

**A. I. Nº** - 279757.0092/20-3  
**AUTUADO** - EAGLEBURGMANN DO BRASIL VEDAÇÕES INDUSTRIAIS LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e NÉLSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - DAT/METRO INF AZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/07/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0092-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas, como de saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarado (saídas). Os argumentos defensivos apresentados, não se apresentam como capazes de elidir a acusação fiscal. Procedimentos corretos de auditoria aplicados, em atendimento ao regramento normativo vigente. Negado o pedido para realização de diligência. Impossibilidade de redução ou relevação da multa por falta de amparo legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$234.517,15, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado (2015).

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 53 a 62-v, onde, após breve resumo dos fatos esclarece ser o estabelecimento autuado, filial de Lauro de Freitas, classificado como “*centro de serviços e escritório de vendas, tendo por atividade o comércio de peças, a prestação de serviços de reparação de aparelhos de precisão, assistência técnica e reparação de artigos diversos não especificados, bem como importação e exportação de produtos*”, sendo considerada contribuinte do ICMS.

Aduz que certamente a acusação formulada será anulada em definitivo, pois em nenhum momento houve violação às normas estaduais, por inexistir omissão de saídas, como apontado.

Esclarece terem os autuantes apresentado planilhas utilizadas para embasar o lançamento fiscal.

Quanto ao mérito da autuação, após firmar ser um dos principais fabricantes mundiais de soluções de vedação industrial, tendo entre seus clientes as maiores indústrias nacionais, como a BASF, Petrobrás, Braskem, White Martins, entre outros, trabalhando também com pedidos sob demanda, ou seja, faz a montagem das mercadorias específicas solicitadas pelos clientes e as entrega montadas.

Em tais situações, aduz emitir Ordens de Produção, realizando a baixa das peças utilizadas em seu estoque, dando entrada no novo item produzido.

Por tal razão, havendo saídas de peças do estoque por meio de kits específicos para a realização da manutenção e/ou produção por meio de kits específicos para a realização de manutenção e/ou

produção de peças específicas é feito o seguinte controle: cruzamento das Ordens de Serviço e peças utilizadas para a produção e/ou manutenção e baixa no estoque das peças utilizadas e entrada da mercadoria produzida.

Por tal razão, ou seja, devido as atividades praticadas, e em função de não necessariamente saírem peças avulsas do seu estoque, o cruzamento do estoque realizado é inconsistente, garante.

Frisa sempre emitir as notas fiscais de saídas, devidamente tributadas pelo ICMS e registradas no SPED Fiscal.

Nota não haver razão alguma para infringir as normas tributárias, e muito menos praticar conduta infracional, agindo dentro da legalidade, sempre, pois, se assim não fosse, não teria a carteira de clientes de tal porte.

Lembra que a fiscalização lavrou o presente Auto de Infração baseando-se somente no cruzamento do estoque, em premissas equivocadas, uma vez que não se atentou às operações de fato realizadas pela empresa, pois desconsiderou as Ordens de Produção do período.

Entende, por tal razão, que, caso tivesse sido feito um trabalho de auditoria, com análise das atividades de fato, o presente Auto de Infração não teria sido lavrado, uma vez que não houve omissão de saídas.

A fim de demonstrar todo o alegado, garante ter realizado o cruzamento dos seguintes documentos:

- Operações fiscais obtidas dos arquivos SPED-EFD ICMS/IPI e XML das notas fiscais eletrônicas, entregues em ambiente SEFAZ e RFB;
- Ordens de produção da empresa no ambiente ERP TOTVS. Saídas do estoque para produção e entradas no estoque de itens produzidos;
- Inventário inicial (2014) obtido dos arquivos SPED-EFD ICMS/IPI, entregues em ambiente SEFAZ e RFB;
- Inventário final (2015) obtido dos arquivos SPED-EFD ICMS/IPI, entregues em ambiente SEFAZ e RFB;

Salienta que no cruzamento realizado (análise de estoque utilizando Inventários e movimentações obtidas dos arquivos SPED-EFD ICMS/IPI e Ordens de Serviços do ERP TOTVS) foram utilizadas 100% das operações praticadas, excluídas as operações de uso, consumo e frete, sendo o cruzamento realizado: estoque inicial + entradas + ordem de produção entradas - saídas - ordem de produção saídas = estoque fiscal.

Para melhor visualização, garante estar juntando planilha Excel com todo esse cruzamento, apresentando exemplos que demonstram o trabalho realizado, o qual comprova que não houve omissão de saída.

Apresenta exemplos práticos, através de notas explicativas.

Aponta terem os autuantes indicado uma base de cálculo de R\$1.379.512,65, totalizando ICMS devido de R\$234.517,15, ao passo que encontrou pequenas divergências cuja base de cálculo é de R\$6.335,55, totalizando ICMS de R\$ 1.077,02, conforme quadro comparativo que apresenta.

Mostra ser nítido o fato de os autuantes não terem analisado os seus documentos, principalmente as informações constantes das Ordens de Produção de 2015 (entradas e saídas), pois se assim o fizessem teriam detectado que a empresa jamais omitiu saídas, o que comprova, também, que os autuantes não observaram a verdade material dos fatos, e por consequência, entenderem de forma totalmente equivocada ter havido omissão de saídas.

Diz ser notório que a presente autuação está calcada em razões que não fazem jus a verdade material, e por isso, deve ser anulado o presente Auto de Infração, visto que ao não analisar a EFD-ICMS/IPI- SPED e as Ordens de Serviço do ERP TOTVS, se verificará que não houve omissão de saídas, tendo o imposto sido integralmente recolhido.

Observa caber ao julgador, inquirir a verdade material dos fatos, pois este é o pilar do processo administrativo, em virtude de ser pacífico na doutrina e jurisprudência qual a sua função, se estribando em ensinamento de Alberto Xavier, em trecho reproduzido.

Pretende, à luz de tal elementos, que o órgão julgador se paute pela realidade tecida na defesa, e devidamente comprovada, que inexistente omissões de saídas, sendo que o Auto de Infração teria sido evitado se os trabalhos fiscais fossem realizados com inquirição e cuidado, o que teria facilmente constatado apenas com a análise da EFD e Ordens de Serviço do ERP TOTVS.

Neste prisma, indica caber ao julgador tomar a decisão calcada na realidade dos fatos, ou seja, na certeza da infração cometida, pois do contrário ninguém pode ser punido por supostas omissões, e, inexistindo omissões de saídas, não pode o contribuinte ser punido com a cobrança do tributo e multa.

Analisa o fato de que com o intuito de realizar uma auditoria que pretendesse entender os motivos, causas, fundamentação de indícios para a apuração da hipótese elencada na disposição “entrada x saídas” a fiscalização deveria ter adotado, no mínimo, dois procedimentos bastante comuns em qualquer atividade de auditoria fiscal/contábil. O primeiro, a partir de um cruzamento macro, representativo de um confronto entre os valores totais, o que sequer o fez. O segundo, como ato consequencial do primeiro, a partir de eventuais diferenças apuradas no cruzamento dos dados, proceder a verificação/cientificação tanto do inventário, registros fiscais, quanto das Ordens de Serviço, validando ou invalidando, como teste qualitativo e substantivo, as suas iniciais diferenças encontradas.

Aponta ter a fiscalização realizado, no caso concreto, tão somente auditoria tecnicamente denominada de observação (teste de observância), pois, não fosse analisado/fiscalizado somente os documentos fiscais da empresa, com critério que pudesse identificar a possibilidade de omissões de entradas e/ou saídas nas informações prestadas em seu EFD-ICMS/IPI-SPED, teria identificado indícios das origens das supostas omissões.

Após tecer algumas considerações acerca dos tipos de testes de auditoria, assevera que os procedimentos de controle do contribuinte estão sendo executados na forma determinada pela legislação.

A seguir, aborda os chamados “testes substantivos”, os quais tem como imprescindíveis na realização de trabalhos de auditoria, uma vez que a partir deles a fiscalização teria condições de constatar sobre a fidedignidade das transações e registros fiscais e contábeis, e seus potenciais e prováveis diferenças, entretanto, se ateve tão somente aos testes de observância, e não procedeu aos testes de substância que pudessem embasar a existência de omissões de saídas.

Em seguimento, lembra de dever a auditoria analisar os controles internos da entidade que respaldaram determinada transação, se encontrando “indignada” com a presunção da fiscalização de omissão de saídas sem qualquer lastro, atividade típica de pessoas fraudulentas, acusação que repele com veemência, entendendo que a fiscalização deveria ter procedido revisão integral do trabalho fiscal.

Igualmente observa não ter verificado nos trabalhos fiscais, testes de auditoria realizados por amostragem, compreendendo o exame de determinada percentagem dos registros, documentos ou dos controles internos da empresa, o que limita e torna incompleta a auditoria fiscal.

Aborda, a seguir, a falta de revisão analítica, aventando que quando o auditor constata a existência de alguma deficiência relevante nos controles internos, ou quando através de testes de auditoria, detecta erros nos registros contábeis/fiscais ou na documentação em que ele se apoia, surge a necessidade de aprofundamento em seus exames, devendo aplicar procedimento de revisão analítica.

Após tecer considerações acerca de tal figura, aponta não ter havido adoção das técnicas de auditoria pelos autuantes, recomendadas por qualquer órgão minimamente técnico, expondo seu trabalho a uma redução de conciliação sintética.

Chama a atenção para o fato de que os autuantes não prezaram pela melhor técnica, não apurando corretamente a suposta infração, tendo em vista o fato de terem apresentado apenas uma planilha e as DMA, sem verificar as informações constantes na EFD e Ordens de Serviço emitidas.

Constata também não terem os autuantes observado que o equilíbrio a ser atingido na combinação de testes de observância com os testes substantivos depende de diversos fatores e circunstâncias e são logicamente necessários para a validação da atividade de auditoria, e, em decorrência disto, deixaram de observar as seguintes generalizações nas práticas de auditoria, apropriadas para o caso presente:

- Se os controles internos são fortes, a combinação dos procedimentos normalmente deve favorecer os testes de observância e os testes substantivos analíticos;
- Se os controles internos são fracos, a combinação dos procedimentos deve normalmente favorecer os testes substantivos mais extensos, tanto analíticos como os de detalhe;
- O tamanho da amostragem de todos os testes normalmente deve ser maior quando os controles são fracos.

Relata ter acontecido o fato de a fiscalização não ter incluído no seu confronto as Ordens de Serviço emitidas, fazendo o cruzamento somente das entradas e saídas, e por isso não se pode considerar demonstrada e comprovada a verdade material dos fatos.

Acaso a fiscalização auditasse documentos fiscais, como por exemplo, os arquivos “XML”, Ordens de Serviço, Inventários e outras informações do sistema eletrônico de processamento de dados de modo analítico, certamente teria constatado a inexistência de omissões de saídas, pois, ao invés disso, seguido de forma que considera equivocada, nada mais fez do que selecionar números representativos de estoque inicial, entrada e saídas.

Diz ser tal resultado fruto de trabalho sintético e incompleto, e por todas as razões, tem como demonstrado nada ser devido ao Fisco, devendo o Auto de Infração ser anulado de pronto.

Aponta inexistir qualquer motivo para manter a exigência de pagamento de ICMS e consectários legais, vez não haver qualquer irregularidade cometida. Entretanto, caso se entenda pelo provimento da autuação fiscal, requer que haja redução ou relevação da multa em virtude do seu excesso percentual.

Noutro giro, após firmar restar evidente nada ser devido, pois, a sua documentação fiscal e contábil são suficientes para averiguar a veracidade de inexistência de falta de recolhimento do ICMS, não podendo ser compelida ao pagamento de penalidade sobre fato que não praticou, transcreve o artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, e após negar, mais uma vez, a existência de diferenças de estoques, requer que seja revista a capitulação da multa, para reduzi-la ou aplicar outra por descumprimento de obrigação acessória, calcado tal pedido no artigo 158 do RPAF/99, reproduzido.

Finalizando, pede a nulidade total do Auto de Infração, à vista dos equívocos incorridos pela fiscalização para apuração das supostas omissões de saídas, devendo, também, ser afastada a penalidade aplicada.

Caso assim não se entenda, requer no mérito, o julgamento pela procedência das arguições defensivas, e, por conseguinte, decretada a improcedência total do lançamento do crédito tributário constante da autuação fiscal em debate, posto que comprovada a inexistência de qualquer infração cometida, relacionada a omissões de saídas, e subsidiariamente, a relevação ou cancelamento da multa, posto que a penalidade imposta destoa totalmente da realidade, diante da inexistência de qualquer omissão.

Reitera a solicitação de realização de diligência, e análise de toda a documentação que corrobora para a apuração da verdade material, a fim de restar comprovada a inexistência da infração em comento, em especial pelas contrariedades entre a acusação do agente fiscal.

Pede o deferimento da juntada posterior de outros documentos que atestem a inexistência de qualquer infração cometida.

Se coloca à disposição para, se necessário, entregar a documentação acostada em formato de planilha Excel, seja por mídia digital ou e-mail, após regular intimação.

Requer, por fim, que todas as publicações, intimações e notificações sejam feitas em nome de seus patronos, no endereço indicado.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 185 a 190, frisa que a ação fiscal se respaldou na EFD (Escrituração Fiscal Digital) da empresa autuada, e, em assim se tratando cabe lembrar o que dispõe os artigos 247 e 249 do Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos geradores, cuja transcrição realiza.

Observa que a autuada deveria informar o dispositivo legal que ampara o procedimento que descreveu em detrimento ao adotado pelos autuantes, orientados pela Portaria 445/98, isso porque, a ela cabe duas alternativas. Na primeira, se equiparada a industrial, a escrituração do livro de Registro de Controle da Produção e Estoque ou, alternativamente, o Mapa de Produção/Custo. Na segunda, o cumprimento do que dispõe o Convênio s/nº de 15/12/70, cujo artigos 5º, 72, § 1º e notas explicativas, reproduz.

Pontua não deixar a Legislação Tributária qualquer dúvida quanto ao procedimento a ser adotado, uma vez que o *caput* do Artigo 72 do Convênio s/nº de 15/12/70 é claro quanto à escrituração do livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, exigido no Artigo 247, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, *“dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias”*...pela Autuada. E este é o livro que os autuantes verificam. Sua atividade é vinculada. “Ordem de Produção” é um documento de uso interno cujos efeitos legais surtem a partir do seu registro na escrituração fiscal.

E o citado Convênio, também, não deixa dúvida quanto ao procedimento legal para a baixa do estoque e respectiva entrada na formação ou desagregação de “kit”. Registro nos livros de Registro de Entrada e Saída de Mercadorias através dos CFOP 1926 e 5926, ressalta.

E é isto que a empresa tem de comprovar aqui, ou seja, a emissão dessas Notas Fiscais ou a escrituração do livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, confirma.

Quanto ao argumento defensivo de ter a Fiscalização lavrado o presente Auto de Infração, baseando-se somente no cruzamento do estoque (estoque inicial (+) entradas (-) saídas (=) estoque final) em premissas equivocadas, uma vez que não se atentou às operações de fato, uma pela desconsideração das ordens de produções do período, demonstra surpresa, pois o fato dos autuantes terem seguido atentamente o regramento legal não está correto, na visão do sujeito passivo.

Fala ser o RICMS, também, claro quanto à matéria não deixando pairar dúvidas quanto ao procedimento no artigo 221, para o caso de registro no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, cujo texto reproduz.

Reserva-se a não tecer qualquer comentário acerca das *“confusas e mesmo ilegíveis”* planilhas de fl. 87 a 182, uma vez que não se encontram registradas nos competentes livros fiscais. Portanto, podem ser elaboradas a qualquer tempo, até mesmo após a conclusão da ação fiscal e ciência do Auto de Infração que ora se discute.

No mesmo sentido, vê como descabidos os argumentos das fls. 59 a 62 quanto ao entendimento de ser o trabalho de auditoria fiscal *“de forma sintética, ausência de identificação das causas de divergência, critério insuficiente para apurar o fato e inobservância do artigo 142 do CTN”*.

Conclui ter restado claro e comprovado que obedeceram rigorosamente a norma legal, tendo sido realizado levantamento quantitativo de estoques obedecendo todas as premissas da Portaria 445/98 e utilizada como base de dados a EFD da empresa, sendo o procedimento adotado pela autuada contrário à Legislação Tributária, quanto à sua alegação de formação de kit, além de não ter

comprovado o registro das suas “Ordem de Produção” no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, à época, assim como a emissão das Notas Fiscais sob CFOP 1926 e 5926.

Transcreve resposta do Parecer DITRI 09.169/2009, de 02/06/2009, sobre a matéria, com os procedimentos a serem adotados em tal situação.

Diz que os argumentos apresentados pela autuada não têm previsão legal, são inócuos e incapazes de elidir a acusação fiscal, e não lhe cabe requerer amparo da Lei por não a ter cumprido, muito menos alegar desconhecê-la, que não foi o caso, referindo-se ao Convênio s/nº de 15/12/70, e aos artigos citados do Decreto nº 13.780/12, que regulam a matéria, conclui.

Assim, requer a procedência da ação fiscal.

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa, Dra. Bruna Toigo Vaz, OAB/SP 288.927, que em sede de sustentação oral esclareceu ser a autuada uma indústria, que forma kits.

Reconhece que o trabalho realizado, apesar de não ter registrado no livro Registro de Controle de Produção, o que não pode confirmar no presente momento, tem seus controles internos, e independente do registro no livro, poderia ser cobrada multa por descumprimento de obrigação acessória, mas se feito a levantamento de estoque, considerando as Ordens de Produção, se chegaria ao estoque real.

Ratifica o pedido de diligência, e se compromete a apresentar toda a documentação em CD, e as planilhas em excel, se comprometendo, ainda, a verificar junto a empresa, o Registro do Controle de Produção, e acaso ainda existente divergência de estoque, esta é muito pequena, sendo a empresa uma das maiores indústrias do mundo em seu ramo de atividades, tendo agido de boa-fé, entendendo que a fiscalização deveria ter intimado a empresa para esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração, e tendo trazido ao feito a comprovação de inexistência de omissões, requerendo, ao fim, a improcedência da autuação.

## 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 transmissão via DTE, documento 11.519.037 de Termo de Início de Fiscalização, com ciência do contribuinte em 16/11/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 48, impressa em forma amostral, e completa em formato digital na mídia de fl. 49.

O contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 17/12/2020, por meio de mensagem eletrônica de Intimação para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento de Auto de Infração, pelo DTE, de número 220910168250, conforme fl. 04.

Se encontra inscrito no Estado da Bahia, na atividade “comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, partes e peças”, CNAE 4663000, de acordo com consulta no sistema de cadastro do Estado da Bahia.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram 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 indicarem 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 na sua visão elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, uma vez que todas as menções de nulidade da autuação trazidas pela defesa se reportam a questões de mérito, e serão apreciadas em seu devido e oportuno momento.

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

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

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

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

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

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

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

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

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

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

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

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

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no*

*arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

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

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

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

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

Adentrando no mérito da autuação, reitero mais uma vez, exercer o sujeito passivo o comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, partes e peças, CNAE 4663-0/00, como se verifica no documento de fl. 05.

A acusação posta se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

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

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

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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 pelos autuantes, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando ter a mesma recebido todos os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

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

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

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

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo*

*administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador

em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

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

Diante do argumento defensivo de terem os autuantes realizado cruzamento somente das entradas e saídas, e por isso não se pode considerar demonstrada e comprovada a verdade material dos fatos, esclareço ser este o procedimento correto e determinado para o tipo de auditoria executado, o qual, como já visto, e neste momento reiterado, colheu os dados a partir dos livros fiscais do contribuinte, inclusive o livro Registro de Inventário, livros Registro de Entradas e Saídas, analisados segundo a normatização prevista e vigente, sendo descabida a assertiva de inexistir infração cometida pelo contribuinte, à vista das provas numéricas trazidas, o que dá a robustez e eficácia ao Auto de Infração, diante, inclusive, de ausência de prova material em sentido contrário, trazido pela empresa na sua impugnação, que não fosse a questão dos documentos extra fiscais, que não podem ser considerados no presente caso.

A respeito de algumas colocações defensivas, lembro que se está analisando, não um procedimento de auditoria interna ou independente, mas sim, de caráter, cunho e natureza fiscal, que além das normas, regras e princípios adstritos à auditoria em si, está regido por regramento normativo e legal, frente ao qual não pode se afastar, diante, inclusive, do princípio 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. 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 descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, com a promulgação do Código Tributário do Estado da Bahia, Lei 7.014/96 (Lei do ICMS), bem como normas hierarquicamente inferiores (procedimentais), tais como Regulamento do ICMS, Portarias, Instruções Normativas, e demais instrumentos de caráter regulatório.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de

escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma maneira, as “Ordens de Serviço” ou “Ordens de Produção” mencionadas e trazidas nas alegações do 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, não podendo a empresa, criar e querer impor seu método próprio de apuração no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, totalmente ao arpejo da legislação.

Neste momento, questionar a existência de erros materiais, sem os indicar especificamente, ou de auditoria cometidos pelos autuantes, não se apresenta oportuno, sequer, pertinente, pois, até pelo fato de não se constituir, tal como pensado pela defesa, em uma simples e singela amostragem, a qual, em outro momento, nega ter havido, mas, através do programa utilizado pela fiscalização, capaz de arrolar todos os itens de produtos existentes nos estoques da empresa.

Em relação ao argumento da impugnação de o levantamento ter se limitado a apresentação de *“uma planilha e as DMA sem verificar as informações constantes na EFD-ICMS/IPI-SPED e nas*

*Ordens de Serviço emitidas*”, esclareço que a mídia de fl. 49 traz em formato excel, 1.237 (mil duzentos e trinta e sete itens arrolados), no “Demonstrativo de Cálculo das Omissões de Mercadorias”, relação de todas as notas fiscais de entradas relativas aos produtos omitidos, com 2.568 (duas mil quinhentos e sessenta e oito notas fiscais listadas), no qual constam a data de emissão, número da nota fiscal, sua chave de acesso, CNPJ do emitente, unidade da federação do mesmo, item da nota fiscal arrolado, CFOP, código do item, NCM, descrição da mercadoria, situação tributária, padrão de aferição, quantidade, valor da operação, base de cálculo, valor do produto, alíquota e ICMS creditado, demonstrativo “Resumo das Entradas por Itens” constando as quantidades de cada item com entradas registradas na empresa, demonstrativo de “Preço Médio” das entradas mensais, demonstrativo “Notas Fiscais de Saídas”, onde se listam 2.739 (duas mil, setecentos e trinta e nove) notas fiscais de saídas, com as informações quanto a data de emissão, número da nota fiscal, chave de acesso correspondente, CNPJ do destinatário, unidade da Federação do mesmo, item da nota fiscal arrolado, CFOP, código do item, NCM, descrição da mercadoria, situação tributária, unidade da mercadoria, valor da operação, base de cálculo, valor do IPI, valor do produto, alíquota e ICMS debitado, demonstrativo “Resumo das Saídas por Item” e Registro de Inventário de 2014 e 2015.

Daí o questionamento deste julgador ao sujeito passivo, acerca de onde estaria a falta de amostragem alegada, e a superficialidade do levantamento realizado? Não consigo vislumbrar. Fato é que são dados extraídos da escrituração fiscal apresentada e transmitida pelo contribuinte, em poder da Secretaria da Fazenda, não se constituindo em mera observância, como pretende a autuada.

Também não procede o argumento de falta de *“conferência de todos os documentos fiscais (arquivos XML de notas fiscais) que constituíam os valores que estava confrontando com os registros das declarações eletrônicas SPED-EFD”*, o que, como visto anteriormente, é o cerne do levantamento efetuado, não sendo, entretanto, possível o pretendido confronto com as “Ordens de Serviço” eventualmente emitidas pelo contribuinte, por falta de respaldo legal,

Além disso, a argumentação defensiva se mostra falha, na medida em que nega peremptoriamente ter cometido a infração, inclusive com expressões do tipo “jamais”, e, no entanto, ter apurado, segundo seu próprio método que pretende impor à fiscalização, diferença, ainda que mínima, nos estoques, relativamente a saídas de mercadorias.

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação, se mostra equivocada a tese defensiva de que os *“procedimentos de controle do contribuinte estão sendo executados na forma determinada pela legislação”*, desde quando os mesmos não atentam para a legislação específica do ICMS, relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica, surpreendendo tal conduta, diante do porte do contribuinte, que seguramente audita internamente as suas operações e procedimentos fiscais, aplicando todas as técnicas de auditoria expostas ao longo da defesa apresentada, e não se apercebeu que a sua prática não encontra suporte e/ou respaldo na legislação posta.

Diante destes fatos, entendo caracterizado o disposto nos artigos 140 (*o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*), 142 (*a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*) e 143 (*a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*) do RPAF/99, pelo fato de que os arquivos foram integralmente transmitidos pelo sujeito passivo e recepcionados pelo sistema SEFAZ, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado, respaldadas por documentação fiscal.

Em relação aos kits que a defesa informa fazer com as peças e o procedimento descrito, ainda que de forma sucinta, na peça de impugnação apresentada, cabe aqui, reproduzir o teor da resposta à consulta tributária inserida na informação fiscal, através do Parecer DITRI 9.169/2009, orientando contribuinte quanto aos procedimentos fiscais a serem adotados em tais situações:

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

Lembrando que o CFOP 5.926 se refere a lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação, classificando-se neste código os registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação, lembrando que os CFOP de raiz 5000 são utilizados quando se refiram a saídas de mercadorias ou prestações de serviço no estado.

Por seu turno, o CFOP 1.926 está vinculado a registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação, como outras entradas dentro do estado.

Dessa forma, será necessário reclassificar aquele produto para efetuar a venda, enquadrando-o em uma nova categoria, de acordo com a descrição das novas especificações a ele aplicadas.

Tal reclassificação fiscal acima mencionada, ocorre justamente na situação descrita pela defesa, quando a empresa recebe um produto com determinadas características, transforma esse produto, dando a ele novas especificações, seja por modificação ou agregação de outros elementos, e por essa razão acaba surgindo a necessidade de enquadrá-lo em uma nova categoria, atribuindo uma nova NCM, para então poder comercializá-lo.

Esta regra é específica para empresas, como a autuada, que exercem atividade comercial, não se aplicando aos estabelecimentos industriais, uma vez que estas deverão escriturar o livro de Registro do Controle do Estoque para acompanhar esse processo de transformação da matéria-prima, e, portanto, contam com diretrizes específicas.

Inexistem nos autos as provas de que a empresa tenha assim agido, o que somente seria possível a partir da apresentação de notas fiscais e seus respectivos registros fiscais, e não, ao agir ao seu talante, ao arrepio da legislação, simplesmente desconhecendo as normas e regras que regem o tributo, e a necessidade de emissão de notas fiscais em todas as operações que pratica, inclusive para a formação dos kits que comercializa, as quais são os únicos documentos e registros hábeis a serem computados na realização de levantamento quantitativo.

Ou seja: o registro de formação de kits não pode simplesmente, como pretende a empresa, se realizar através de documentos internos, sem qualquer valor fiscal, e sim, repito, através de emissão de notas fiscais, o que, acaso seguido, talvez não desembocasse na presente autuação.

Não paira qualquer dúvida, acerca da ampla possibilidade e oportunidade concedida à empresa autuada, para que viesse ao feito, trazendo seus elementos probantes razoáveis e suportado em documentação fiscal, como prevê a legislação, a qual, em momento algum se refere a consideração de dados e elementos extrafiscais, como pretende a empresa, para computar no levantamento quantitativo realizado.

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

*“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o ‘due process of law’, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder*

*Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina.*

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

Todavia, oportunizada, a prova do contribuinte em sentido contrário a autuação, não veio aos autos de forma efetiva, se resumindo a defesa na insistência de avaliação e análise de documentos internos, o que não pode ser acatado em termos de auditoria fiscal, a qual é sempre bom lembrar, foi efetivada na empresa, e difere em vários aspectos das demais auditorias, não cabendo, por exemplo, *data vênia*, avaliar procedimentos e controles internos da empresa.

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

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

Assim, um processo administrativo tributário estruturado apenas para obter maior eficiência na arrecadação tributária, isto é, tomado como mero instrumento de controle de sua atuação, não poderá funcionar como efetiva garantia do cidadão contribuinte, restando malferido o direito constitucional ao *due process*, sendo, para aqueles que ainda não conhecem, a cultura arraigada e conduta deste órgão julgador a busca e realização da justiça fiscal, o que lhe concede respeito e credibilidade ao longo de sua história.

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

Registro que em momento algum, a fiscalização ou quem quer que seja, taxou a conduta do contribuinte autuado como “fraudulenta”, mas sim, em desconformidade com a legislação tributária vigente, o que implica na aplicação de multa por infração, agregada ao imposto cobrado.

Frente a diversos comentários defensivos, no sentido de indicar como deve proceder o julgador, lembro do princípio da livre convicção deste, o qual caminha no sentido de que a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor importância no julgamento, motivo pelo qual a ausência de prova por parte como no presente caso, é danosa ao próprio processo.

Tal princípio regula, pois, a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção, tendo ultimamente se travado discussão acadêmica quanto a persistência ou não deste princípio, com a edição do novo Código de Processo Civil de 2015, uma vez ser este, nos termos do artigo 180 do RPAF/99 aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal do estado da Bahia.



O sistema adotado em nosso país, é aquele contido no princípio da persuasão racional pelo qual o juiz não está desvinculado da prova e dos elementos existentes nos autos, mas sua apreciação não depende de critérios legais determinados *a priori*, decidindo com base nos elementos existentes no processo, mas os avalia segundo critérios críticos e racionais.

Como anteriormente visto, tal convencimento necessita ser motivado (Constituição Federal de 1988, artigo 93, inciso IX (todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação) e repetido no CPC de 1973, não podendo o julgador desprezar as regras legais porventura existentes. De igual forma, no processo administrativo isso deve ocorrer.

Fernando da Fonseca Gajardoni, ao analisar a matéria, esclarece que o novo CPC no artigo 489, § 1º, VI, não exterminou o livre convencimento motivado ou afastou a sua aplicação, ao se posicionar no sentido de que *“o fato de não mais haver no sistema no CPC/2015 uma norma expressa indicativa de ser livre o juiz para, mediante fundamentação idônea, apreciar a prova, não significa que o princípio secular do Direito brasileiro deixou de existir”*. E justifica: *“o princípio do livre convencimento motivado jamais foi concebido como método de (não) aplicação da lei; como alforria para o juiz julgar o processo como bem entendesse; como se o ordenamento jurídico não fosse o limite”* (O livre convencimento motivado não acabou no CPC. Disponível em <https://jota.info/colunas/novo-cpc/o-livre-convencimento-motivado-nao-acabou-no-novo-cpc-06042015>).

Para Lopes Jr., a motivação é o ponto nevrálgico da sentença, em que o juiz deve analisar e enfrentar a totalidade (sob pena de nulidade) das teses acusatórias e defensivas, demonstrando os motivos que o levam a decidir dessa ou daquela forma. A motivação dá-se em duas dimensões: fáticas e jurídicas. Na primeira, procede o juiz à valoração da prova e dos fatos, reservando para a segunda a fundamentação em torno das teses jurídicas alegadas, mas refutadas.

De tudo o quanto exposto, é de suma importância se associar o livre convencimento do julgador e as regras da prova, sendo corolário básico de que todos os tipos de provas admitidas em lei e lícitas sejam permitidas, uma vez que fundamentalmente servirão para amparar e suportar a decisão, frente ao fato de que no processo sempre teremos três verdades, como já dito em momento anterior: aquela descrita no lançamento pelo autuante; a constante descrita na defesa do contribuinte; e a do julgador, a qual prevalece e para quem as provas desempenharão papel fundamental na formação da sua convicção e condução de sua decisão.

Assim, o julgador está adstrito, em seu julgamento, às provas trazidas pelo fisco e contribuinte, às normas e regras legais, e não criadas por quem quer que seja ao seu bel prazer, e, sobretudo, ao seu livre convencimento, desde que motivado, o que tem sido a regra neste órgão nos seus oitenta e dois anos de existência, não podendo, nem devendo ser levado apenas pela vontade das partes, e do desejo de cada uma delas ver triunfar os seus argumentos.

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

Quanto a garantia da defesa, em sede de sustentação oral, no sentido de que apresentaria documentação em mídia, visando elidir a infração, se comprometendo, ainda, a verificar junto a empresa, a existência e escrituração do livro Registro do Controle de Produção, esclareço que nos termos do artigo 123 do RPAF/99, especialmente seu § 5º, devem os contribuintes obedecerem ao seguinte comando:

*“§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Logo, não se tendo conhecimento nos autos de quaisquer dos motivos ali elencados, neste momento não é mais possível nesta instância se apreciar tal matéria.

Relativamente ao pleito de cancelamento ou relevação da multa formulada pela defesa, como bem sabido, falta a este órgão a requerida competência legal, pelo fato de que com a vigência da Lei 12.605/12, a partir de 15/12/2012, a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal contida no artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogada, sendo este o caso presente, o que impede a sua apreciação.

Também por falta de previsão legal, e em função do acima firmado, não pode a multa ser reenquadrada, sendo a sugerida pelos autuantes a correta e especificada legalmente para a infração cometida.

Finalmente, diante da solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas através 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, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0092/20-3**, lavrado contra **EAGLEBURGMANN DO BRASIL VEDAÇÕES INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento no valor de **R\$234.517,15**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR