisito necessário para aplicação do artigo 13, inciso I, da Portaria 445/98, e assim, sob qualquer ângulo pelo qual se analise a questão, verifica que o Auto de Infração não tem como prosperar.

Aborda que na remota hipótese desta Junta entender que não deve declarar a nulidade do Auto de Infração ora questionado, em razão da evidente iliquidez e incerteza do lançamento, cumpre demonstrar, a seguir, que no mérito, a acusação imposta também não procede, em razão da inexistência de diferença de estoque, porquanto é uma empresa varejista, razão pela qual todas as suas operações de venda são acompanhadas da respectiva nota fiscal.

Ademais, a própria capitulação da infração é confusa e falha, pois como poderia ter havido omissão de saídas, se logo em seguida a fiscalização alega omissão de entradas “com valor inferior ao das saídas”? Como foi obtido um valor “inferior ao das saídas”? Questiona. E a única resposta plausível é porque existiu a emissão dos documentos fiscais, o que faz cair por terra a infração em questão, demonstrando fragilidade na própria autuação, argumenta.

Ressalta, que o levantamento quantitativo por espécies de mercadorias do estoque, é um procedimento permitido pela legislação de vários Estados federados, para apurar possíveis omissões de receitas (omissões de entradas e omissões de saídas) decorrentes da comercialização de produtos não escriturados pelo contribuinte do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), desde que respeitados todos os princípios basilares da incidência desse imposto.

No caso específico do Estado da Bahia, o referido procedimento encontra-se positivado por meio dos artigos 1º ao 15, da Portaria 445, de 1998, que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Ou seja, o ordenamento jurídico em análise estabelece uma presunção de que houve circulação de mercadorias não tributadas pelo ICMS nos casos em que a fiscalização, por meio de um levantamento quantitativo, encontra diferenças no estoque do contribuinte.

Trata-se de uma tributação por meio de presunção legal, que a doutrina pátria afirma ser inconstitucional, uma vez que o sistema constitucional não admite presunções, como

consequência da norma jurídica veiculada por meio do artigo 5º e 60, §4º (cláusulas péticas). Até porque, a Fiscalização não pode praticar atos administrativos com critérios difusos ou subjetivos, ou seja, apoiados em meras suposições.

Adicionalmente, registra que, uma vez que a presunção *“relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias”*, deve ficar claro que a referida presunção é relativa, podendo ser afastada por provas apresentadas pelo contribuinte ou constituídas em juízo.

No caso em análise, a fiscalização se utilizou do procedimento em questão para presumir uma falta de recolhimento de ICMS por sua parte, pelo fato de ter verificado suposta omissão de saída. No entanto, além de não ter ocorrido qualquer omissão de saída, a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão.

De fato, não basta apenas a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais, sendo mister se fazer a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Frisa que caso a fiscalização constate uma eventual diferença de estoques, tal fato caracteriza mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Todavia, esse indício deve ser acompanhado de provas cabais (inclusive contábeis, nos termos do que estabelece a legislação vigente), demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados.

Ocorre que, nada disso ocorreu no presente caso, isto porque, o próprio relato da infração, afirma que a falta de recolhimento de ICMS, relativo a uma suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorre da “falta de registro de saídas de mercadorias”.

Ainda, analisando a Portaria nº 445/98, mais especificamente o art. 13, I (citado como enquadramento da suposta infração), anota que no caso de existência tanto de omissão de entradas, como de saídas se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas, com a multa correspondente de 100%, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

Ocorre que, no presente caso, consta expressamente no relato da infração que a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de saída de mercadorias. Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa, sustenta.

E como se não bastasse isso, a fiscalização, ao elencar a multa no artigo 42, III, da Lei 7.014/96, deixou de mencionar qual das alíneas deveria ser considerada, em nítido cerceamento de defesa e sem observar as normas vigentes no RPAF para efetuar o lançamento, observa.

Sustenta que em última hipótese, o que pretende a fiscalização é inovar no ordenamento jurídico, “criando” uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do imposto, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais.

Mesmo que se pudesse admitir como válida essa “ficção jurídica”, caberia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, a ocorrência da saída dessas mercadorias, o que não ocorreu no presente caso, frisa.

Assim, em que pese o levantamento realizado pela Autoridade Fiscal, restará plenamente demonstrado que o mesmo ainda padece de vício, no que se refere ao fundamento do lançamento ora questionado, quer por não refletir a realidade fática, quer por não estar em consonância com a legislação estadual e constitucional vigentes.

Defende, de plano, que para um melhor deslinde da presente questão, é de fundamental importância que se proceda a aglutinação dos produtos por código e por tipo, decorrendo tal

necessidade do fato de que inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização.

Ou seja, uma correta apuração por meio de diferença de estoque necessitaria de uma prévia definição da descrição padrão a ser utilizada por cada item durante todo o exercício, e um posterior agrupamento dos produtos, o que não foi feito pela fiscalização, e a falta desta padronização muito provavelmente levou a constatação de um fato que não condiz com a realidade, conclui.

Diante disso, requer, desde já, que os autos sejam baixados em diligência, nos termos do artigo 145, do RPAF, trazendo em seu socorro doutrina de Hugo de Brito Machado.

Esclarece que, com a diligência requerida, pretende demonstrar que a fiscalização se confundiu na construção do sentido dos suportes físicos probatórios constantes dos processos de autuação e, conseqüentemente, aplicou de forma incorreta, norma de presunção prevista na legislação do Estado da Bahia.

Assim, em razão da divergência tratada, entende ser necessário que o presente processo seja baixado em diligência, conforme autoriza o artigo 145, do RPAF, para que reste comprovado que os fatos alegados pela Fiscalização são distintos dos fatos reais, bem como analise o crédito tributário após a aglutinação dos produtos por código e tipo –para que ao final fique ainda mais evidente a nulidade do Auto de Infração impugnado.

Destaca que a já citada Portaria 445/98, ao dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que quando uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, consoante reprodução do artigo 3º, procedimento que tem como não observado pela fiscalização.

Reitera que as mercadorias comercializadas possuem descrições distintas em seus registros. Assim, caso a fiscalização tivesse feito o agrupamento de cada item, a fim de reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, aglutinando os produtos por código e por tipo, certamente verificaria a não existência de qualquer falta de registro de entradas e, por consequência, qualquer omissão de saída.

Logo, mais uma vez, aponta a fragilidade do trabalho fiscal realizado, bem como a não observância de requisito estabelecido na própria legislação tributária do Estado da Bahia, que culminou na lavratura deste indevido Auto de Infração.

Invoca entendimento do CONSEF, que em casos idênticos ao dos presentes autos, decorrentes de Autos de Infração por suposta diferença de estoque, tem mantido o ajuste de valores após o confronto por códigos e tipos de mercadorias realizados em primeira instância, acarretando a redução do valor exigido, a exemplo dos Acórdãos CJF 0338-11/18, CJF 0448-12/17 e CJF 0185-12/17.

Por esse motivo, novamente se justifica o encaminhamento dos autos do processo administrativo para que seja efetuada a devida diligência e o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, ratifica.

Aborda, a seguir, que além de indevida a autuação combatida, como foi demonstrado acima, da mesma forma é indevida a multa imputada, lavrada com base no dispositivo supracitado.

Inicialmente porque, assim como ocorreu na capitulação da suposta infração, a redação atual do artigo 42, III, da Lei 7.014/96, indica sete situações que, uma vez ocorridas, podem ensejar a capitulação da multa nesse inciso. Todavia, a fiscalização, novamente, não indica qual das alíneas está enquadrada a suposta infração, acarretando não só o cerceamento de defesa, como também comprometendo a liquidez e certeza do Auto de Infração.

Ademais, se ilegítima a autuação fiscal, como demonstrado no item anterior, é indevida também a aplicação da multa imputada, à medida que se refere à conduta ilícita não praticada, finaliza.

Explana não serem necessários grandes esforços para se concluir que a multa imputada é altíssima, elevando sobremaneira o próprio ICMS que seria devido nessa operação, fato que acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal, e neste sentido, ressalta o dispositivo constitucional que traz esta limitação ao poder de tributar, do artigo 150, inciso V, copiado.

Sustenta que em relação ao excesso da multa aplicada, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de sua redução, inúmeras vezes, conforme (RE 455011, AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010.

De igual forma, traz decisão do STF, nos autos da ADI 551-1-RJ, no sentido de que “*a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional*”, copiando trechos do voto do relator, bem como entendimento proferido nos autos da Medida Cautelar na ADI 1.075-1-DF, uma vez que a sanção visa punir o descumprimento de determinada conduta humana, exposta na norma tributária, essa deve ser proporcional à suposta infração cometida.

Mas não é o que ocorre no presente caso, uma vez que a sanção aplicada faz com que o débito tributário se torne 100% maior que a quantia originariamente devida, afirma.

Entende ser cristalino que a multa combatida excede os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, os quais estabelecem que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na pretensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada.

Mostra carente de razoabilidade a imposição da multa pretendida, uma vez que o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender ao interesse público, seguindo a orientação de adequação dos meios aos fins constitucionalmente estabelecidos.

Neste sentido, aponta ter o STJ, já reduzido multas, no caso concreto, sob a alegação de violação ao princípio da razoabilidade, como no julgamento da 2ª Turma, AGA 421317, Min Relator João Otávio de Noronha, DJ de 14/06/04.

Portanto, mesmo que se entenda que a multa cominada esteja fundamentada no dispositivo legal estadual, é certo que não deve ser mantida, sendo imperativo a esta D. Junta dar à lei aplicação que fielmente observe os princípios constitucionais norteadores do sistema jurídico, notadamente os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e proporcionalidade.

Ou seja, a multa é exacerbada, desproporcional e não razoável e, por isso, fere o princípio do não confisco, não merecendo, assim, aplicação, mormente porque sabe-se que a quantificação da multa visa coibir a prática de atos dolosos e de má-fé, o que entende não ter ocorrido no presente caso.

Ressalta, ainda, que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade são princípios constitucionais que norteiam toda e qualquer relação jurídico-tributária, logo se estende aos casos de aplicação de multa pelo Estado, sob pena de imputar ao contribuinte, situação expressamente vedada pelo texto constitucional, qual seja o confisco, e como exaustivamente afirma demonstrado, não houve qualquer omissão ou prática de ato fraudulento, uma vez que, como citado, tudo leva a crer que a autuação foi realizada com base em meras presunções.

Desta forma, requer que a multa seja anulada, diante do flagrante desrespeito às normas constitucionais apontadas.

À vista dos fatos e argumentos jurídicos demonstrados, requer-se o recebimento da presente Impugnação Administrativa, para que seja encaminhada ao órgão de julgamento competente, onde deverá ser reconhecido o integral pagamento das infrações 01, 02, 04, 05 e 06, e extinto o crédito tributário, com o consequente cancelamento do auto de infração em relação a essas infrações.

Reforça o pleito para que os presentes autos sejam baixados em diligência, nos termos requeridos nesta impugnação, bem como protesta por realização de sustentação oral, e por fim, solicita que toda e qualquer intimação ou notificação seja encaminhada ao endereço indicado, bem como ao subscritor da presente peça, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada pela autuante à fl. 102, inicialmente firma ter a autuada reconhecido as infrações de números 01, 02, 04, 05 e 06, tendo feito o devido recolhimento dos valores cobrados e ofereceu contestação da infração número 03, apurada pelo roteiro de Auditoria de Estoques.

Quanto a falta do termo de início de fiscalização, esclarece que apesar desta fiscalização ter enviado as científicas, pelos meios eletrônicos legalmente instituídos, anexados ao Auto de Infração em tela, de que a autuada estava sob fiscalização, insiste em ignorar os demais incisos ao citado artigo 26 do RPAF, especificamente o IV, reproduzido.

Quanto aos argumentos dos itens 4.1, 4.2, e 4.3 da defesa, considera as alegações descabidas, ao questionar a legalidade da ação fiscal, tentando fazer crer que a aplicação do roteiro Auditoria de Estoques é ilegal e por fim afirmar que deveriam ter sido feitas aglutinações de mercadorias de mesma descrição com códigos diferentes.

Garante que toda a atividade da fiscalização foi pautada no RICMS vigente à época do exercício fiscalizado e a aplicação do roteiro de estoques obedeceu às normas específicas válidas.

A aglutinação de mercadorias com descrições iguais e códigos diferentes foi realizada sim, o que beneficiou a contribuinte, observa.

Desta forma, mantém o valor reclamado no lançamento em tela, não tendo nada mais a fazer posto que a contribuinte não ofereceu qualquer prova que lhe permita rever os valores lançados.

Sustenta a procedência da autuação.

Constam às fls. 105 e 106 extratos de pagamento extraídas do sistema da SEFAZ/BA relativo às parcelas reconhecidas na autuação.

Em 20 de fevereiro de 2020, a Junta de Julgamento Fiscal, diante das alterações processadas na Portaria 445/98, determinou a conversão do feito em diligência, com o fito de que na infração 03 fossem feitos os ajustes no levantamento, relativo aos percentuais de perda.

À fl. 112, o autuante justifica não ter, na época da execução dos trabalhos, encontrado qualquer Portaria que indicasse o refazimento da contagem de estoque sob análise.

Diz ter sido lembrado por colegas, que em novembro de 2019, foi editada a Portaria 159, de 24/10/2019, que mudou os procedimentos quanto a valoração do *quantum* a ser reclamado na hipótese de diferenças de saída no roteiro auditoria de estoques.

Expõe sua opinião de que a solicitação feita pela Junta de Julgamento Fiscal não procede, diante do fato de que a tal Portaria não existia naquela época.

Contudo, ressalta ser praxe da fiscalização, em benefício legal do contribuinte, acatar as sugestões “positivistas”, tendo refeito o trabalho aplicando o que manda a Portaria 159/2019, utilizando a taxa indicada no inciso IV (1,18%) relativo ao comércio varejista de modas, caso em tela.

Acosta mídia com os detalhes de cada item contado, e a impressão do resumo do cálculo, antecipando que a diferença é muito pequena em relação ao originalmente cobrado, deixando a decisão de usar ou não os novos cálculos aos julgadores.

Cientificada através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 09/11/2020, na forma do documento de fls. 115 e 115-v, o contribuinte não veio aos autos se manifestar.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada, apenas a infração 03.

Tendo em vista o fato de as infrações 01, 02, 04, 05 e 06 não terem sido contestadas pelo sujeito passivo, ao contrário, foram reconhecidas pelo mesmo, inclusive com recolhimento dos valores lançados, se encontram fora da lide e tidas como procedentes.

Verifico que o sujeito passivo tomou conhecimento acerca do início da ação fiscal, através da lavratura e encaminhamento de Cientificação de Início de Ação Fiscal, transmitida pelo DTE em 02/04/2019 (fl. 05), através da mensagem 115.125, cientificada em 18/04/2019.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 06 a 08, de forma amostral, e em formato digital na mídia de fl. 14.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas 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.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso, é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiria a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Existem questões preliminares a serem apreciadas inicialmente, o que passo a fazer neste momento.

Começo pela arguição de que inexistente Termo de Início de Fiscalização, em violação ao artigo 26, inciso II do RPAF/99, com o que não concordo.

Como já firmado em momento anterior, o autuante, através do Domicílio Tributário Eletrônico, (DTE), instrumento pelo qual a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido, o contribuinte foi comunicado formalmente acerca do início da ação fiscal em 02/04/2019 (fl. 05), por meio da mensagem 115.125, cientificada em 18/04/2019.

Contrariamente ao entendimento do contribuinte, inexistente, pois, qualquer motivação para nulidade do lançamento, uma vez que foi atendido o disposto no artigo 26, inciso III, do RPAF/99:

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

*(...)*

*III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização”.*

A mensagem encaminhada via DTE atende plenamente à previsão regulamentar.

De igual forma, atendido o regramento previsto no artigo 28 do mesmo RPAF/99:

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*(...)*

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

Assim, rejeito os argumentos apresentados.

Em relação a alegada ausência de liquidez e certeza do lançamento, com o consequente cerceamento do direito de defesa, não consigo vislumbrar, uma vez que o levantamento foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital da empresa, elaborada e de única

responsabilidade do contribuinte, se tratando de apuração matemática, e como tal, precisa em relação aos dados compilados e utilizados na sua elaboração.

Ressalto, por oportuno, que não houve qualquer contestação quanto aos números apurados, eventuais erros cometidos pelo autuante, sendo preciso e necessário apenas o ajuste dos valores lançados, considerando a alteração processada quanto a consideração de perdas, em atenção a mudança normativa em momento posterior ao da lavratura do Auto de Infração, o que não trouxe qualquer prejuízo ao sujeito passivo, ao contrário, o beneficiou com a redução do valor lançado.

Quanto ao argumento defensivo trazido pela defesa, por ter sido a constituição do crédito tributário realizada de forma precária, o que desembocaria na nulidade do lançamento, rejeito, pelo fato de serem os demonstrativos elaborados pelo autuante e inseridos na mídia de fl. 18 devidamente esclarecedores e completos em relação as ocorrências verificadas pela fiscalização, não restando quaisquer dúvidas acerca dos fatos tidos como infracionais, proporcionando o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte, e o exercício do contencioso, como já firmado anteriormente, razão da rejeição dos mesmos.

Finalmente, quanto a alegada desobediência ao artigo 23-B da Lei 7.014/96, não acolho, não somente pelo fato de ter sido a base de cálculo apurada corretamente pelo autuante, em estrita obediência ao ali previsto, como, igualmente, pelo fato de o sujeito passivo sequer apontar um único caso concreto em que teria ocorrido erro do autuante quanto a este aspecto.

Adentrando na análise de mérito da infração 03, que diz respeito à realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, lembro acerca da Portaria 445/98, arguida repetidamente pela defesa, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias 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”.*

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 (RICMS/97, art. 60, II, 'a', e § 1º), com a multa correspondente (70%), 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 03 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, não se podendo falar, como aventado na peça defensiva, em ocorrência ou existência da figura da presunção.

Esta ocorreria em relação às omissões de entradas, conforme preceito legal, estabelecido no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que não vem a ser o caso da presente autuação.

Todavia, tais omissões de entradas não podem ser desconhecidas, ao menos em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, caso no qual a previsão de conduta fiscal se encontra inserida no artigo 10º:

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, artigo 39, V), observando o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, 'b');*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, 'd');*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);*

*b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea 'a' do inciso anterior” (grifei).*

Há de se observar, apenas, que as menções às regras estatuídas no RICMS/97, foram revogadas e devem ser substituídas por aquelas contidas na Lei 7.014/96 e RICMS/12, em vigor.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações, e motiva a rejeição do argumento de nulidade suscitado.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado na peça defensiva, nego o mesmo, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se, que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se, que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, datada de 18/10/2016, a qual possui a seguinte Ementa:

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

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

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

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

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

*No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”,* até pelo fato de a própria empresa admitir agir utilizando os denominados “códigos genéricos”.

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, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: *“AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há*

que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido". (Grifei).

Já a 5ª Turma do mesmo STJ, na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

*"INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. 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, 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. Precedentes".*

Ainda por pertinência, cito trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

*"A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento".*

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

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.

Como já firmado anteriormente, os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea "a" e II, alínea "a" do RPAF/99.

Além disso, o contribuinte não atendeu ao quanto disposto no artigo 145 (*o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade*), uma vez que apenas apontou, de forma genérica e sem qualquer identificação de mercadoria ou mercadorias e/ou situações, seriam necessários os agrupamentos reclamados, além do que, em sede de informação fiscal, o autuante asseverou ter realizado os mesmos, não trazendo qualquer prejuízo ao contribuinte quanto a isso.

Como já visto anteriormente, a infração em tela, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto

de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

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

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

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

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

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

Assim, descabe se falar em autuação meramente suportada em “indícios”, como pretende a defesa, à vista dos elementos inseridos nos demonstrativos elaborados pelo autuante e apresentados à empresa autuada, garantindo o seu direito de ampla defesa.

Importante esclarecer, que a acusação fiscal na infração 03, é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação, a legislação não fala em presunção, como entende a defesa, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, o que não se constitui o presente caso.

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

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

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

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

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

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

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

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

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que, dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

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

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

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

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

No caso em comento, já foi pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada em mídia, 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, inciso III, ainda que a defesa tenha apontado em contrário:

*“Art. 3º A Apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:  
(...)*

*III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.*

E tal agrupamento, foi feito conforme garantia do autuante, bem como da análise dos demonstrativos inseridos na mídia de fl. 14.

Registro que a empresa, em qualquer momento, questionou os valores contidos no levantamento, senão a base de cálculo, em relação a qual, uma simples lida no levantamento efetuado pelo autuante, revela ter o mesmo adotado na planilha *“Omiss de saída apurada mediante lev. quant. de estoques (Saídas de merc. trib. maior que a de entradas) - Lista preços médios (resumo)”*, o preço médio, em conformidade com a disposição do artigo 5º, inciso I, da Portaria 445/98, vigente à época da autuação (03/06/2019):

*“I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.*

O autuante indicou a aplicação do artigo 23-B, da Lei 7.014/96, para apuração de base de cálculo das omissões apuradas:

*“Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:*

*I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;*

*II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:*

*a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

*b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:*

*1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

*2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

*c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.*

Os valores conferidos nas planilhas elaboradas pelo autuante, atendem a tais critérios.

Ademais, a empresa autuada não comprovou ter o autuante incorrido em erro material quando da indicação dos valores de preço médio, parametrizadas pelo sistema de fiscalização aplicado (SIAF), de forma que há de se aplicar a regra contida 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), todos do RPAF/99.

De igual forma, em momento algum da discussão houve qualquer menção a prática de ato tido como fraudulento, por parte do contribuinte, o que, em existindo, caracterizaria crime contra a

ordem tributária, passível de enquadramento na Lei 8.137/90, com envio de representação para apreciação por parte do Ministério Público, hipótese não configurada nos presentes autos, reitero.

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas não vinculam o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como por dizerem respeito a situação diversa da aqui analisada.

Ressalto, por oportuno, ser a empresa autuada uma sociedade anônima, das maiores do ramo no país, sujeita, inclusive, a procedimentos de verificação por auditoria externa, sendo de se esperar que em se tratando de estabelecimento deste porte, a existência de controles mais rigorosos, eficazes e eficientes no sentido de minimizar tais ocorrências.

Assim, em função da aplicação de percentual de perdas, em atenção às modificações introduzidas no texto da Portaria 445/98, pelas Portarias 159/2019 e 01/2020, foram ajustados os valores das omissões de saídas em 1,18%, na forma da disposição inserida no item IV do § 1º, do artigo 3º, resultando em débito de R\$122.835,25, na forma discriminada na mídia de fl. 114, o qual acolho, tendo a infração como parcialmente procedente em tal valor.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual de multa aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, que diz respeito apenas a multa por obrigação principal, vez que, como visto, a autuação recaiu sobre omissões de pagamento, ou seja, obrigação tributária principal (imposto), descabe qualquer redução, por força da inexistência de disposição para tal na legislação vigente, à vista da revogação do mencionado § 8º, do artigo 42, da Lei 7.014/96, através da Lei 12.605, de 14/12/12, publicada no DOE de 15 e 16/12/12, com efeitos a partir de 15/12/12.

Tendo a defesa se insurgido quanto a não especificação pelo autuante, da alínea do artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, entendendo que tal fato lhe cercearia o direito de defesa, o raciocínio é simples: a infração 03, decorreu da realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, e conseqüentemente, a alínea cabível, dentre as ali elencadas, somente poderia ser a “g” (outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque).

Não vislumbro, pois, diferentemente da tese defensiva, qualquer prejuízo para a mesma quanto ao fato de tal alínea não ter sido elencada, por óbvio, seu enquadramento somente caber na indicada (“g”).

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como confiscatório da multa sugerida na infração 03 (100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que não de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, devidamente já revogado daquele diploma legal, conforme já visto anteriormente.

Lembro, por oportuno, que outras infrações do mesmo lançamento, cujas multas foram reconhecidas e pagas pelo contribuinte, sem qualquer objeção ou arguição neste sentido, pelo mesmo.

Quanto ao RE 455011, AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, trazido como paradigma no sentido de tentar demonstrar ser a multa prevista na legislação e aplicada confiscatória, esclareço que ali, se discutia multa no percentual de 300%, situação bastante diversa da presentemente analisada.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Pelos expostos motivos, tenho o lançamento como procedente em parte, no valor de R\$131.347,37, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 291,48

Infração 02 R\$ 172,35

Infração 03 R\$122.835,25

Infração 04 R\$ 2.837,70

Infração 05 R\$ 1.148,42

Infração 06 R\$ 4.062,17

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206863.0002/19-3**, lavrado contra **MARISA LOJAS S. A.**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor de **R\$131.347,37**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$5.502,07, e de 100%, sobre R\$125.845,30, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “d” e “f” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR