

**A. I. Nº** - 129712.0001/20-0  
**AUTUADO** - C&A MODAS S. A.  
**AUTUANTE** - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
**ORIGEM** - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17/09/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0158-02/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS FECHADOS. a) ESTORNO DE CRÉDITO. MERCADORIAS EXTRAVIADAS. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. O contribuinte não trouxe aos autos qualquer argumento no sentido de elidir a infração. b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS NAS ESCRITAS FISCAIS E CONTÁBEIS E SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. COBRANÇA DO MAIOR VALOR MONETÁRIO (SAÍDAS). c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. d) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Diante da revisão efetuada pela autuante nos elementos do lançamento, com redução dos valores autuados, e o fato de a empresa autuada não ter coligido ao feito qualquer elemento, que comprovasse ser indevido o valor remanescente, as infrações são parcialmente subsistentes. Rejeitadas as questões preliminares. Não acolhida a prejudicial de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 10 de março de 2020, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.134.367,59, além de multas de 60% e 10%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.05.09.** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, no valor de R\$18.425,55, multa de 60%, ocorrências registradas nos exercícios de 2015 e 2016. Consta a descrição da infração pela autuante: *“Estorno de crédito decorrente de Levantamento Quantitativo de Estoque, sendo retirado das omissões um percentual de perdas de mercadorias admitidas para o setor conforme previsto no Parágrafo único, art. 5º e § 1º, art. 3º da Portaria nº 445/98 alterada pela Portaria 001/2020”.*

Infração 02. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015 e 2016), no montante de R\$1.056.849,57, multa de 100%.

Infração 03. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime

de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015 e 2016), no valor de R\$48.253,85, multa de 100%.

Infração 04. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015 e 2016), sendo lançado imposto de R\$10.836,62, multa de 60%.

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 179 a 185, onde, após breve resumo da autuação e dos fatos, argui que embora traga demonstrativo de débito relativo à apuração do ICMS que teria deixado de ser recolhido, não foi apresentada qualquer informação que demonstrasse ou comprovasse a alegada falta de recolhimento ou que lhe dê suporte para a devida contestação da acusação fiscal.

Aponta a nulidade absoluta do Auto de Infração por vício de motivação diante da ausência de justificativa legal e comprovação probatória de ter havido recolhimento a menor de ICMS.

Invocando o artigo 142 do CTN, quanto ao vício de motivação, o qual se encontra repetido nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, indica que no lançamento tributário deverá ser verificada a ocorrência dos fatos geradores, determinada a matéria tributável e o valor do tributo devido.

Respalhado nos artigos 37 e 93 da Constituição Federal, conclui que os dispositivos do CTN e RPAF/99 devem ser interpretados de forma que a verificação da ocorrência do fato gerador e a indicação da disposição legal deve ser pautada na devida motivação, isto é, os atos de lançamento devem ser devidamente fundamentados e motivados, e neste sentido os atos administrativos deverão ser motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos quando neguem, limitem ou afetem direitos dos particulares ou quando imponham deveres, encargos ou sanções.

Tem que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato, e neste sentido invoca e reproduz literatura de Lúcia Valle Figueiredo a respeito.

Diz não restar dúvida, pois, que o lançamento tributário, notadamente o Auto de Infração deve apresentar todas as circunstâncias fáticas e as premissas adotadas para a descrição e qualificação dos fatos, e igualmente, *“demonstrar e fundamentar as premissas e o raciocínio jurídico desenvolvido para a indicação da qualificação jurídica de forma a justificar o processo de subsunção empreendido na emissão da norma individual e concreta do crédito tributário colocado contra o contribuinte”*.

Traz doutrina de Fábio Soares de Melo, arrematando que sem fundamentação e motivação clara e precisa com a devida justificativa da opção adotada pela Fiscalização e que possibilite a ampla defesa e contraditório, devendo o Auto de Infração ser declarado nulo. Em suporte a sua tese, reproduz Ementa do Acórdão CJF 0167-12/06.

Por tais motivos, entende ser imprescindível, sob pena de decretação da nulidade requerida, que a Fiscalização tivesse elaborado e demonstrado não somente as razões acerca da conclusão de falta de recolhimento do ICMS, mas, principalmente, comprovado a falta de recolhimento de ICMS.

Observa não bastar apenas a indicação dos dispositivos legais que sustentam o lançamento e a elaboração de um demonstrativo com os totais de ICMS cobrado ou a relação das mercadorias que suportariam a alegação de omissão de saídas ou de falta de escrituração.

Frisa ser necessário que a Fiscalização indicasse o método empreendido, bem como realizasse o cotejo das notas fiscais emitidas, apontando, assim, a insuficiência de notas fiscais em relação às

mercadorias movimentadas no estoque, todavia, como tal não foi realizado, o Auto de Infração padece de nulidade absoluta, conclui.

Destaca que o ônus da prova da ocorrência da infração tributária é do Fisco, tal como exigido pelo artigo 142 do CTN e pelo princípio geral de direito de que a prova cabe àquele que acusa, reproduzindo trecho doutrinário de Fábio Soares de Melo, além dos Acórdãos JJF 0333-04/10 e CJF 0241-11/10, cujas Ementas cópia.

Diante do fato de não ter sido feito, não tendo sido apresentadas as provas necessárias no Auto de Infração, bem como não foi exposto o raciocínio e os fundamentos pelo qual se chegou à conclusão de recolhimento a menor do ICMS, requer o reconhecimento de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação.

No mérito, alega que o ponto controverso do Auto de Infração é a exatidão da escrituração fiscal seu controle de estoques, sendo que buscará demonstrar a exatidão no controle de estoque e escrituração e o descompasso do levantamento fiscal com a realidade dos fatos e provas.

Ressalta, inicialmente, ter realizado auditoria interna, ao se iniciar o procedimento de fiscalização, tendo identificado a existência de erro no sistema de controle de movimentação de estoque, o que determinou a elaboração de novos relatórios de controle de estoque e apontamento dos erros identificados.

Reporta que ato contínuo ao levantamento das distorções do controle de estoque e preparação do material para retificação da escrituração contábil e fiscal, solicitou à fiscalização autorização para retificar os erros de escrituração com as informações corretas, apresentando as provas necessárias demonstrando a correta escrituração (Doc. 04), transcrevendo a mesma.

Afirmar estar juntando os anexos I e II da solicitação feita à fiscalização (Doc. 05).

Verifica que embora possa ter ocorrido erro na escrituração contábil e fiscal, apresentou documentação necessária para elidir a alegação de omissão de saídas ou falta de recolhimento do ICMS e, portanto, afastar ou mitigar o valor do crédito tributário constituído em Auto de Infração.

Informa ter sido tal pleito de retificação dos arquivos fiscais indeferido, ignorando a existência de provas sobre o efetivo contorno do fato gerador, e, ato contínuo, exigir ICMS sobre supostas omissões de entradas ou de saídas que não ocorreram conforme as provas por ela apresentadas.

Fala que embora a Fiscalização tivesse o direito de impor multa por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao princípio da verdade material, jamais poderia exigir ICMS sobre fatos geradores que não se confirmaram, isto é, não se poderia ter constituído crédito tributário com alegação de omissão de entrada ou de saída *“quando há elementos para inferir o levantamento fiscal”*.

Diz em relação ao princípio da verdade material ser governado por ele, isso pelo fato de com a defesa não se instaura propriamente uma lide, com oposição de partes com interesses diversos, ao contrário, tem-se no processo administrativo um interesse comum, compartilhado pelo contribuinte e pela Administração Pública, que consiste no estrito cumprimento da lei.

Aponta que através do processo administrativo, em primeiro plano, a Administração Pública busca não a aplicação de uma pena ou cobrança qualquer ao contribuinte, mas sim, apurar se é efetivamente devido o tributo lançado e para tanto, deve valer-se de todos os indícios e elementos existentes, estejam eles nos autos ou não, que possam conduzir à conclusão de ser ou não válida a cobrança pretendida.

Apresenta, neste sentido, colocações de membros do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como de Gabriel Lacerda Troianelli, em trechos copiados.

Realça o fato de a autoridade fiscal dever estar disposta a tentar compreender todos os detalhes dos fatos envolvidos no caso em julgamento, buscando verificar se procedem as alegações do contribuinte, ainda que para isso, tenha, de ofício, consultar seus controles internos e produzir, ela mesma, a prova dos fatos.

Justifica prevalecer no âmbito do processo administrativo, não apenas o já referido princípio da verdade material, mas também o princípio da oficialidade, ao invés do princípio dispositivo, que rege o processo judicial, segundo o qual, independentemente de quaisquer alegações do contribuinte, ser dever primário das autoridades fiscais a correta aplicação da legislação aos fatos, uma vez que esta, mais que um direito do contribuinte, é obrigação da autoridade fiscal.

Discorre sobre o fato de tal dever decorrer diretamente dos mencionados princípios da oficialidade e da verdade material, qual seja, de que a autoridade administrativa busque as provas necessárias ao exame do caso no âmbito da própria repartição fiscal ou através de intimação ao sujeito passivo.

A Fazenda pública, ao impor exação fiscal através de lançamento em Auto de Infração ou através do indeferimento deve esgotar as provas e informações que lhe estão disponíveis, seja nos próprios autos, do processo, em seu sistema de informações ou ainda através de diligências e/ou intimações ao contribuinte.

Explana que caso isso não seja feito, caberá ao Julgador revisar o procedimento adotado, reparando-o em vista dos elementos e provas não considerados no momento do lançamento ou da autuação.

No caso presente, diante da existência de erro no sistema eletrônico de controle de estoque, o qual não realizou a parametrização das operações sob os CFOP 1.202 e 5.927, bem como a respectiva correção, apuração e escrituração retificadas (Doc. 05), postula o cancelamento do Auto de Infração ou, no mínimo, a diminuição do valor autuado.

Requer, diante de todo o exposto, inicialmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento, por vício de fundamentação e/ou ausência de motivação e comprovação da infração, o que acarreta o cerceamento de defesa, em razão da não apresentação de justificativas, metodologia adotada e provas necessárias para fundamentar a conclusão de falta de recolhimento do ICMS.

Por fim, superados os vícios apontados, requer, ainda, seja dada procedência da presente defesa e a consequência e respectiva improcedência do Auto de Infração, senão em sua totalidade, ao menos parcialmente, diante da demonstração dos erros de registro de estoque e das respectivas correções formais e da inexistência material de falta de registro, omissão de entrada ou de omissão de saída nos valores indicados no Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 796 a 798, assegura que o pedido de nulidade apresentado pela defesa não se sustenta, pelo fato de estar o mesmo revestido de todas as formalidades legais exigidas na legislação tributária estadual, especialmente o ICMS, como cientificação do início da ação fiscal, levantamento fiscal com demonstrativos detalhados, caracterização da infração, identificação do autuado, discriminação dos dispositivos infringidos e multas aplicadas.

Portanto, as infrações cometidas estão descritas com os elementos e fundamentação legal pertinente e a autuação se reveste de todos os aspectos formais previstos no RPAF/99 vigente.

Quanto a afirmação defensiva de não ter sido apresentada qualquer informação que demonstre ou comprove a falta de recolhimento ou dê suporte para a devida contestação, igualmente diz carecer de fundamento, pois simples análise do processo por parte do autuado constataria que o levantamento quantitativo de estoque e as omissões estão fartamente demonstradas e comprovadas pelos relatórios anexos ao Auto de Infração constantes às fls. 65 a 162, e contêm todos os dados documentos, CFOP, NCM, descrição dos produtos unidades, quantidades, valores, bem como preços médios, demonstrando com clareza as formas de cálculo que resultaram nos valores das omissões de saídas de mercadorias.

Ressalta que todos os anexos e demonstrativos do Auto de Infração foram entregues ao autuado contra recibo e devidamente autenticados, bem como copiados em mídia.

Esclarece ter sido o trabalho de fiscalização acompanhado pelo contribuinte, inclusive com o envio dos resultados parciais do levantamento quantitativo de estoque para análise e

apresentação de justificativas respaldadas em documentos fiscais, através do DTE e por e-mail, como se pode verificar às fls. 28 a 33 e 39 a 43.

Em relação à reclamação defensiva da necessidade de indicar o método empreendido, bem como realizar o cotejo das notas fiscais emitidas, apontando a insuficiência de notas fiscais em relação às mercadorias movimentadas no estoque, indica ter feito exatamente isso quando do levantamento fiscal, ou seja, o cotejo das notas fiscais emitidas e recebidas com os valores dos estoques iniciais e finais.

Assevera estar todo o procedimento fiscal e método adotado com a consequente autuação embasado em dados contidos em notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas pelo autuado e na EFD transmitida pela empresa constante da base de dados do SPED Fiscal que contém todos os livros fiscais, ou seja, Registro de Entradas e Saídas, Apuração do ICMS e Inventário.

Quanto ao indeferimento do pedido para retificar sua escrituração, frisa não ter acatado os argumentos postos, eis que implicavam em alterações e ajustes nos inventários de exercícios fechados e sob ação fiscal, onde foram detectadas irregularidades, ensejando a lavratura do Auto de Infração, reiterando que os dados oficiais e declarados pela empresa são os contidos na EFD, na qual se baseou para efetuar o levantamento quantitativo de estoque.

Por tais razões e esclarecimentos, refirma o procedimento em toda a sua totalidade.

Em 20/08/2020 o feito foi convertido em diligência, a fim de que a autuante considerasse as orientações contidas no § 1º do artigo 3º, bem como no inciso III da Portaria 445/98, elaborando novos demonstrativos de débito, e prestando nova informação fiscal nos termos do artigo 127 § 6º do RPAF/99, e posteriormente cientificar o autuado do teor da informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, mediante entrega dos mesmos contra recibo, além de cópia da presente solicitação, com concessão de prazo para manifestação de dez dias (fl. 803).

Em cumprimento a tal determinação, a autuante (fls. 808 e 809) informa ter refeito o levantamento quantitativo de estoques, com base no artigo 3º, inciso III, parágrafo 1º da Portaria 445/98, alterada pelas Portarias 159/2019 e 01/2020.

Indica que no novo cálculo das omissões foi aplicado o percentual de perdas de 0,62% previsto para o Comércio Varejista – Loja de Departamentos.

Informa os novos valores apurados:

Para 2015, na infração 04.05.02, correspondente a omissão de saídas, o montante de R\$98.816,84; já na infração 04.05.09, o valor apurado foi de R\$7.415,05, enquanto para a infração 04.05.08, o total passou para R\$31.559,66.

No exercício de 2016, os totais das mesmas infrações passaram para R\$309.288,93, R\$934,79 e R\$10.386,45, respectivamente.

Acostou impressos os demonstrativos às fls. 813 a 929.

Consta à fl. 812, mídia contendo cópia dos novos demonstrativos elaborados, entregues contra recibo à empresa autuada, de acordo com os recibos de fls. 810 e 811.

Cientificado às fls. 930 e 931, consta à fl. 931, protocolo do contribuinte, titulado “manifestação do contribuinte”, datado de 09/06/2021, constando nas fls. 971 a 974 intervenção do contribuinte, após rememorar os fatos ocorridos a partir da solicitação da diligência, percebe que ao se realizar uma apuração mais detalhada dos fatos e do cumprimento da legislação, houve sensível redução do valor autuado, não apenas refletida na infração 02, mas nas demais.

Diz que de outra força não poderia ser, pois, como alegado na defesa, não houve omissão de entradas, aliás, não houve qualquer irregularidade na escrituração das notas fiscais de entradas ou de saídas, e sim, efetivamente, erro na apuração do inventário e declaração do SPED, da qual, aliás, solicitou autorização para retificá-la antes da autuação, apontando os erros, entretanto, teve negado tal pedido, em flagrante violação do princípio da verdade material.

Observa, outrossim, que a redução em tela, se deu pela exclusão de itens do estoque pela fiscalização como mercadorias omitidas, o que reforça os argumentos defensivos de que não há irregularidade no estoque e na apuração do ICMS, mas tão somente erro nas informações do SPED, bem como que houve vício de motivação do Auto de Infração.

Pontua que neste sentido foi que alegou a nulidade absoluta do lançamento, por vício de motivação, diante da ausência de justificativa legal e de comprovação de que houve recolhimento de ICMS a menos pela empresa.

Anota que como demonstrado, era necessário que a Fiscalização indicasse o método empreendido, bem como realizasse o cotejo das notas fiscais em relação às mercadorias apontando, assim, a insuficiência de notas fiscais em relação às mercadorias movimentadas no estoque, todavia, como tal não foi realizado, o Auto de Infração padece de nulidade absoluta, ainda que tenha havido a retificação do valor autuado.

Fala que a perpetuidade da nulidade, pode, pois, ser comprovada da própria resposta à diligência da qual se verifica a obscuridade dos critérios adotados para a realização do levantamento fiscal, além da confecção do Auto de Infração e justificativas da autuação.

Acerca do mérito, reforça ter solicitado à Fiscalização a correção de seus arquivos, mediante o esclarecimento dos erros ocorridos nos termos copiados, e os anexos I e II da solicitação apresentada pela Fiscalização foram integralmente juntados quando da apresentação da defesa e demonstram que embora possa ter ocorrido erro de escrituração contábil e fiscal, apresentou a documentação necessária para elidir a alegação de omissão de saídas, ou falta de recolhimento do ICMS e, portanto, afastar ou mitigar o valor do crédito tributário constituído em Auto de Infração.

No caso presente, argui quando muito se poderia ter a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, porém, em respeito ao princípio da verdade material, jamais poderia ter exigido ICMS sobre fatos geradores que não se confirmam, isto é, jamais poderia ter constituído crédito tributário com alegação em omissão de entrada ou de saída quando há elementos para inferir o levantamento fiscal.

Complementa no sentido de que, ainda diante da modificação dos critérios de autuação, com a efetiva nova constituição do crédito tributário em bases e materialidades distintas, deve ser reconhecida a ocorrência de decadência do crédito tributário em relação ao exercício de 2015, isto por que foram transcorridos mais de cinco anos entre a data dos fatos geradores ou do próprio exercício fiscal e a data do novo levantamento quantitativo de estoques que suporta a confecção do Auto de Infração.

Aponta existir também decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a abril de 2016, tendo em vista se tratar de exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação com a ocorrência de pagamento ainda que parcial, o que demanda aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Diante do exposto, requer, inicialmente, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por vício de fundamentação e/ou ausência de motivação e comprovação da infração, o que acarreta o cerceamento de defesa, em razão da não apresentação das justificativas, metodologia adotada e provas necessárias para fundamentar a conclusão de falta de recolhimento do ICMS.

Por fim, acaso superados os vícios apontados, requer seja dada procedência à defesa, e a consequência e respectiva improcedência do Auto de Infração, senão na sua totalidade, ao menos parcialmente, diante da demonstração dos erros de registro do estoque e das respectivas correções formais e da inexistência de material de falta de registro, omissão de entrada ou de omissão de saída nos valores indicados no Auto de Infração, bem como pela ocorrência de decadência dos fatos geradores de 2015, e de janeiro a abril de 2016.

A autuante, devidamente cientificada da manifestação da autuada, na fl. 1.000 diz: *“Ciente da manifestação do autuado e em face de que nenhuma informação ou dados novos foram fornecidos ao processo, reafirmamos nosso procedimento fiscal, com os devidos ajustes no*

*cálculo do crédito reclamado, de acordo com a determinação da 2ª Junta de Julgamento/CONSEF na diligência fiscal”.*

Foram os autos remetidos para continuidade da instrução em “30/06/2019”, conforme firmado na fl. 1.001, entretanto, tudo leva a crer ser a data correta 30/06/2021, recebida no CONSEF em 13/07/2021, e tramitada para este relator em 21/07/2021 (fl. 1.001-v).

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas 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 por meio do DTE, de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 13/01/2020 (fl. 23), através da mensagem 147.828.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 49 a 176, impressa, de forma sintética e analítica, e em formato digital na mídia de fl. 08, entregue em cópia ao contribuinte, na forma do recibo de fls. 06 e 07.

A ciência do Auto de Infração ocorreu em 17/03/2020, de forma pessoal, na pessoa de procurador da empresa.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios”, estabelecido no município de Salvador.

Por outro lado, em consulta ao endereço eletrônico da CVM (<https://cvmweb.cvm.gov.br/SWB/Sistemas/SCW/CPublica/CiaAb/ResultBuscaParticCiaAb.aspx?CNPJNome=c%20&%20a&TipoConsult=C>), se verifica ser a empresa uma sociedade anônima de capital aberto, o que significa dizer que, nos termos do artigo 4º da Lei 6.404/76 (Lei das S/A), em que o capital é constituído por ações que podem ser negociadas na Bolsa de Valores, e todos aqueles possuidores de ações da empresa terão direito a parte dos lucros, bem como arcarão com os prejuízos, caso o resultado do exercício seja negativo, .

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal, ainda que a autuada entenda diversamente.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação, bem como intervenções posteriores.

Analisando as questões preliminares suscitadas pela defesa, de que a autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 08, bem como os entregues em meio físico, por cópia, consoante recibos de fls. 64, 107-v, 121-v, 137, 149, 160-v, 168 e 176, todos eles firmados pelo preposto Adson Santos da Silva, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento, itens a itens

aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados todos os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, mercadorias, cálculos de preços para efeito de formação da base de cálculo, preço unitário, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Além disso, foram trocados inúmeros e-mails entre a autuante e a empresa, inclusive os resultados parciais da auditoria empreendida foram devidamente comunicados à esta última, conforme afirmado na informação fiscal, e documentado nas fls. 28, 29, 30 a 33, em data anterior em quase um mês à da autuação, o que espanca qualquer dúvida acerca da correteza da autuante quanto a tal aspecto.

Quanto a existência de vício de motivação, aponto, inicialmente, ser a motivação o elemento que legitima e confere validade ao ato administrativo discricionário. Assim, enunciadas pelo agente as causas ou motivos em que se pautou para a prática do mesmo, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido.

A motivação faz parte da forma do ato, isto é, integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma, o que vem a se constituir em vício insanável, entretanto, não é o presente caso.

Seria ela, então, a declaração escrita do motivo que determinou a prática do ato, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos autorizadores da prática do ato realmente estão presentes, isto é, de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado. Em suma: a declaração escrita do motivo que levou à prática do ato.

Isso diante do princípio da transparência da administração pública, que deriva do princípio da publicidade, cuja base mediata é o princípio da indisponibilidade do interesse público, uma vez que a motivação integra a formalização do ato administrativo, compreendendo a exposição formal do motivo mediante texto que torne possível identificar os elementos de fato e de direito que autorizam ou exigem a expedição do ato jurídico em apreço.

No momento em que a motivação do ato administrativo preenche todos os requisitos estabelecidos pelo sistema do Direito Positivo para que concretize os valores e princípios jurídicos que a demandam, ela é suficiente para estabelecer um laço de validade entre esse ato jurídico e as normas jurídicas vigentes.

Esse é exatamente o caso em apreço, diante do estabelecimento do liame entre a conduta do contribuinte (omitir as saídas de mercadorias) e a determinação legal, na forma dos dispositivos legais e regulamentares mencionados quando da lavratura do Auto de Infração.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento, como feito, ainda que o mesmo se apresente perfeitamente alinhado com a legislação posta, se fosse o caso, apenas traria como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

Assim, as acusações formuladas, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, motivadas, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todas os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte,



além de sua EFD, além de consonância com a legislação que rege o tributo, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

No levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, caso superadas as preliminares, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

*“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.*

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

*“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”.*

Também o Poder Judiciário entende acerca da legalidade de realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se vê na decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível AC 0042545.12.2010.8.13.0515, julgamento realizado em 29/09/2016, 5ª Câmara, assim tratado na Ementa:

*“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.*

De igual modo, decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos a Execução Fiscal, ao apreciar, através da 11ª Vara da Fazenda Pública, no processo 8090825-35.2020.8.05.0001, tendo como embargante a empresa Lojas Marisa S. A., assim se pronunciou através da Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, cujo trecho destaque, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

*Com efeito, as alegações da Embargante de que não lhe foi fornecido o cálculo das diferenças apuradas, ou seja, de que a atuação foi levada a cabo sem prova de materialidade das acusações, não restaram demonstradas, cabendo o registro de que o levantamento realizado pela fiscalização levou em conta dados fornecidos pela própria contribuinte, que ensejaram a caracterização da infração, sendo disponibilizado no PAF, contendo os nomes dos produtos, relação das notas fiscais de entradas e saídas, valores (vide docs. 07 a 17 juntados com a inicial), dados que demonstram a ocorrência das infrações apontadas, havendo, portanto, prova documental suficiente adunada pelo Fisco que não foi confrontada pela Embargante por prova documental ou pericial capaz de revertê-la, salvo, frise-se, por meio de meras alegações”.*

E mais adiante prossegue: “A possibilidade aventada pela Postulante, de ocorrência de uma série de equívocos que poderiam ter contribuído para eventuais erros no lançamento do débito quando da realização da auditoria pela Fazenda Estadual, são infundadas e desprovidas de qualquer amparo probatório, incapazes, logo, de infirmar a legalidade de que goza o levantamento realizado, com o agravante de que a responsabilidade pela veracidade das informações constantes em seus arquivos magnéticos é dela própria, como acentuado pelo Embargado.

*Reafirma-se, por oportuno, que à Embargante foi oportunizado, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a eventual demonstração da efetiva ocorrência dos mencionados equívocos, o que não foi feito, bem como não o fez quando da oposição destes Embargos, desistindo da prova pericial, limitando-se a suscitar hipóteses desprovidas de qualquer elemento probatório.*

*Não existe dúvida plausível (e demonstrada cabalmente) quanto à segurança da autuação fiscal, quanto aos valores constantes dos demonstrativos fiscais e que dão lastro à exigência fiscal, resultado do levantamento contábil com a existência de omissão de entradas (e saídas) de mercadorias”.*

E por fim, arremata: “Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias - procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.

*O TJBA, aliás, já reconheceu a legalidade da presunção e da realização de levantamento quantitativo de estoques com base em registro contábeis dos contribuintes”.*

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização, diferentemente do que entende a defesa, de acordo com colocações postas quando da impugnação apresentada.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia, conforme já visto linhas acima.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, que foram albergados pela própria autuante em sede de diligência fiscal, momento em que foram revistos e reduzidos os valores originalmente lançados, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando

que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

A doutrina representada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

Exige:

- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pôde contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, bem como o resultado da diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.*

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Quanto a prejudicial de ocorrência de decadência para o ano de 2015, é de bom alvitre se esclarecer entender a empresa autuada que a situação que gerou o lançamento ora analisado se encontraria no artigo 150, §4º do CTN, o que levaria a uma contagem de tempo na qual a seu ver estaria presente a decadência, ainda que parcial, o que, com a devida vênia, discordo.

E justifico. A decadência é forma de extinção do crédito tributário, prevista no artigo 156, inciso V, do CTN. Já o conceito de crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança, estando regulada pelo artigo 173 do multi mencionado Código, o qual estabelece:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;*

A doutrina, representada por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, p. 382), entende que *“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento*

*terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constate omissão ou inexactidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de 'antecipar' o pagamento do tributo".*

Ao seu turno, Marcos Freitas Gouveia (O Lançamento no Direito Tributário Brasileiro: a Prescrição e a Decadência nos Tributos Lançados por Homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 de setembro de 2006) nos fala em três possibilidades, em relação à aplicação ou não da decadência. Uma delas, como no presente caso, é quando o tributo não é declarado (ou é declarado a menor) e não é pago, naturalmente que não há declaração para constituir o crédito (integral ou parcialmente) nem pagamento para a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Dessa forma, aplica-se a regra de decadência do artigo 173 do Código, qual seja cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se nesse período a Administração lavrou o Auto de Infração, conta-se a partir dele (se não houver recurso) ou da decisão administrativa final (se houver recurso), o prazo de cinco anos de prescrição (artigo 174 do CTN).

Neste sentido, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, acompanhado pelos seus pares à unanimidade:

*"Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.*

*Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.*

*Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se perfez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.*

*Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração. Portanto, não há como dar guarida à tese recursal quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões".*

Da mesma forma, assim tem se manifestado o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), ao enunciar a Súmula CARF 101:

*"Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

Igual o entendimento exarado pelo Poder Judiciário, inclusive menciono como exemplo, a decisão relativa ao Recurso Especial 973.733/SC, no qual o STJ consagrou a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN em casos semelhantes ao presente.

E mais: Editou a Súmula nº 555, aprovada por aquele Tribunal e publicada no Diário da Justiça de 15 de dezembro de 2015, com o seguinte enunciado:

*"Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, como no presente caso, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

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

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

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

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

Não é o que se verifica do exame dos autos, e das informações nele contidas.

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

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

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

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

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

Inequívoco o fato de o contribuinte não ter lançado o imposto, sequer realizou qualquer antecipação de pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, frente aos fatos ora relatados.

A autuação se deu em 10/03/2020 (fl. 01), tendo a ciência ao contribuinte autuado do lançamento ocorrido em 17/03/2020, na forma do documento de fl. 03, de forma pessoal a preposto da empresa autuada

Logo, seguindo o entendimento predominante, nesta data (17/03/2020), a rigor do artigo 173, inciso I do CTN, incabível o reconhecimento da ocorrência de decadência ao caso, diante da não realização de pagamento antecipado, ainda que parcial, eis que a decadência somente ocorreria a partir de 01/01/2021.

Neste caso, diferentemente do aventado pela defesa, em manifestação de fl. 974, não há de se falar nem considerar a data do novo levantamento, para cômputo do prazo decadencial, e sim, do lançamento, até pelo fato de inexistir novo levantamento, apenas o levantamento original ajustado.

Diante dos posicionamentos aqui externados, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, a não declaração de operações realizadas e não recolhimento realizado pelo sujeito passivo, razão pela qual não vislumbro qualquer ocorrência de período decaído, diante da clara aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, razão pela qual rejeito a questão prejudicial posta, reafirmo.

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

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

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

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 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 02.

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

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

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 pela autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

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

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

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

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos*

*sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

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

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, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.



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, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório, e lhe proporcionando acesso a todos os elementos nos quais a autuação se encontra respaldada.

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, acaso existentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica, os dados e elementos considerados para a quantificação do débito foram aqueles praticados, indicados e informados

pelo próprio sujeito passivo, baseados em suas operações escrituradas nos livros fiscais próprios, e cuja informação é de responsabilidade do mesmo.

Quanto aos elementos de fato trazidos em sede de impugnação, em primeiro lugar, diante da afirmativa da empresa autuada de que, efetivamente, ocorreram erros no sistema de controle de movimentação de estoque, o que determinou a elaboração de novos relatórios de controle de estoque e apontamento dos erros identificados, o que depõe contra os próprios argumentos defensivos trazidos, tal fato se reveste de estranheza, ainda mais se considerarmos ser a mesma uma sociedade anônima de capital aberto, e nos termos da legislação vigente, especialmente a Lei 11.638/2007, que trata de Sociedades de Grande Porte, quais sejam, aquelas com ativo total superior a R\$240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00, devem, de forma obrigatória, contratar auditoria externa para auditar suas demonstrações contábeis e financeiras.

Desde o ano de 2013, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem determinado que as empresas de grande porte informem no cadastro do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) o nome do auditor independente responsável pela auditoria, assim como o respectivo registro dele, junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), igualmente de forma obrigatória, de preenchimento no campo referente ao nome da auditoria externa responsável por auditar as demonstrações financeiras e contábeis.

Daí o questionamento quanto a veracidade dos dados fiscais e contábeis representados em suas demonstrações legais, inclusive quanto aos resultados, que implicam em distribuição ou não da parcela de lucro apurado no exercício social, aos seus acionistas, nos livros fiscais e contábeis acerca da hígidez dos estoques.

Também soa igualmente estranho que apenas em 2020, data da realização da auditoria, e que, inclusive, na ótica da empresa, se encontrava presente a figura da decadência, argumento já rejeitado anteriormente, eis que os exercícios fiscalizados foram de 2015 e 2016, cinco anos após, e apenas neste período, tenha “descoberto” os erros nos estoques existentes no estabelecimento, e requerido a retificação dos dados constantes de sua escrituração, inclusive segundo relato da autuante, do livro Registro de Inventário, fato devidamente confirmado através do documento de fl. 46, onde a empresa solicita através de sua funcionária Bruna Amaral de Castro, em 06/02/2020 autorização para retificar o bloco H010 da EDF, (Registro de Inventário consoante visto linhas acima), quando, como já visto, legalmente não o podia fazê-lo, não sendo motivo e razão para solicitação da Fiscalização naquele momento, nem se podendo falar, como aventado, em qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa autuada, o que concorre para a não aceitação de tais argumentos.

Fato concreto é que, na busca da verdade material, objetivo maior do processo administrativo fiscal, consoante firmado linhas acima, esta Junta de Julgamento diligenciou junto a autuante, a qual, aproveitando a oportunidade revisou o lançamento como um todo, reduzindo algumas parcelas de imposto lançadas, atendendo, inclusive, a argumentos defensivos trazidos pelo contribuinte.

Fato é que, concretamente, não foram apontados erros ou equívocos numéricos ou matemáticos decorrentes da extensa revisão efetuada, senão a repetição dos já enfrentados argumentos constantes da impugnação apresentada.

Quanto a postulação defensiva pela imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao princípio da verdade material, diante do seu entendimento de que jamais se poderia ter exigido ICMS sobre fatos geradores que não se confirmam, com a devida *vênia*, não posso acolher.

A justificativa para tal é o fato de estarmos diante da ausência de recolhimento de imposto, figura típica de obrigação principal, e com a devida e necessária previsão legal de imposição de multa percentual em relação ao imposto não declarado e não recolhido.

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

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

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

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

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

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

Quanto ao fato de a autuante não ter aquiescido com o pedido de apresentação de novos arquivos EFD retificadores por parte da empresa autuada, ao meu ver agiu corretamente, pois a ação fiscal já se encontrando em curso, estando suspensa a espontaneidade da empresa autuada, nos termos do previstos no artigo 138 do CTN.

Assim, diante de não ter a empresa autuada trazido aos autos elementos de fato e/ou direito capazes de alterar o lançamento, após a realização da diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$472.827,27, na forma a seguir discriminada:

Infração 01. R\$ 18.425,55

Infração 02. R\$ 404.105,77

Infração 03. R\$ 41.946,11

Infração 04. R\$ 8.349,84

## 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 **129712.0001/20-0**, lavrado contra **C&A MODAS S.A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$472.827,27**, sendo R\$26.775,39 acrescido das multas de 60%, e R\$446.051,88 com multa de 100%, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “b” e “d”, e III da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 19 de agosto de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR