

**A. I. Nº** - 102148.0009/18-8  
**AUTUADO** - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCUS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17/05/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0059-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. 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). Os argumentos defensivos apresentados, não se apresentam como capazes de elidir a acusação fiscal. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Realizados ajustes quanto às perdas, em atenção ao teor da Portaria 445/98. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 30 de setembro de 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$113.227,98, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor inferior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015 e 2016).

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 799 a 809, onde após resumir os termos da acusação, firmar tempestividade, e atribuir efeito suspensivo ao crédito tributário pela interposição da defesa, aborda que de acordo com a expressa previsão contida no artigo 38 do Decreto 7.629/99, somente devem ser lavrados Autos de Infração para a constituição e cobrança de tributos e penalidades quando constatada infração à legislação tributária de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00, na forma da transcrição realizada.

Como se verificará a frente, garante não subsistir qualquer infração à legislação tributária Estadual de valor igual ou superior a R\$39.720,00, devendo o Auto de Infração ora guerreado ser cancelado nos exatos termos do artigo 47 do RPAF/99, reproduzido.

No caso concreto, aponta que o erro insanável está evidenciado na medida em que, segundo a Lei, não se pode lavrar Auto de Infração para constituição e cobrança de crédito tributário de valor inferior a R\$39.720,00 como é o caso.

Adentrando na análise de mérito da autuação, passa a demonstrar, por um lado, diversas incorreções ocorridas no exame da documentação utilizada pelo autuante, e por outro, erros materiais incorridos pela empresa na apresentação de suas obrigações acessórias, a saber: foram objetos da autuação 1.666 itens para o ano de 2015, conforme demonstrado nos anexos 1 e 2 (Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (saídas de mercadorias tributadas maior que a de entradas) – Lista de omissões: 2% (anexo 1) e 25% (anexo

2),e anexo 3 (Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (saídas de mercadorias tributadas maior que a de entradas) – Lista de omissões).

Para o ano de 2016, indica 307 itens omitidos, conforme demonstrado nos anexos 4 e 5 (Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (saídas de mercadorias tributadas maior que a de entradas) – Lista de omissões: 2% (anexo 4) e 25% (anexo 5), e anexo 6 (Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (saídas de mercadorias tributadas maior que a de entradas) – Lista de omissões).

Justifica, diante da quantidade de itens autuados e, por consequência, a grande quantidade de documentos envolvidos na elucidação dos fatos, neste primeiro momento estar juntando a documentação e histórico dos fatos dos itens de maior valor monetário, descritos na forma de tabela acostada aos autos.

Para os demais itens que, neste momento, não estão sendo apresentados os documentos, solicita a juntada dos mesmos no prazo de noventa dias. Para os itens nº. 1006, 1016, 1190, 1257, 1654, 1666, 1670, 1673, 1674, 1676, 1681, 1685, 1687, 1688, 1689, 1697, 1698, 1703, 1707, 1718, 1724, 1727, 1728, 1729, 1738, 1741, 1749, 1751, 1763, 1766, 1773, 1777, 1876, 1795, 1797, 1929, 1930, 1932, 1934, 1935, 1936, 1937, 1940, 1944, 1949, 1950, 1951 e 1952 argui ter a fiscalização considerado notas de entradas e saídas relativas a operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto, ou seja, operações com bens de terceiros e que, por não ser de sua propriedade, não podem fazer parte de seus inventários próprios, devendo, assim, tais operações serem excluídas das apurações levadas a efeito.

Já para os itens nºs. 75, 110, 132, 148, 366, 379, 418, 431, 445, 456, 470, 490, 502, 524, 724, 792, 1031, 1092, 1146, 1153, 1195, 1201, 1214, 1218, 1322, 1402, 1446, 1479, 1505, 1532, 1533, 1579, 1622, 1634, 1638, 1648 e 1658 alega que o autuante considerou notas de entradas e saídas relativas a operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto, ou seja, operações com bens de terceiros e que, por não serem de propriedade da empresa, não podem fazer parte de seus inventários próprios, devendo, assim, tais operações serem excluídas das apurações levadas a efeito no nobre trabalho e, adicionalmente, houve equívoco na apresentação do saldo inicial de inventário por parte do contribuinte, que para comprovar tal equívoco cometido apresenta os respectivos “Histórico de Produtos” dos itens que dão origem aos livros registros de inventário, solicitando que “de ofício”, sejam feitas as necessárias correções em razão dos princípios da verdade material, ampla defesa e do informalismo que norteiam o processo administrativo tributário.

Em relação ao item nº 126, aduz ter a fiscalização considerado notas de saídas relativas a operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto, ou seja, operações com bens de terceiros e que, por não ser de propriedade da ora Impugnante, não podem fazer parte de seus inventários próprios, devendo, assim, tais operações serem excluídas das apurações levadas a efeito trabalho fiscal e, adicionalmente, também houve equívoco na apresentação do saldo inicial de inventário por parte do sujeito passivo, que para comprovar tal equívoco cometido apresenta os respectivos “Histórico de Produtos” dos itens que dão origem aos livros registros de inventário, solicitando que “de ofício”, sejam feitas as necessárias correções em razão dos princípios da verdade material, ampla defesa e do informalismo que norteiam o processo administrativo tributário.

Também para os itens nº 5, 9 e 188, repete o mesmo argumento já posto anteriormente, quanto aos equívocos cometidos

De igual modo, nos itens nºs. 33, 47, 61, 87, 89, 99, 124, 177, 190, 224, 234, 242, 225, 299, 303, 311, 351, 398, 420, 466, 510, 539, 555, 571, 602, 635, 647, 656, 688, 748, 760, 1032, 1108, 1213, 1270, 1304, 1333, 1335, 1410, 1441, 1468, 1474, 1521, 1573, 1661 e 1664 o equívoco na apresentação do saldo inicial de inventário se repetiu.

Assim, conforme tem como comprovado com os documentos, fatos e explicações ora apresentados, pleiteia que se revejam os lançamentos efetuados, levando em consideração tudo o que aqui foi dito, para, ao final, cancelar tais lançamentos.

Conclui no sentido de que, da leitura do presente e da apreciação das provas e fatos a ela carreados, a empresa demonstrou de forma cabal que o Auto de Infração, formalizado deve ser cancelado em razão de expressa previsão legal.

Assim, requer:

- a) seja reconhecida a tempestividade da presente Impugnação Administrativa;
- b) Seja o Auto de Infração cancelado por conter vício legal insanável;
- c) seja atribuído o efeito suspensivo aos valores lançados no Auto de Infração ora guerreado em razão da apresentação da presente impugnação, nos termos da Lei;
- d) alternativamente, seja julgado improcedente o lançamento referente ao presente Auto de Infração em razão dos documentos já juntados ao processo administrativo;
- e) protesta pela juntada dos documentos comprobatórios das demais operações objeto da autuação no prazo máximo de noventa dias, em razão do enorme volume dos mesmos;
- f) que, caso entenda necessário, a autoridade julgadora converta o feito em diligência para a apuração da verdade material e, em caso de necessidade, indica seu assistente técnico para eventuais levantamentos necessários;
- g) postula, também, que se verifique, por todos os meios em direito permitido, se as afirmações, documentos, apurações e demonstrativos juntados representam a verdade plena;
- h) requer, finalmente, que todas as intimações, em especial as realizadas na imprensa oficial, sejam feitas em nome de um dos advogados que subscreve a peça defensiva.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 2.094 a 2.098, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, se posiciona no sentido de que sobre o cancelamento do Auto de Infração, tratará apenas dos aspectos legais previstos para a validade de Auto de Infração, conforme o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), datado de 09/07/99 e suas alterações, no seu artigo 18, ou seja, os aspectos que indicam somente quais as condições para que o Auto de Infração seja julgado nulo.

Em oposição à defesa, informa que os atos contidos no Auto de Infração em foco foram praticados por autoridade competente; que, ao Auto de Infração, lavrado em nome do contribuinte em epígrafe, foi dado todo o direito de defesa; e que as decisões proferidas foram todas fundamentadas. Tudo isso se pode verificar nos autos (já que foram apresentadas, à cada infração, demonstrativos e/ou documentos fiscais, e com os esclarecimentos e a tipificação corretos, ou seja, todos os lançamentos possuem os elementos suficientes para se determinar as infrações com segurança).

Além disso, esclarece ser o valor autuado acima dos R\$39.720,00, conforme consta às fls. 01 a 04, também não cabendo qualquer discussão sobre o cancelamento.

Com base nisso, considera que o Auto de Infração em lide não pode ser julgado nulo.

No mérito, aponta que à fl. 804, foram indicadas diversas incorreções no exame da documentação, além de erros materiais, e em relação a estes, observa ter sido solicitado prazo de noventa dias para apresentar os demais documentos que julga possuir, entretanto, como o inciso XX, do artigo 41, da Lei 7.014/96, prevê apenas o prazo de quarenta e oito horas para apresentação de documentos, não tem como liberar noventa dias.

Ressalta que com base na legislação, foi feita uma intimação (anexa), no dia 08/10/2019, com prazo de 48 horas, para que o contribuinte apresentasse os documentos que julgasse importantes para apoiar a sua defesa. Mas não o fez.

Frisa que não foi observado no Inventário itens de propriedade do defendente em posse de terceiros, nem itens de propriedade de terceiros em posse da empresa, conforme se pôde verificar nos registros das Escriturações Fiscais Digitais de fevereiro de 2016, para o exercício de 2015, e fevereiro de 2017, para o exercício de 2016 – cópias de documentos anexos.

Salienta que as operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto são pertinentes à fiscalização de estoques, uma vez que o contribuinte tem prazo para entrega conforme o inciso III, do parágrafo 3º, do artigo 280, do RICMS-BA, e suas atualizações, que prevê a suspensão da incidência do ICMS, nas situações que elenca.

Pontua não ter o contribuinte requerido à repartição fiscal que está vinculado a prorrogação de prazo para que a mercadoria pudesse retornar. Assim, no levantamento quantitativo de estoques é pertinente considerar as operações com CFOP 5916 (Retorno de mercadoria recebido para conserto ou reparo), 6915 (Remessa de mercadoria para conserto ou reparo), 6916 (Retorno de mercadoria recebida para conserto ou reparo), 2915 (Entrada de mercadoria recebida para conserto ou reparo) e 2916 (Retorno de mercadoria remetida para conserto ou reparo).

Lembra de ter sido o contribuinte intimado em 03/07/18, conforme fl. 26, para se pronunciar a respeito dessas operações, mas não fez, e como não escriturou em livro próprio itens de sua propriedade em posse de terceiros nem itens de terceiros em sua posse e como o contribuinte não solicitou à autoridade fiscal a prorrogação de prazo para que a mercadoria remetida para conserto retornasse.

Chama a atenção para o fato de que, em levantamento quantitativo de estoques é necessário considerar essas operações a fim de que não se deixe de computar essas movimentações, sem as quais, poderá haver omissões inexistentes, razão pela que mantém a autuação.

Quanto ao argumento de erros na informação constante no inventário declarado na Escrituração Fiscal Digital, invoca a previsão do inciso III, § 1º, do artigo 247, do RICMS/12, de ser o documento oficial do contribuinte nas suas operações praticadas, conforme reprodução.

Não admite, pois, que o saldo inicial constante dos registros de inventários dos exercícios em foco apresentados em fevereiro de 2016, para o estoque final de 2015, e fevereiro de 2017, para o exercício de 2016, foram lançados nas EFD de forma equivocada.

Diz ter sido o contribuinte intimado no período fiscalizatório para atender à uma série de inconsistências, conforme documentos anexos às fls. 8 e 9 (em 12/01/18); fls. 25 e 26 (em 03/04/18); fl. 27 (em 06/09/18); fl. 28 (em 13/09/18); fl. 29 (13/09/18); fl. 33 (em 14/09/18); fl. 34 (em 19/09/18); fl. 35 (em 14/09/19), momentos em que poderia ter se pronunciado a respeito dos equívocos que considera ter existido, não o fazendo.

Mantém a autuação.

Foram os autos remetidos para julgamento, em 23/10/2019 (fl. 2.106), sendo recebidos no CONSEF em 24/10/2019, e distribuídos para instrução a este Relator em 04/02/2020 (fl. 2.106-v).

Quando da instrução, foi constatado que a infração se reporta a apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto respectivo, para os exercícios de 2015 e 2016, e tendo em vista as alterações ocorridas na Portaria 445/98, através das Portarias 159/2019 e 01/2020, que alteraram o artigo 3º em sua redação original, inserindo o § 1º, bem como a orientação estabelecida para tais casos, e ainda, levando em conta os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, especialmente os da ampla defesa, do contencioso e da verdade material, em 20/02/2020, o feito foi convertido em diligência para a Inspeção de origem, a fim de serem realizados os ajustes correspondentes as perdas, nos termos do § 1º do artigo 3º da Portaria 445/98, com elaboração de novos demonstrativos de débito, bem como nova informação fiscal por parte do autuante.

Solicitou-se, ainda, a cientificação do autuado do teor da informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, mediante entrega dos mesmos contra recibo, com concessão de prazo para manifestação de dez dias (fl. 2.107).

Em atenção a tal determinação, o autuante informa (fls. 2.111 a 2.114), após breve histórico, ter revisado o levantamento, aplicando o inciso XI, do § 1º, do artigo 3º da Portaria 445/98, cujo percentual é de 1,38%.

Para 2015, indica que as omissões de saída passaram de R\$104.383,33, para R\$102.667,57, diferença de R\$1.715,76, que são as perdas indicadas pelo contribuinte na sua escrituração e operados pelo sistema SIAF, diante da alteração ocorrida na Portaria 445/98.

Aponta, entretanto, a existência de estorno de crédito (débito, portanto), referente a perdas normais a cobrar, conforme relatório anexo, na ordem de R\$1.280,80, o que resulta numa diferença de R\$434,96, valor que será abatido na infração, a qual passa para R\$103.948,37, em 2015.

Já para 2016, as omissões de saída lançadas à fl. 644, passaram de R\$8.844,69, para R\$8.338,73, diferença de R\$505,96, todavia, há o estorno de crédito referente a perdas normais a cobrar, conforme relatório apenso, na ordem de R\$ 916,93, o que resulta numa diferença de R\$ 410,97 que será adicionado à infração, passando o valor autuado de R\$ 8.884,69, para R\$ 9.255,66.

Apresenta resumo do estorno de crédito em valor histórico, e demais elementos, para concluir ser o valor ajustado da infração R\$113.204,03.

Acosta demonstrativos de fls. 2.115 a 2.178, com os novos valores apurados.

Cientificada a empresa, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (AR), do resultado da diligência, na pessoa de seus advogados, conforme requerido (fls. 2.182 e 2.183), não houve manifestação a respeito.

Foram os autos enviados pelo órgão preparador em 12/02/2021 (fl. 2.185), recebidos na mesma data pelo CONSEF, e distribuído a este relator em 23/02/2021 (fl. 2.185-v).

Presente na sessão de julgamento o autuante Marcus Vinícius Barreto Magalhães, o qual, em sua sustentação oral, reiterou os termos da autuação, diante dos elementos colacionados ao processo.

## VOTO

O presente 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 Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, devidamente entregue mediante aposição de ciência por representante da empresa, em 12/01/2018 (fls. 08 e 09).

Outras intimações foram expedidas com fins específicos pelo autuante, ao longo da realização dos trabalhos de auditoria.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 88 a 782, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 87.

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, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte 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 elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma da singela e objetiva peça de impugnação.

Foi suscitada questão preliminar, diante do entendimento da empresa autuada acerca da existência de nulidade, pelo fato de *“o erro insanável está evidenciado na medida em que, segundo a Lei, não se pode lavrar Auto de Infração para constituição e cobrança de crédito tributário de valor inferior a R\$39.720,00 como é o caso”*.

A Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia, estatui em seu artigo 127, inciso IV, que:

*“Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal”.*

Já o § 1º do mesmo artigo 127, prevê em seu inciso IV, que *“a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso, auto de infração ou notificação fiscal, para exigência do crédito tributário, atendidas as disposições pertinentes previstas no regulamento”* (grifei).

Daí se infere, serem a Notificação Fiscal e o Auto de Infração os elementos hábeis a realizar o lançamento e a constituição do crédito tributário.

Diante da remessa contida na Lei, o RPAF/99 assim determina em seu artigo 48:

*“Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.*

Quanto ao Auto de Infração, vejamos o que nos diz o artigo 38 do mencionado RPAF/99: *“o Auto de Infração será lavrado para exigência de crédito tributário de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.*

Logo, diante de tal comando, e tendo em vista que o crédito tributário apurado na auditoria realizada na empresa autuada superou em muito o valor de R\$39.720,00, plenamente legal a lavratura de Auto de Infração, tal como realizado, fato que, por si só, implica na rejeição do argumento defensivo posto, e o torna apto a ter o seu mérito analisado.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, inclusive com indicação do perito da empresa, 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 contra 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).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

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.

Adentrando no mérito da autuação, esclareço que a 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”.*

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 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.

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 tal infração.

De acordo com a legislação 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.

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, os quais se existiram, não foram apontados de forma precisa e pontual pela empresa autuada, sequer contestados, muito embora a mesma tenha recebido todos os demonstrativos elaborados na forma da colocação do próprio autuante quando da sua informação fiscal, comprovados pelos recibos apostos nos mesmos, como se constata nos documentos de fls. 108, 161, 162, 163 e 211, dentre outros, bem como pelas mensagens encaminhadas via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), intimações pessoais e e-mail, fato, inclusive, mencionado pelo autuante quando de sua informação fiscal.

Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexistente qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contencioso, 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, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”*.

Ressalte-se ainda, que tal princípio, impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição



concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

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

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.

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 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.

Passo a analisar, pois, as teses da defesa, uma das quais é a de existência de erros na sua escrituração que comprometeram o resultado da auditoria realizada, a tornando “equivocada”.

Para tal argumento necessário 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.

Tal 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 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 dos anos de 2015 e 2016, ao passo que a autuação é do ano de 2018, ou seja, houve tempo suficiente para que em momento anterior ao da auditoria, o contribuinte constataste tais equívocos e 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, foi preenchido 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.

O fato de o sujeito passivo não indicar as mercadorias de terceiros em seu poder, no Livro Registro de Inventário, ou de suas mercadorias em poder de terceiros, acaso existente, não o isenta de assumir os erros de tais omissões, tendo em vista a consideração do autuante quanto a inclusão dos CFOP 2915, 6915, 2916 e 6916, até pelo fato de, como igualmente já apreciado, a responsabilidade pela indicação dos dados inseridos nos livros fiscais é exclusiva do sujeito passivo, e neste momento processual, não lhe é mais facultado qualquer alteração nos dados dos livros fiscais em relação ao período fiscalizado.

Da mesma maneira, as fichas de controle mencionadas e trazidas pelo sujeito passivo em sua peça de defesa não se apresentam como elementos que possam propiciar qualquer alteração nos valores arrolados pela autuação, diante do fato de serem documentos extrafiscais, não apresentadas anteriormente quando do desenrolar dos trabalhos de auditoria.

Neste momento, questionar a existência de erros materiais cometidos pela empresa autuada, não se apresenta oportuno, sequer, pertinente, pois.

Igualmente, descabida se apresenta a indicação de que os valores inventariados pela própria empresa se encontrarem errados, pelos mesmos argumentos acima postos, além do que é de sua única responsabilidade as informações ali contidas e transmitidas à Secretaria da Fazenda e Receita Federal via EFD.

Além disso, a argumentação defensiva é genérica, incapaz de apontar de forma clara e objetiva a repercussão dos erros que confessa terem sido cometidos pela mesma, asseverando repercutirem no levantamento realizado.

Ainda que em grande quantidade, tal fato (mercadorias remetidas para conserto), por si só, não seria suficiente para descaracterizar a totalidade da autuação, tendo em vista o montante reclamado a título de imposto (R\$113.227,98), em dois anos.

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 e recepcionados pelo sujeito passivo, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado.

Todavia, temos o fato novo das alterações realizadas no teor da Portaria 445/98, especialmente quanto ao conteúdo do artigo 3º, § 1º, que prevê aplicação de índice de perdas, o que motivou, inclusive, a determinação de diligência dirigida ao autuante, com o fito de realizar tais ajustes.

Este, talvez pelo fato de ser matéria nova no regramento, e ainda que zeloso servidor, todavia, ainda que calculando as perdas na saída de forma absolutamente correta, cometeu o equívoco de considerar as omissões de entradas apuradas, e aplicar o estorno de crédito referente a perdas normais admitidas em estabelecimentos comerciais, quando as entradas de mercadorias tributadas forem maiores que as saídas, conforme demonstrativos de fls. 2.116 a 2.119, 2.169 e 2.170, hipótese não existente nos autos, vez que, como firmado na autuação as omissões de saídas prevalecem em valores frente as omissões de entradas. Logo, descabe tal apuração de estorno de crédito na apuração de perdas, sequer o abatimento dos valores apurados, justamente pelo desprezo aos dados considerados relativamente às omissões de entradas de mercadorias.

Logo, não posso concordar com os resultados finais apontados na diligência realizada, por entender correto e dentro do espírito da modificação realizada na Portaria 445/98 considerar apenas e tão somente os valores apurados a partir da aplicação pura e simples do índice de perdas ali previsto, no caso, o utilizado pelo autuante, relativo unicamente às saídas omitidas, que reputo o adequado à atividade do estabelecimento autuado.

Assim, tenho como correto o valor de R\$102.667,57 para o ano de 2015, e R\$8.338,73 para o exercício de 2016. Diante do fato das infrações em cada exercício estarem discriminadas pelas suas respectivas alíquotas (2%, 25% e 17% em 2015) e (2%, 25% e 18% em 2016), os novos valores passam a ser os abaixo indicados:

2015

Alíquota 2%	R\$4.313,75
Alíquota 25%	R\$53.901,54
Alíquota 17%	R\$44.452,28

2016

Alíquota 2%	R\$4.159,20
Alíquota 2%	R\$332,86
Alíquota 18%	R\$3.846,67

A título de ilustração, informo que através do Auto de Infração 102148.0003/13-9, foi identificada a prática pela autuada de realização de operações sem a emissão de notas fiscais, oriunda de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, o que resultou no Acórdão JJF 0119-03/14, de 28 de maio de 2014, mantido no Acórdão CJF 0058-12/15, bem como nos Acórdãos CJF 0088-12/14, CJF 0103-11/14, CJF 0286-11/14 e CJF 0330-11/20-VD, onde igualmente foram

apuradas omissões nos estoques, o que demonstra a reincidência e recorrência no cometimento da infração ora analisada, por parte da empresa, ainda que uma sociedade anônima.

De igual forma, através do Auto de Infração 102148.0002/18-3, se constatou, mediante aplicação do mesmo roteiro de auditoria aqui empregado, omissão de saídas, presumidas diante das entradas não contabilizadas pela empresa, onde, basicamente, os argumentos e colocações defensivas foram praticamente as mesmas aqui destacadas, o que resultou no Acórdão JJF 0074-02/19, julgado nesta mesma Junta de Julgamento Fiscal.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

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

Observe, inclusive, que apesar da solicitação da defesa, esta, ao ter seu pleito atendido, quando do resultado da diligência fiscal, não veio aos autos se manifestar.

Portanto, frente aos argumentos expostos ao longo deste voto, tenho o lançamento como procedente em parte, no valor de R\$111.006,30.

## 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 **102148.0009/18-8**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$111.006,30**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2021.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR