

**PROCESSO** - A. I. 279692.0002/19-6  
**AUTUADA** - CLARO S. A.  
**AUTUANTE** - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
**ORIGEM** - DAT/METRO IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO INTERNET** – 23/09/2022

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº. 0133-02/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A Lei 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, inciso IV, autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto. 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 (entradas). Acolhimento dos argumentos defensivos apresentados, no sentido de elidir em parte a acusação fiscal. Procedimentos corretos de auditoria aplicados, em atendimento ao regramento normativo vigente. Infração parcialmente subsistente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos em sede de informação fiscal. Infração procedente em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infração parcialmente mantida, diante do fato de terem sido carreados aos autos em sede defensiva elementos capazes de elidi-la. Infração subsistente em parte. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negado o pedido de realização de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 384.881,54, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no montante de R\$ 78.097,75, multa de 100%, ocorrência no exercício de 2017.

**Infração 02. 04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no total de R\$ 281.453,01, multa de 100%, ocorrência constatada no exercício de 2017.

**Infração 03. 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 (2017). Valor do débito: R\$ 25.330,78, multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por seu responsável legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 31 a 45, onde alega inicialmente, ser empresa que tem por objeto social *“a implantação, operação e prestação de serviços de telecomunicações, no Brasil e no exterior, compreendendo, ainda, a compra, a venda, a locação, a cessão de uso de meios e equipamentos a qualquer título, a importação e a exportação de equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos”*.

Esclarece que os supostos débitos correspondentes a essas infrações foram lançados com base em movimentações de estoque analisadas a partir do bloco H do SPED e dos Livros Fiscais de Entradas e Saídas, tendo o autuante constatado as alegadas diferenças que, no seu entender, teriam implicado a falta de recolhimento de ICMS.

Aponta que as diferenças identificadas decorreriam de supostas “omissões de entradas”, as quais se desdobraram na cobrança de supostos débitos em virtude de três situações distintas: (i) exigência de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau “presunção da presunção” sob a suposição de que as mercadorias entradas teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas omissões de saída; (ii) presunção legal de omissão de entradas para veicular exigência de ICMS devido por substituição tributária; e (iii) presunção legal de omissão de entradas para veicular exigência de ICMS devido a título de antecipação tributária.

Sustenta que, conforme restará demonstrado a seguir, a autuação fiscal não se sustenta, pelas seguintes razões:

- a) o Auto de Infração se apresenta nulo por ter sido lavrado à revelia da verdade material, acarretando prejuízo ao seu direito de defesa, com a indevida inversão do ônus da prova;
- b) os supostos débitos lançados são indevidos, uma vez que inexistem as alegadas diferenças de estoques constatadas pelo autuante;
- c) a infração 01 é improcedente, uma vez que a presunção de omissão de saídas feita a partir da acusação de omissão de entradas não se sustenta, haja vista que inexistem as alegadas diferenças de estoque autuadas; e
- d) a infração 02 igualmente é improcedente, pois não restou caracterizada nenhuma das hipóteses de atribuição de responsabilidade solidária, não tendo sido vencidos os óbices para que tal responsabilização fosse possível; e
- e) as multas aplicadas são improcedentes em razão de seu caráter confiscatório.

Antes de demonstrar as razões pelas quais os supostos débitos de ICMS ora exigidos são indevidos, aponta que o presente lançamento está eivado de patente nulidade, o que impõe, portanto, o seu cancelamento.

Aduz que o processo administrativo fiscal como um todo, possui dentre os seus princípios basilares o da verdade material, bem como o da ampla defesa. Sendo assim, a fim de que não reste tolhido o direito de defesa do contribuinte e não lhe seja imposta obrigação notadamente indevida, a Administração Pública, quando da aplicação da norma tributária, deve abster-se de qualquer valoração dos fatos que possivelmente possam constituir fatos geradores de tributos. Somente a realidade objetivamente analisada é que tem o condão de subsumir-se às hipóteses normativas, para a instauração da relação jurídico-tributária, sob pena de se imputar ao contribuinte indevido ônus na defesa de seu direito.

No caso, não se pode negar que houve a indevida inversão do ônus da prova e manifesto prejuízo ao seu direito de defesa, a qual teve que se defender de valores apurados a partir de frágeis e ilegais presunções feitas.

Alega que como se extrai da narrativa dos fatos, a autuação fiscal exige supostos débitos de ICMS, acrescidos de multa e juros, em três situações distintas, todas decorrentes da mesma conclusão: a de que teria omitido entrada de mercadorias. Tal conclusão se deu a partir da análise superficial dos Livros Fiscais e do SPED fiscal, tendo sido apuradas alegadas diferenças de estoque.

Argui que de fato, conforme será mais bem detalhado em seguida, baseando em equivocada leitura dos documentos fiscais que lhe foram apresentados, a Autoridade Fiscal constatou alegadas diferenças no seu estoque e, a partir disso, presumiu que teria havido omissões de entradas (infrações 02 e 03), assim como omissões de saídas para a obtenção de recursos para a aquisição das referidas entradas omitidas (presunção da presunção na infração 01).

Ocorre, porém, que em se tratando a presunção de figura excepcional, sua admissão impõe a observância estrita dos requisitos que condicionam a sua aplicação. Esse rigor é necessário para que a aplicação da presunção esteja cercada de um mínimo de segurança jurídica, de modo que a relação Fisco-contribuinte não varie de um extremo que impõe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob o signo da estrita legalidade (lançamento vinculado, nos termos do artigo 142 do CTN), para o extremo de dispensá-lo de cumprir quaisquer regras para engendrar um fato gerador ficto.

Indica que o próprio legislador estadual se atentou para isso, conclusão esta que pode ser extraída dos artigos 6º e 7º da Portaria nº 445/98, copiados.

Diz não significar a presunção um “cheque em branco” dado pelo legislador ao Fisco. Pelo contrário, para aplicá-la se deve percorrer o caminho delineado pela legislação.

No entanto, não foi isto que ocorreu no caso concreto, em que, baseada em frágil interpretação dos documentos fiscais que lhe foram apresentados, foram apuradas alegadas diferenças de estoque que ensejaram a imputação de três infrações distintas, sendo indevidamente transferido o ônus de provar que tais infrações não ocorreram.

Para ilustrar essa fragilidade da autuação fiscal, elaborou o quadro que apresenta, no qual realiza um comparativo entre os valores apurados na autuação e aqueles apurados por ela, considerando as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final do produto AP 3G HUAWEI F661 BAR FIXO PTO IMP para o mesmo período.

Observa, ter sido apurado diferença de estoque para o produto em análise, em razão de não ter considerado a integralidade das operações de “entradas” e “saídas” realizadas pela Impugnante durante o período fiscalizado, equívoco este que poderia ter sido facilmente evitado, haja vista que todas essas operações foram documentadas por Notas Fiscais regularmente emitidas.

Na hipótese, como o procedimento de fiscalização envolvia a mensuração do estoque da Impugnante, a análise pormenorizada de todas as operações de entradas e saídas era, por óbvio,

fundamental, sob pena de se apartar dos fatos efetivamente ocorridos, em manifesto prejuízo ao seu direito de defesa, como a indevida inversão do ônus da prova, aponta.

Em outras palavras, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado com base em frágeis presunções, houve a consequente e indevida atribuição de todo o ônus da prova para desconstituir uma realidade inexistente, causando-lhe manifesto prejuízo ao seu direito de defesa. Por essa razão, a autuação fiscal se apresenta manifestamente nula, devendo os respectivos débitos ser integralmente cancelados.

No mérito, na hipótese de não se entender pela nulidade da autuação fiscal, o que se está admitindo apenas para efeitos de argumentação, a exigência fiscal, de toda sorte, deve ser cancelada dado que as alegadas diferenças de estoque constatadas inexistem.

Nesse sentido, a fim de comprovar que se incorreu em equívocos quando do lançamento fiscal, apresenta, de forma exemplificativa, tabelas, a partir das quais é confrontado o cálculo de estoque feito pela fiscalização com aquele que representa a realidade efetivamente ocorrida e que retratam a movimentação de estoque para seis produtos comercializados pela empresa.

Inferre que os estoques iniciais considerados pela Fiscalização, assim como aquele considerado pela autuada são os mesmos. Porém, de outro lado, há significativas divergências entre as quantidades de itens que “entraram” e “saíram”, consideradas pelo Fisco e pela impugnante, no decorrer do ano de 2017.

Tais divergências decorrem do fato de não se ter feito a correta leitura das informações fiscais, o que redundou na não consideração de boa parte das operações, tanto de entradas quanto de saídas, realizadas durante o período fiscalizado, o que consequentemente levou a se concluir pela existência de diferenças de estoques oriundas de omissão de entradas.

Como prova disso, no intuito de demonstrar que houve equívoco na contagem do estoque feita, apresenta a anexa relação de Notas Fiscais de entrada e saídas, com as respectivas chaves de acesso para a sua visualização (doc. 04), a partir das quais é possível verificar que a quantidade de itens que “entraram” para cada um dos seis produtos acima discriminados foi bem superior àquela considerada para efeito da lavratura da autuação fiscal.

Para a confirmação das alegações ora apresentadas, pugna pela conversão do feito em diligência, nos termos do artigo 123, § 3º e artigo 145, *caput*, ambos do Decreto Estadual nº 7.629/99 (RPAF), cuja realização se faz necessária, para que se reavaliem os documentos fiscais auditados por ocasião da fiscalização, levando em consideração as informações ora apresentadas.

Confira-se, a propósito, a redação dos referidos dispositivos, os quais preveem a possibilidade de realização de diligência quando há evidência de que a fiscalização incorreu em erros, o que é justamente a hipótese dos autos, como o artigo 123, § 3º e 145 do RPAF/99, copiados.

Salienta que embora a documentação ora apresentada (doc. 04 citado) represente apenas uma amostragem do total dos itens que deixaram de ser considerados para a mensuração do seu estoque, a partir dela, como acima explicado, já se evidencia que o trabalho fiscal realizado para a lavratura do Auto de Infração foi equivocado, na medida em que ignorou parte significativa das operações que concorreram para a formação do seu estoque final no ano de 2017.

Pontua que em virtude do elevado número de operações que se vinculam à formação do seu estoque, a apresentação de informações sobre todas elas, é inviável neste momento, podendo, inclusive, causar tumulto processual. De qualquer modo, informa que toda a documentação e informação relacionadas ao tema em debate poderão ser disponibilizadas, caso assim se entenda necessário.

Ademais, o tratamento de todas essas operações, as quais, aliás, provavelmente já foram acessadas por ocasião do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura da autuação

ora impugnada, necessariamente demanda a realização de diligência para que seja possível um exame mais detalhado.

Em suma, caso a autuação fiscal não venha a ser declarada nula, os supostos débitos lançados devem invariavelmente ser cancelados diante da inexistência das diferenças de estoques constatadas.

Frisa que a infração 01 exige suposto débito de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau “presunção da presunção” sob a suposição de que as mercadorias entradas sem escrituração teriam sido adquiridas pela Impugnante com recursos obtidos por alegadas omissões de saída.

Se trata de presunção que se projeta para o passado: como o autuante permitiu-se presumir a omissão de entradas de mercadorias, adotou essa primeira presunção como ponto de partida para uma nova presunção, qual seja, de que as mercadorias supostamente omitidas foram adquiridas com recursos provindos de saídas supostamente omitidas.

Ocorre que, como visto no tópico anterior, referida omissão de entrada (presunção de 1º grau) não restou caracterizada, sustenta. Assim, por conseguinte, a decorrente presunção de omissão de saídas (presunção de 2º grau) deve seguir a mesma sorte, arremata.

Realmente, se o motivo que levou o Fisco a presumir que houve omissão de saídas foi a necessidade de obtenção de recursos para a aquisição de mercadorias, uma vez confirmado que a impugnante não adquiriu tais mercadorias, a referida presunção de omissão de saídas cai por terra, deixando de existir a respectiva infração autuada e, portanto, os correspondentes supostos débitos lançados, finaliza.

Para a infração 02, alega que ainda consideradas superáveis as deficiências da lavratura já apontadas, o que admite apenas a título de argumentação, outras razões militam pela sua improcedência da autuação fiscal.

Analisando a fundamentação legal relativa a essa infração, constata que foi indicado o artigo 10, I, “a”, da Portaria 445/98 (copiado), o qual estabelece as condições necessárias à atribuição de responsabilidade solidária em comento, nos termos ali contidos

Da leitura desse artigo, extrai que a Portaria 445/98, para admitir a responsabilização solidária, impôs duas condições, alternativas: *se a mercadoria estiver ainda em estoque ou se tiver saído sem tributação*.

Ocorre que não restou provada no Auto de Infração nenhuma das duas hipóteses. Assim, não tendo sido atendida nenhuma das condições previstas pela Portaria 445/98, a autuação fiscal se apresenta destituída de fundamentação.

Mas não é só. O próprio arquétipo do conceito de solidariedade afasta a responsabilização atribuída pela infração 02 da autuação fiscal. É que o conceito de solidariedade prevê que exista um devedor principal, sem o qual não há sentido falar-se em devedor solidário.

Outra premissa do conceito de solidariedade é a de que o pagamento porventura efetuado por um dos devedores aproveita a todos, e nesse contexto, indaga quem é o devedor principal? Quem pode assegurar que não houve pagamento da obrigação principal por este?

O Fisco não apresentou qualquer prova, assegura. Assim, seja porque não restou provada nenhuma das hipóteses que acarretam a responsabilização solidária (artigo 10, I, “a”, da Portaria 445/98) e seja porque não foram afastados os óbices a tal responsabilização, deve o item 02 da autuação ser cancelado, defende.

Ainda que prevalecesse a exigência ora hostilizada, o que admite apenas por hipótese, não lhe poderia ser exigido o valor decorrente da aplicação de multas, correspondentes a 100% (Infrações 01 e 02) e 60% (Infração 03) do valor do suposto débito de ICMS autuado, reclama.

A imposição de multas nos percentuais de 100% e 60% do valor do tributo demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade, indica.

Considera que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Alega que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Menciona ter sido o entendimento firmado pelo STF ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 RJ, a qual foi ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, cuja Ementa da mencionada ADI, proferida pelo Plenário do STF, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJU 14/02/2003, transcreve.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade acima citada trata de caso muito semelhante ao discutido no presente feito em que se constata a tentativa de imposição de multa abusiva e revestida de caráter confiscatório, sendo pertinente repetir as palavras proferidas pelo Ministro Ilmar Galvão, Relator da mencionada ADI, em seu voto, consoante reprodução.

Cita, ainda, trecho do voto proferido pelo Ministro Presidente Marco Aurélio, no julgamento da citada ADI, em trecho copiado.

Tem como demonstrado possuir o STF entendimento de que às multas também é aplicável o princípio do não confisco.

Destaca, ademais, o posicionamento do STF no sentido de que toda multa moratória tem como limite 20% (vinte por cento) do valor da obrigação principal, sob pena de se configurar como abusiva e confiscatória. No precedente abaixo, verifica-se a minoração de uma multa de 30% (trinta por cento) para 20% (vinte por cento), de acordo com a decisão do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872/RS, proferida pela Primeira Turma do STF, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28 de abril de 2015.

Assim sendo, na eventualidade de se entender como correta a aplicação das multas combatidas, requer, ao menos, a sua redução para 20% (vinte por cento) do valor do imposto exigido, nos termos da jurisprudência do STF.

Diante de todo o exposto, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, para o fim de cancelar a integralidade dos supostos débitos objeto do Auto de Infração, tendo em vista a sua manifesta nulidade, a inexistência das diferenças de estoque constatadas pelo autuante e a impossibilidade de se atribuir responsabilidade solidária à Impugnante (infração 02).

Subsidiariamente, requer seja dado provimento à impugnação, para o fim de afastar as multas aplicadas ou, ao menos, reduzi-las para o percentual máximo de 20% do valor do imposto.

Requer, outrossim, seja determinada a conversão do feito em diligência, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145, *caput*, do Decreto Estadual 7.629/99, conforme exposto no tópico supra.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, bem como pela sustentação oral de suas razões.

Por fim, requer que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do seu advogado, no endereço profissional e eletrônico indicados.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 116 a 122, indica, após reproduzir as infrações e termos da defesa apresentada, ter a autuada anexado em meio magnético (fl. 113) planilha com relação de notas fiscais de entrada e saída de seis mercadorias.

Analisando a mesma, constatou que a empresa considerou, erroneamente, nos cálculos do seu estoque as entradas e saídas destinadas às suas filiais dentro do Estado da Bahia, porém possui inscrição única na SEFAZ/BA, sendo assim não se deve considerar movimentação de estoque entre as diversas filiais sendo que o estoque é o mesmo.

Nas tabelas que apresenta analisa os códigos de serviço que foram selecionados pela amostragem da autuada, em suas razões de defesa (fl. 37), os quais foram novamente auditados pela fiscalização, onde se demonstra:

- a) Quantidade de notas fiscais de entrada, de saída e mercadorias cuja origens e destinos foram de CLARO para CLARO;
- b) Quantidade de notas fiscais de entrada e mercadorias cujas origens foram de outras empresas;
- c) Quantidade de notas fiscais de saída e mercadorias cujos destinos foram para outras empresas.

Código de serviço: S000015977 - Mercadoria: AP 3G HUAWEI F661 BAR FIXO PTO IMP.

Apresenta tabelas.

Adentrando na análise das notas fiscais de entrada emitidas por outras empresas e das notas fiscais de saída destinadas a outras empresas, fala ter auditado estas notas fiscais e constatou que a autuada também considerou, erroneamente, em seu demonstrativo de movimentação de estoque:

- Dezoito Notas Fiscais de Entrada de mercadorias com o CFOP 2916 (Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo), este fato foi constatado nos códigos 16479 (uma nota) e 16031 (dezessete notas);

- Seis Notas Fiscais de Saída de mercadorias com o CFOP 6915 (Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo), este fato foi constatado nos códigos 16479 (uma nota) e 16031 (cinco notas).

Assevera ter a autuada errado, tendo em vista que a mercadoria não saiu de modo definitivo do estoque do estabelecimento, acrescentando que o SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal) carrega integralmente os dados constantes nas EFD do contribuinte identificando, inclusive, os CFOP constantes nos documentos fiscais, portanto é de inteira responsabilidade do contribuinte as informações contidas nas EFD disponibilizadas a SEFAZ/BA.

Portanto, como nos argumentos acima demonstrados não foi a fiscalização da SEFAZ/BA que “*se equivocou e ignorou parte significativa das operações que concorreram para a formação do estoque final*” como acusou a autuada. Foi ela, a impugnante que considerou erroneamente em sua movimentação de estoque, mercadorias que conforme o RICMS/BA não deveriam fazer parte da contagem do estoque final da empresa.

A comprovação deste fato está nos exemplos da impugnante (fl. 37) onde os valores do estoque final e inicial é o mesmo da fiscalização (com exceção de um item), este fato comprova os diversos equívocos que a autuada cometeu na sua movimentação de estoque mais precisamente nas notas fiscais de entrada e saída tendo como origem e destino as diversas filiais da empresa.

Quanto a infração 02, aponta que a mesma tem como objeto o fato da impugnante não ter recolhido o ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração

das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no qual verificou-se diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias onde se exigiu o ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, portanto ficou caracterizado que as mercadorias saíram anteriormente sem tributação, corroborando com a citada Portaria 445/98, artigo 10, *caput*, copiado.

Isto posto verifica falta de lógica no argumento defensivo, tendo em vista que o valor de R\$ 281.453,01 que está sendo cobrado nesta infração 02 está sendo “devolvido” na forma de crédito fiscal na Infração 03.

Quanto a infração 03, indica que não foi apresentado nenhum argumento contestando a mesma, observando, porém, que para o cálculo do ICMS não recolhido sobre antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, foi deduzido o valor de R\$ 281.453,01 cobrado na Infração 02 ao qual refere-se a cobrança de ICMS por responsabilidade solidária, conforme Portaria 445/98, Inciso I, alínea “b”, reproduzido

Em relação ao pedido de diligência, assevera que tal solicitação demonstra ser apenas procrastinatória, tendo em vista que todos os argumentos por ela apresentados, foram aqui refutados e comprovado que não ocorreu erro de cálculo e ou valores na apuração do levantamento quantitativo de estoques realizado pela fiscalização, ficando evidente que o erro maior foi cometido pela impugnante em especial ao considerar mercadorias que transitaram por suas filiais como entradas e saídas do seu estoque.

Garante seguir a fiscalização as normas legais vigentes do Estado da Bahia onde a mesma está legalmente prevista na Lei 7.014/96, no seu artigo 42, inciso III, referente as infrações 01 e 02 e artigo 42, inciso III alínea “d”, referente a Infração 03. O sistema SCLT da SEFAZ/BA informa automaticamente os dispositivos legais.

Conclui que por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal e as infrações imputadas.

Em 31/01/2020, o feito foi convertido em diligência, com o fito de que, em consideração com o Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS 2016.169506-0, o autuante segregasse as operações internas de transferências (fl. 125).

Em cumprimento ao determinado, o autuante (fl. 130), esclarece que como informado anteriormente, às fls. 116 a 122, não constam operações de entradas e saídas a título de transferências internas.

Indica que o lançamento original realizado considerou que o contribuinte possui inscrição única no Estado da Bahia, e, portanto, o mesmo foi elaborado de acordo com o RICMS e com o mencionado Incidente de Uniformização.

Conclui no sentido de que, como anteriormente explicado, quem considerou erroneamente no cálculo dos seus estoques as entradas e saídas destinadas as suas filiais dentro do Estado da Bahia foi a autuada, conforme documentos apresentados em suas razões de defesa.

Cientificado através do Domicílio Tributário Eletrônico do teor da diligência (fls. 130-A e 131), o sujeito passivo retorna aos autos, para se manifestar (fls. 160 a 164) no sentido de que os supostos débitos lançados foram apurados a partir do Bloco H do SPED e dos livros fiscais de Entradas e Saídas, tendo sido constatado as alegadas diferenças que ao entender do Fisco teriam implicado em falta de recolhimento de ICMS.



Após reproduzir os termos da diligência, aduz que o autuante não trouxe qualquer elemento de prova para comprovar a sua alegação, o que torna a defesa uma tarefa hercúlea, vez que os documentos fornecidos pela Fiscalização, ainda que contenham os CFOP não os relacionam com as notas fiscais.

Assevera que na sua demonstração o autuante apenas indica o código dos itens, sem apresentar a relação das notas fiscais que foram consideradas na autuação, não sendo possível confirmar, não só se estas operações de transferências estão sendo consideradas ou não no cálculo da autuação, como não é possível confirmar quais notas fiscais foram consideradas, haja vista que as planilhas utilizadas como base para a autuação (fls. 5 a 23) não contêm os CFOP das operações.

Consigna que no tocante à argumentação do autuante no sentido de que o cálculo da empresa estaria incorreto, por ter considerado as operações entre estabelecimentos internas, firma que estas operações não impactam o cálculo do estoque, uma vez que as entradas e saídas se anulam.

Nota, dessa forma, existir obscuridade no cálculo efetuado, pugnando pela intimação do autuante para que este efetue a abertura de seus cálculos, com a devida indicação das notas fiscais que foram consideradas na lavratura do presente Auto de Infração, relacionando-os com os CFOP, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF/99, reproduzidos.

Requerendo, mais uma vez, a realização de diligência, reitera o pedido para que as intimações e comunicações sejam realizadas na pessoa de seus advogados, nos endereços indicados.

Retornando aos autos, o autuante (fl. 167), após resumir os fatos ocorridos, ter informado no cabeçalho do demonstrativo de omissão de entrada (fl. 09), quais CFOP foram utilizados no levantamento quantitativo de estoque, e nesta relação não consta o CFOP 1152 referente a operações de entradas e saídas a título de transferências internas.

Por tal motivo, não pode retirar um CFOP que não consta do levantamento realizado.

Informa estar anexando mídia em CD (fl. 168), onde constam as notas fiscais de entradas e saídas e seus respectivos CFOP.

Encaminhado pelo órgão preparador para julgamento em 09/12/2020, o feito foi convertido em nova diligência em 02/02/2021 (fl. 172), no sentido de que, frente à constatação de que a mídia de fl. 27 continha apenas e tão somente arquivos referentes aos demonstrativos sintéticos, e em consonância com os princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da verdade material, ampla defesa e contraditório, fossem acostados ao processo, pelo autuante, mídia contendo todos os demonstrativos analíticos elaborados por ocasião da fiscalização, referente às três infrações, que não se encontram presentes no processo, com entrega de cópia da mesma ao contribuinte, e reabertura de prazo de defesa em sessenta dias.

Às fls. 177 e 178 mais uma vez se manifesta o autuante, no sentido de que, na realização do roteiro de estoques de mercadorias, o SIAF, cujos dados são alimentados pelas EFD e notas fiscais eletrônicas disponibilizadas pelo contribuinte ao banco de dados da SEFAZ via meios eletrônicos, ou seja, o contribuinte tem todos os dados em seu poder, tendo em vista que foi o mesmo quem o produziu.

Especificamente no levantamento quantitativo de estoque, a descrição e os códigos de itens das mercadorias utilizadas neste processo, estão contidas tanto nas EFD, quanto nas notas fiscais eletrônicas, ou seja, todas as informações fiscais, contábeis, analíticas e sintéticas, são produzidas e mantidas pelo contribuinte que pode facilmente acessá-las, pondera.

Relata que em 08/12/2020, prestou informação fiscal e anexou CD contendo a relação de notas fiscais de entradas e saídas utilizadas no levantamento quantitativo de estoques, as quais foram solicitadas pelo contribuinte, onde constam os respectivos CFOP, como se observa às fls. 167 e 168.

Informa, ainda, que em 13/04/2021 enviou via correio eletrônico (fls. 179 e 180) ao contribuinte, a mesma relação de notas fiscais de entradas e saídas utilizadas no levantamento quantitativo de estoque, anexada à fl. 168, bem como cópia da diligência à Inspetoria de origem (fl. 172), para que o contribuinte soubesse da reabertura do prazo para apresentação de defesa, tendo em 13 e 14/04/2021 o mesmo acusado recebimento dos documentos acima relacionados (fls. 181 a 184).

Por sua vez, o contribuinte cientificado da intervenção do autuante, retorna aos autos (fls. 188 a 234), para, após resumir os termos da autuação, firmar que os supostos débitos correspondentes a essas infrações foram lançados com base em movimentações de estoque analisadas a partir do bloco H do SPED e dos Livros Fiscais de Entradas e Saídas, tendo constatado que as alegadas diferenças decorreriam de supostas “omissões de entradas”, as quais se desdobraram na cobrança de supostos débitos em virtude de três situações distintas: exigência de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau (“presunção da presunção”) sob a suposição de que as mercadorias entradas teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas omissões de saída; presunção legal de omissão de entradas para veicular exigência de ICMS devido por substituição tributária; e presunção legal de omissão de entradas para veicular exigência de ICMS devido a título de antecipação tributária.

Lembra ter havido a apresentação de impugnação, em 31/05/2019, com as suas razões para que fosse afastada a cobrança presente no Auto de Infração, levando à manifestação fiscal de fls. 116 a 121 que se posicionou pela manutenção do lançamento, implicando também na consequente baixa em diligência pela Junta de Julgamento (fls. 125 a 130) e na resposta à fiscalização pela autuada (fls. 160 a 164) demonstrando o cerceamento do direito de defesa que se instaurou nos autos, em razão de não terem sido apresentados documentos que comprovam a autuação, mesmo em sede de diligência fiscal.

Nesse cenário, a 2ª Junta de Julgamento, após conclusão da diligência fiscal que trouxe duas planilhas com a forma de apuração feita (doc. 03), decidiu que deveria ser reaberto o prazo de sessenta dias para apresentação da presente defesa, relata.

Ocorre que, conforme restará demonstrado a seguir, a autuação fiscal não se sustenta, pelas seguintes razões:

- a) o Auto de Infração se apresenta nulo por ter sido lavrado à revelia da verdade material, acarretando prejuízo ao seu direito de defesa, com a indevida inversão do ônus da prova;
- b) os supostos débitos lançados são indevidos, uma vez que inexistem as alegadas diferenças de estoques constatadas;
- c) a infração 01 é improcedente, uma vez que a presunção de omissão de saídas feita a partir da acusação de omissão de entradas não se sustenta, haja vista que inexistem as alegadas diferenças de estoque autuadas; e
- d) a infração 02 autuada é improcedente, pois não restou caracterizada nenhuma das hipóteses de atribuição de responsabilidade solidária, não tendo sido vencidos os óbices para que tal responsabilização fosse possível; e
- e) as multas aplicadas são improcedentes em razão de seu caráter confiscatório.

Preliminarmente argui que, mesmo com as planilhas apresentadas após a diligência fiscal, verificou que uma parte dos itens autuados não foi analisada pelo relatório fiscal, o que novamente a impede de realizar plenamente o seu direito de defesa.

Assim, mais uma vez, antes de demonstrar as razões pelas quais os supostos débitos de ICMS ora exigidos são indevidos, ressalta que a diligência exigida pela Junta de Julgamento não foi integralmente cumprida, de modo a confirmar que o presente lançamento está eivado de patente nulidade, o que impõe, portanto, o seu cancelamento.

Diz ser sabido, possuir o processo administrativo fiscal, dentre os seus princípios basilares o da verdade material, bem como o da ampla defesa, e sendo assim, a fim de que não reste tolhido o direito de defesa do contribuinte e não lhe seja imposta obrigação notadamente indevida, a Administração Pública, quando da aplicação da norma tributária, deve abster-se de qualquer valoração dos fatos que possivelmente possam constituir fatos geradores de tributos.

Somente a realidade objetivamente analisada é que tem o condão de subsumir-se às hipóteses normativas, para a instauração da relação jurídico-tributária, sob pena de se imputar ao contribuinte indevido ônus na defesa de seu direito, conclui.

*In casu*, não cumprindo integralmente a ordem da diligência proferida pela Junta de Julgamento, o prejuízo ao direito de sua defesa se manteve, pois, mesmo com a apresentação de novos documentos, não é possível verificar todos os elementos que o autuante diz justificar a lavratura do Auto de Infração.

Conforme planilha de confronto elaborada pela Impugnante, dentre os itens que compuseram o estoque da empresa em 2017, não foram analisados dez itens essenciais ao estoque (doc. 04), especificados no demonstrativo recebido, conforme plotagem, e analisando a lista de entradas apresentadas, verifica que esses itens não foram listados, de modo que não há o devido cruzamento deles com as respectivas saídas, conforme se exemplifica dos primeiros itens apresentados (unidade de ventilação – FAN; roteador vectural e roteador 4G D-Link), de acordo com imagem colacionada.

Nesse sentido, os itens apresentados acima (UNIDADE DE VENTILAÇÃO – FAN; ROTEADOR VECTURA LTE ZHONGMI VLT-I-2 PTO, ROTEADOR 4G D-LINK DWR-922 C1-IMP, CABO MONTADO SMA DATALINK DLC58 (tranf. consumo), AP 4G BLACKBERRY Z10 PTO IMP, AP 3G NOKIA 311 CZA-USADO, AP 3G SAMSUNG S7390 GAL TREND LITE PTO-U, MODEM 4G/LTE D-LINK DWM-221 BCO-USADO, AP 4G LG LGD855 G3 TITANIO – USADO, e AP 4G LG LGD625 G2 MINI PTO – USADO) são parte integrante do seu estoque, e foram objeto de operações durante o período autuado (ano de 2017), mas não foram considerados nas apurações realizada.

Nesse sentido, tem como evidente que a diligência ordenada pela Junta de Julgamento não foi cumprida integralmente, de modo a retificar a nulidade presente no Auto de Infração, pois não evitou o cerceamento do seu direito de defesa. Em outras palavras, não foram esclarecidos todos os motivos que levaram a lavratura do presente instrumento de constituição de “*crédito fiscal*”.

Não realizando o devido cotejo dos documentos fiscais, se partiu de presunções sobre a improcedência da operação, sem que fosse apresentada prova que permita o confronto por parte do sujeito passivo. Mais especificamente, sem a análise da integralidade das operações e dos itens que compuseram o seu estoque, as conclusões acerca da omissão de entradas e saídas são meras presunções e carregam a imprecisão do procedimento fiscalizatório, fala

Sustenta que como se extrai da narrativa dos fatos, a autuação fiscal exige supostos débitos de ICMS, acrescidos de multa e juros, em três situações distintas, todas decorrentes da mesma conclusão tirada pelo Fisco: a de que teria omitido entrada de mercadorias. Tal conclusão se deu a partir da análise superficial dos Livros Fiscais e do SPED fiscal, tendo sido apuradas as alegadas diferenças de estoque.

Diz que, de fato, conforme será mais bem detalhado no tópico a seguir, baseando em equivocada leitura dos documentos fiscais que lhe foram apresentados, o autuante constatou alegadas diferenças no estoque e, a partir disso, presumiu que teria havido omissões de entradas (infrações 02 e 03), assim como omissões de saídas para a obtenção de recursos para a aquisição das referidas entradas omitidas (presunção da presunção - infração 01).

Ocorre, porém, que, em se tratando a presunção de figura excepcional, sua admissão impõe a observância estrita dos requisitos que condicionam a sua aplicação. Esse rigor é necessário para

que a aplicação da presunção esteja cercada de um mínimo de segurança jurídica, de modo que não pode haver o descumprimento de quaisquer regras para engendrar um fato gerador ficto, tendo o próprio legislador estadual se atentado para isso, conclusão esta que pode ser extraída dos artigos 6º e 7º da Portaria 445/98 reproduzidos.

Argui que a presunção não significa um “cheque em branco” dado pelo legislador ao Fisco. Pelo contrário, para aplicá-la se deve percorrer o caminho delineado pela legislação, no entanto, não foi isto que ocorreu no caso concreto, em que, baseada em frágil interpretação dos documentos fiscais que lhe foram apresentados, se apurou alegadas diferenças de estoque que ensejaram a imputação de três infrações distintas à autuada, à qual foi indevidamente transferido o ônus de provar que tais infrações não ocorreram.

Observa que se apurou diferença de estoque para o produto em análise, em razão de não ter considerado a integralidade das operações de “entradas” e “saídas” realizadas durante o período fiscalizado, equívoco este que poderia ter sido facilmente evitado, haja vista que todas essas operações foram documentadas por Notas Fiscais regularmente emitidas.

Na hipótese, como o procedimento de fiscalização envolvia a mensuração do estoque, a análise pormenorizada de todas as operações de entradas e saídas era, por óbvio, fundamental, sob pena de se apartar dos fatos efetivamente ocorridos, em manifesto prejuízo ao direito de sua defesa, com a indevida inversão do ônus da prova.

Reclama que, inclusive, a ausência de análise desses dez itens lhe torna impossível verificar a procedência das alegações fiscais, ou que ao menos possa validar os valores apresentados.

Em outras palavras, ante a comprovação de que o Auto de Infração foi lavrado com base em frágeis presunções, houve a consequente e indevida atribuição de todo o ônus da prova para desconstituir uma realidade inexistente, causando-lhe manifesto prejuízo ao seu direito de defesa, arremata.

Por essa razão, em função do princípio da verdade material previsto constitucionalmente, pelo CTN e pelo próprio ordenamento baiano (Decreto 7.629/99, artigo 2º) deve ser o Auto de Infração considerado improcedente, uma vez comprovado que a materialidade lá exprimida não está de acordo com a realidade dos fatos, finaliza.

Por ser o Lançamento Tributário ato administrativo vinculado, todas as suas etapas devem ser cumpridas com observância ao princípio da motivação e tal princípio, embora aplicável *per se*, foi positivado pelo legislador ordinário, no corpo da Lei 9.784/99, artigo 50, devidamente copiado.

Nota que não basta que a Autoridade Administrativa aponte qualquer motivação; para que o ato administrativo seja válido a motivação deve ser explícita, clara e congruente, de forma a dar ao administrado a possibilidade de conhecer as razões pelas quais seus direitos foram restringidos ou lhe foram impostas sanções e, ademais, delas ser possível se defender.

A respeito da qualidade vinculada do ato administrativo, traz magistério de Hely Lopes Meirelles em trecho reproduzido.

Não obstante seja, por si só, razão para a declaração de nulidade do lançamento, a ausência de motivação adequada na autuação implica também cerceamento do direito de defesa da Recorrente, na medida em que lhe restringe a possibilidade de conhecer e se defender das infrações que lhe são imputadas, violando assim as suas mais basilares garantias previstas constitucionalmente, como se percebe do artigo 5º, incisos LIV e LV da Carta Magna, copiados.

Consigna que o expediente perpetrado viola frontalmente as disposições que regem o lançamento fiscal, em especial o artigo 142 do CTN pelo qual o lançamento se cuida de ato administrativo plenamente vinculado destinado a apurar a verdade dos fatos efetivamente ocorridos (verdade material), para a correta aplicação da legislação tributária, uma vez que a Constituição de 1988, ao mesmo tempo em que outorgou competência tributária aos entes políticos, por outro lado,

delimitou-a, impondo uma série de restrições à atividade arrecadatória da Administração Pública, com a previsão de princípios e garantias em favor dos contribuintes.

Invoca que da mesma forma que os princípios da legalidade e da tipicidade obrigam a Administração Pública a verificar e a exigir o cumprimento das obrigações tributárias, impõem, de outro lado, a adequada investigação dos fatos que efetivamente ocorreram no mundo concreto (verdade material) para a correta aplicação da norma tributária.

Garante que de nada adiantaria assegurar constitucionalmente os princípios da legalidade e da tipicidade tributária (artigo 150, I da Constituição Federal e artigo 97 do CTN) se fosse possível ignorar a realidade objetiva no momento de aplicação da norma tributária. Admitir-se tal expediente seria nada mais do que atribuir ao próprio Fisco o poder de desenhar os fatos geradores das normas tributárias, em total desconsideração às hipóteses estritamente previstas em lei.

Invoca ensinamento de James Marins em escólio transcrito.

Portanto, por conta do princípio da verdade material, a constituição de débitos fiscais deve sempre se pautar pelos fatos efetivamente ocorridos, para uma vez delineados os seus contornos, ser imposta a exigência fiscal adequada, indica.

Ademais, sendo a Administração Pública o conjunto de instituições que exercem a chamada função pública em prol do interesse da coletividade, esta é regida por princípios explicitados no artigo 37 da Constituição Federal, especialmente o da legalidade e enquanto para os cidadãos o princípio da legalidade significa autonomia da vontade, podendo fazer tudo o que a lei não proíba, no âmbito da Administração Pública, o princípio da legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, impõe à administração o dever de fazer tudo o que a lei determina, sob pena de responsabilidade, argumenta.

Mais uma vez, se estriba na doutrina, agora de Celso Antônio Bandeira de Melo, em trecho copiado.

Aborda estar o princípio da verdade material intimamente ligado ao da segurança jurídica, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF, o qual é um princípio do Estado de Direito, consistente na estabilidade da ordem jurídica constitucional, com finalidade de refletir nas relações intersubjetivas o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos futuros e pretéritos da regulação das condutas sociais, funcionando o princípio da segurança jurídica como proteção da confiança do cidadão, impedindo que os atos praticados pela administração pública sejam alterados de forma repentina.

E dentro da atividade de lançamento está incluída, logicamente, a devida imputação ao sujeito passivo da infração supostamente cometida, não cabendo efetuar afirmações genéricas, mas demonstrar, concretamente, os atos do contribuinte que tiveram como consequência a exigência tributária, e, não obstante, a questão no presente caso é ainda mais grave por se estar diante da prova de um fato negativo, isto é, que não omitiu a saída de determinados bens. Trata-se, portanto, da chamada prova negativa, a qual é considerada como diabólica pelo STJ, trazendo julgados no Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 38.804/GO, proferido pela Segunda Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe 20/10/2015 e Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 533.403/MS, proferido pela Terceira Turma, Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, DJe 04/08/2015, (acerca de concurso público ausência de má-fé e cheques), em Ementas copiadas.

Fala lhe estar sendo exigida a demonstração de um fato negativo, de que não promoveu saída dos estoques sem o amparo do competente documento fiscal, e por essa razão, a autuação fiscal se apresenta manifestamente nula, devendo os respectivos débitos ser integralmente cancelados.

No mérito, observa que mesmo ao se adentrar na especificidade de cada item analisado pela Fiscalização, nota que nem todas as notas fiscais que registraram as operações que compuseram aqueles itens no estoque foram levadas em consideração pela fiscalização.

Por essa razão, na hipótese de não se entender pela nulidade da autuação fiscal, o que está admitindo apenas para efeitos de argumentação, a exigência fiscal, de toda sorte, deve ser cancelada dado que as alegadas diferenças de estoque constatadas inexistem, finaliza.

Nesse sentido, a fim de comprovar ter o Fisco incorrido em equívocos quando do lançamento fiscal, apresenta, de forma exemplificativa, a tabela de confronto em que observou que mais de 190 notas fiscais não foram consideradas pela fiscalização em sua apuração (doc. 05).

Como exemplificado na primeira impugnação, apresentada em 31/05/2019, já previa que a suposta constatação de divergência encontrada adviria do erro no confronto das informações de entrada e de saída. Após a apresentação das planilhas, a hipótese prevista foi confirmada, indica.

Dentre os itens lançados em seu estoque, foram verificadas mais de 190 operações em que as notas fiscais não constam das listas apresentadas autuante, acarretando na inerente divergência de estoque apurada pela fiscalização.

No momento da primeira Impugnação, apresentada em 31/05/2019, foram trazidos exemplos de itens que comprovadamente apurou corretamente sua respectiva entrada e saída, deixando clara a improcedência da autuação. Contudo, como era de se esperar, alguns dos exemplos apresentados constam como irregulares na apuração fiscal, uma vez que a suposta omissão de entrada deles advém da análise incompleta pela Fiscalização da respectiva nota fiscal de entrada, assevera.

Dentre os exemplos apresentados anteriormente, está o “Aparelho 4G Samsung G950FD Galaxy S8 PTA DS”, conforme a planilha anteriormente apresentada, que traz mais uma vez.

Aponta que as referidas tabelas retratam a movimentação de estoque para seis produtos comercializados pela empresa.

Observa serem os estoques iniciais considerados pelo autuante, assim como aquele considerado pela empresa os mesmos. Porém, de outro lado, há significativas divergências entre as quantidades de itens que “entraram” e “saíram”, no decorrer do ano de 2017.

Naquela oportunidade, a empresa informou que tais divergências decorrem do fato de não ter sido feita a correta leitura das suas informações fiscais, o que redundou na não consideração de boa parte das operações, tanto de entradas quanto de saídas, realizadas durante o período fiscalizado, o que consequentemente levou o autuante a concluir pela existência de diferenças de estoques oriundas de omissão de entradas.

Garante que apesar de usar condições hipotéticas, estava correta!

Alega que mesmo não tendo sido analisados todos os itens que compuseram o seu estoque no período mencionado, dentre os itens analisados, houve a desconsideração de diversas notas fiscais, dentre elas as dos aparelhos exemplificados acima. Como se nota do confronto feito sobre esse item em específico (Aparelho 4G Samsung G950FD Galaxy S8 PTA DS) se apresentando como mero exemplo dentre as demais notas fiscais não analisadas), quinze operações com esse produto não foram contempladas pela fiscalização, como indicado em demonstrativo apresentado.

Indica que os documentos fiscais de números 835.492; 844.917; 845.316; 864.158; 864.163; 864.165; 864.171; 864.172; 877.188; 889.675; 62.278; 906.575; 906.577; 909.875; e 914.265 registram operações com o produto “Aparelho 4G Samsung G950FD Galaxy S8 PTA DS” e não estão elencados na lista de notas analisadas, conforme comprovariam por amostragem os quadros demonstrativos acostados.

Assim, uma vez constatado o erro no procedimento fiscal, tem como incontroverso que os valores lançados não merecem prosperar, na medida em que se tratam de incorreções na análise da fiscalização e não em improcedência operacional, ou seja, não houve qualquer ocorrência de fato gerador na ocasião, apenas uma análise incorreta pela fiscalização dos documentos, que levaram a presunções totalmente equivocadas.

Reforça que já fora convertido o feito em diligência para que se apresentassem os demonstrativos analíticos que a levaram a lavrar o Auto de Infração e foi com o resultado dessa diligência que auferiu o erro em todo o procedimento fiscal e, conseqüentemente, no valor constituído, de modo que não convém mais a realização de diligência para explicar as compreensões do autuante.

Com efeito, essa etapa já foi superada, restando demonstrada a existência de erro insanável no procedimento, que maculou todo o lançamento pela sua improcedência.

Em suma, caso a autuação fiscal não venha a ser declarada nula, os supostos débitos lançados devem invariavelmente ser cancelados diante da inexistência das diferenças de estoques constatadas.

Não infração 01 da autuação argui se exigir suposto débito de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau, “presunção da presunção”, sob a suposição de que as mercadorias entradas sem escrituração teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas omissões de saída.

Fala se tratar de presunção que se projeta para o passado: como permitiu-se presumir a omissão de entradas de mercadorias, o Fisco adotou essa primeira presunção como ponto de partida para uma nova presunção, qual seja, de que as mercadorias supostamente omitidas foram adquiridas com recursos providos de saídas supostamente omitidas.

Ocorre que, como visto no tópico anterior, referida omissão de entrada (presunção de 1º grau) não restou caracterizada, assevera, pois seria fruto de uma análise imprecisa das suas operações. Assim, por conseguinte, a decorrente presunção de omissão de saídas (presunção de 2º grau) deve seguir a mesma sorte.

Supõe que se o motivo que levou o Fisco a presumir que houve omissão de saídas foi a necessidade de obtenção de recursos para a aquisição de mercadorias, uma vez confirmado que não adquiriu tais mercadorias, a referida presunção de omissão de saídas cai por terra, deixando de existir a respectiva infração autuada e, portanto, os correspondentes supostos débitos lançados.

Ainda que se considerem superáveis as deficiências da lavratura já apontadas, o que admite apenas a título de argumentação, outras razões militam pela improcedência da infração 02 da autuação fiscal, cuja descrição reproduz.

Analisando a fundamentação legal relativa a essa infração, constata que foi indicado o artigo 10, I, “a”, da Portaria 445/98, o qual estabelece as condições necessárias à atribuição de responsabilidade solidária em comento, cujo teor copia.

Da leitura desse artigo, extrai que a Portaria 445/98, para admitir a responsabilização solidária, impôs duas condições alternativas: *se a mercadoria estiver ainda em estoque ou se tiver saído sem tributação*.

Vislumbra não ter restado provado no Auto de Infração nenhuma das duas hipóteses. Assim, não tendo sido atendida nenhuma das condições previstas pela Portaria nº 445/98, a autuação fiscal se apresenta destituída de fundamentação.

Mas não é só. O próprio arquétipo do conceito de solidariedade afasta a responsabilização atribuída pela infração 02 da autuação fiscal. É que o conceito de solidariedade prevê que exista um devedor principal, sem o qual não há sentido falar-se em devedor solidário.

Outra premissa do conceito de solidariedade é a de que o pagamento porventura efetuado por um dos devedores aproveita a todos.

Nesse contexto, indaga: Quem é o devedor principal? Quem pode assegurar que não houve pagamento da obrigação principal por este?

Garante não ter o Fisco apresentado qualquer prova. Assim, seja porque não restou provada nenhuma das hipóteses que acarretam a responsabilização solidária (artigo 10, I, a, da Portaria 445/98) e seja porque não foram afastados os óbices à tal responsabilização, deve o item 02 da autuação ser cancelado.

Sustenta que ainda que prevalecesse a exigência ora hostilizada, o que admite apenas por hipótese, não poderia lhe ser exigido o valor decorrente da aplicação de multas, correspondentes a 100% (infrações 01 e 02) e 60% (infração 03) do valor do suposto débito de ICMS autuado.

Frisa que a imposição de multas nos percentuais de 100% e 60% do valor do tributo demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Considera que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Alega que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Lembra ser este o entendimento firmado pelo STF ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, a qual foi ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, conforme ementa transcrita.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade acima citada trata de caso muito semelhante ao discutido no presente feito em que se constata a tentativa de imposição de multa abusiva e revestida de caráter confiscatório.

Vê pertinência ao presente caso as palavras proferidas pelo Ministro Ilmar Galvão, Relator da ADI 551-1, em seu voto, cujo trecho reproduz, e igualmente cita trecho do voto proferido pelo Ministro Presidente Marco Aurélio, no julgamento da citada ADI.

Pontua que o STF possui o entendimento de que às multas também é aplicável o princípio do não confisco.

Destaca, ademais, o posicionamento do STF no sentido de que toda multa moratória tem como limite 20% (vinte por cento) do valor da obrigação principal, sob pena de se configurar como abusiva e confiscatória. No precedente indicado (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872/RS, proferido pela Primeira Turma do STF, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28 de abril de 2015), verifica a minoração de uma multa de 30% (trinta por cento) para 20% (vinte por cento), consoante Ementa reproduzida.

Assim sendo, na eventualidade de se entender como correta a aplicação das multas combatidas, requer, ao menos, a sua redução para 20% (vinte por cento) do valor do imposto exigido, nos termos da jurisprudência do STF.



Diante de todo o exposto, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, para o fim de cancelar a integralidade dos supostos débitos objeto do Auto de Infração, tendo em vista a sua manifesta nulidade, a inexistência das diferenças de estoque constatadas e a impossibilidade de se atribuir responsabilidade solidária à Impugnante (infração 02).

Subsidiariamente, requer seja dado provimento à impugnação, para o fim de afastar as multas aplicadas ou, ao menos, reduzi-las para o percentual máximo de 20% do valor do imposto.

Protesta produção de todas as provas em direito admitidas, bem como pela sustentação oral de suas razões, requerendo, por fim, que todas as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome da advogada e endereços indicados.

Em nova intervenção processual, o autuante, diante da manifestação do contribuinte (fls. 244 a 251), após relatar os argumentos ali trazidos, analisa cada tópico de *per si*.

Inicia garantindo ter cumprido integralmente a diligência determinada à fl. 172, tendo, dois meses antes da solicitação do órgão julgador, acostado aos autos mídia contendo todos os demonstrativos analíticos elaborados por ocasião da fiscalização, referentes às três infrações, e que não se encontravam no feito, como se comprova às fls. 167 e 168, tendo, em 15/04/2021 novamente acostado aos autos mídia contendo os mesmos demonstrativos, de acordo com as fls. 177 a 184.

Não percebe qualquer violação ao direito de defesa da autuada, bem como a afirmativa defensiva de que não analisou parte dos itens autuados.

Em relação aos mesmos, firma posição de que demonstram apenas a intenção do contribuinte em procrastinar o julgamento, diante do fato de a auditoria fiscal ter sido elaborada 100% com os documentos e valores oriundos da escrituração fiscal do contribuinte, tendo o mesmo em suas mãos todas as informações necessárias, e pode, através das EFD e notas fiscais eletrônicas, confirmar e obter quaisquer informações a respeito das mercadorias constantes de seus próprios documentos fiscais pois o programa utilizado pela Fiscalização carrega integralmente os dados fiscais informados pelo contribuinte.

De todo modo, sustenta ter analisado as tabelas apresentadas pela autuada, como se verá adiante.

Em relação a assertiva defensiva de não ter encontrado o demonstrativo de omissão de entradas - notas fiscais de entradas, enviado por meio magnético em 08/12/2020 (fl. 168), destaca proceder, tendo verificado que dentre os dez itens relacionados, sete deles não foram encontrados na planilha, pelo fato da “cobrança” de ICMS ter sido próxima de R\$ 0,00, tendo o sistema “entendido” não ser necessário relacioná-los na planilha.

Deste modo, afirma ter feito o cálculo do quantitativo do estoque, e nove dos dez itens constantes da tabela apresentada não mais constam no demonstrativo de omissão de entradas de fls. 252 a 258 por não apresentarem omissões, tanto de entrada, como de saídas.

No caso do produto CABO MONTADO AF DATALINK DLC58, que consta na planilha (fl. 168), como se pode observar na coluna “F”, linhas 132, 320, 324, 328, 354, 358 e 362, aponta que no caso o contribuinte se equivocou e persiste a cobrança deste item.

Tendo a defesa apresentado tabelas comparativas de seis itens (fl. 225), na qual demonstra diferenças nas entradas e saídas, via notas fiscais, calculadas pela fiscalização e por ela, reclamando especificamente pela não consideração de quinze notas fiscais, assevera ter auditado detalhadamente os seis itens, constatando que a reclamação defensiva procede apenas no item 02, pois nos demais cometeu erros na seleção de CFOP para o cálculo de seu estoque, conforme especifica:

Para o produto AP 4G SAMSUNG G950FD GALAXY S8 PTA DS, fala ter feito o cálculo considerando as quinze notas fiscais reclamadas e escrituradas com o CFOP 2403 e 2409, o que resultou na exclusão do item por não mais apresentar omissões.

Indica que os CFOP considerados no levantamento estão elencados no cabeçalho do anexo A-1 (fls. 09 e 256).

Quanto aos demais itens apontados, continuam com omissão de entradas, vez ter a autuada considerado erroneamente nos cálculos de estoques, mercadorias cujos CFOP não refletem verdadeira natureza de circulação de mercadorias, conforme indicação (1552, 2556, 1152, 1409, 5409, 2916, 5908 e 6915), detalhando a auditoria.

Considerando concluída a diligência, atendida reclamação do contribuinte e exclusões, informa terem sido gerados novos demonstrativos relativos às infrações 01, 02 e 03.

Na infração 02, indica ter o sujeito passivo repetido os argumentos já expostos anteriormente (fls. 40 a 42), motivo pelo qual mantém a posição da primeira informação fiscal prestada às fls. 120 e 121.

Esclarece ter sido a mesma motivada pelo fato de o contribuinte não ter recolhido o ICMS, na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no qual se verificaram diferenças tanto de entradas como de saídas, e onde se exigiu o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso, as operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ficando caracterizado, portanto, que as mercadorias saíram anteriormente sem tributação, na forma do artigo 10 da Portaria 445/98, copiada.

Assim, verifica falta de lógica no argumento defensivo, tendo em vista que o valor que está cobrado nesta infração, está sendo “devolvido” na forma de crédito fiscal, na infração 03.

Quanto à infração 03, registra o fato de não ter sido apresentado nenhum argumento para contraditá-la, observando, porém, que para o cálculo do ICMS não recolhido sobre antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, foi deduzido o valor de R\$ 233.212,21 cobrado na infração 02, que se reporta à cobrança de ICMS por responsabilidade solidária, conforme Portaria 445/98, copiada.

Em relação aos percentuais de multa aplicada, diz seguir as normas legais vigentes, especialmente a Lei 7.014/96, cabendo ao sistema de lavratura do Auto de Infração utilizado pela SEFAZ informar automaticamente os dispositivos legais

Conclui no sentido de manter a ação fiscal e as infrações imputadas, com os seguintes valores a cobrar: Infração 01, R\$ 68.129,32, conforme anexos A e A-1 (fls. 252 a 258); infração 02, R\$ 233.212,21, de acordo com o anexo B, às fls. 259 e 260; infração 03, R\$ 20.989,11, na forma do anexo C (fls. 261 e 262).

Intimados os advogados da empresa por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 271 e 272), estes retornam ao feito para mais uma vez se manifestarem (fls. 274 a 280), no sentido de que ainda que tenha ajustado o lançamento, a diligência se apresenta como incompleta, uma vez não terem sido considerados todos os documentos apresentados pelo contribuinte, bem como a incorreta interpretação de parte dos documentos.

Reitera o argumento de nulidade pela lavratura do Auto de Infração a revelia da verdade material, o que teria trazido como consequência prejuízo ao seu direito de defesa, com a indevida inversão do ônus da prova.

Considera “sem sentido” afirmações do autuante na sua última informação fiscal, pelo fato de ter o mesmo reconhecido o cometimento de equívocos na lavratura do Auto de Infração, corrigindo seus valores.

Quanto a infração 01, no item não reconhecido pelo mesmo (CABO MONTADO AF DATALINK DLC58), esclarece que se reportou em sua peça defensiva ao produto CABO MONTADO SMA DATALINK DLC58.

Ressalta ser a análise pormenorizada de todas as operações de entradas e saídas fundamental, sob pena de se apartar dos fatos efetivamente ocorridos.

De igual modo lembra que ainda que tendo trazido mais de 190 itens não considerados pela fiscalização como entradas e saídas quando do lançamento fiscal, e apenas na impugnação, por questão de economia processual tenha trazido seis exemplos, tendo o autuante se restringido aos unicamente aos mesmos, o que demonstraria, mais uma vez, que o cumprimento da diligência se deu de forma parcial, pugnando por nova análise fiscal.

Em relação a assertiva de que teria se equivocado em relação a cinco produtos dos exemplos trazidos, discorda, dizendo não proceder, vez que, ainda que alguns dos CFOP considerados pela empresa não refletissem verdadeira natureza de circulação de mercadorias, os respectivos itens não poderiam ter sido desconsiderados, pois, na composição de seu estoque, computou as entradas de todos os itens adquiridos, como também, de forma coerente, sempre que algum item fosse remetido para fim que não de venda, como os CFOP 1552 e 2556.

Ressalta ser comum após adquirir determinadas mercadorias, promover a alteração da finalidade para as quais se destinariam inicialmente, e por conta de tais situações, a análise de estoques não pode ser feita de modo estanque, tal como realizada.

Quanto as operações entre estabelecimentos internas, consigna que não impactam o cálculo do estoque, uma vez que as entradas e saídas se anulam.

No caso de mercadorias remetidas para conserto ou reparo, nota que tais itens retornaram ao seu estabelecimento, voltando assim, ao seu estoque, devendo ser consideradas na apuração quantitativa.

Mesma situação das operações em comodato.

Quanto as infrações 02 e 03, considerando que a diligência não trouxe nenhuma análise documental relativa às mesmas, reporta-se ao quanto já exposto anteriormente.

Requer, diante do exposto, seja determinada a conversão do feito em nova diligência, e ao final, que seja dado integral provimento a impugnação, para se cancelar integralmente o Auto de Infração em tela.

Conclui, reiterando o pedido para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado.

Em sua última intervenção, o autuante (fl. 284) externa que, diante do fato de nada de relevante ter sido trazido pelo contribuinte, manter os argumentos constantes da informação fiscal de fls. 244 a 270.

Foram os autos remetidos pelo órgão preparador em 23/05/2022 (fl. 285), recebidos neste órgão em 26/05/2022 e distribuídos a este relator em 31/05/2022 (fl. 285-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Roberto Toshio Irikura, OAB/SP 236.184, o qual, além de memoriais distribuídos, em sede de sustentação oral argumentou que o

cerne da discussão está relacionado a diferença de estoques da empresa, decorrendo de erros e equívocos na interpretação dos dados fiscais pelo autuante.

Fala acerca dos fatos ocorridos, inclusive a diligência, o que significa que a impugnação apresentada possuía consistência, discordando da posição do autuado, com claro cerceamento de seu direito de defesa, o que acarretou a reabertura do prazo de defesa.

Relata acerca da segunda diligência, onde relacionou vários itens que teriam sido apurados de forma incorreta pelo autuante e em sede de diligência, a análise se restringiu aos casos exemplificativos trazidos na impugnação, o que significa apenas o cumprimento parcial da diligência determinada, ainda que tenha havido revisão e retificação do valor autuado, em torno de 17%, o que comprovaria o desvio da verdade material, e a nulidade do Auto de Infração.

Justifica ter se valido apenas de exemplos para demonstrar o erro na autuação fiscal.

Caso se entenda superada a nulidade, deve ser considerado que as diferenças de estoques inexistem, e os exemplos trazidos na segunda impugnação são uma boa prova disso.

Sustenta que dos dez produtos trazidos, nove foram retirados do lançamento, e o único que restou foi tomado equivocadamente.

Fala adotar a empresa um critério mais amplo na apuração dos estoques, vez registrar todas as entradas e saídas em todos os estabelecimentos.

Outro tipo de operação desconsiderado foram as remessas para conserto e comodato, reitera, sendo necessário se olhar as operações como um todo, discordando da análise fiscal dos seis exemplos trazidos.

Por fim, ressalta as condições previstas pela legislação especialmente a Portaria 445/98, artigo 10, as quais entende devam ser observadas, não havendo mais que não mais se falar nas infrações 02 e 03.

Reitera as demais alegações defensivas.

Indagado acerca do procedimento de registrar em seu livro de Inventário os bens de terceiros em seu poder, e os seus bens em poder de terceiros, disse acreditar que sim, por agir a empresa em conformidade com a legislação.

Lido os termos acima, o advogado concordou com os mesmos.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 06 a 22, bem como na mídia de fl. 27.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, podendo participar e intervir no feito por diversas vezes.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

Quanto à nulidade suscitada, ao argumento de não ter o autuante 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. 32, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento, 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, 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.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, 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 todos 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, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carregou 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.

Ademais, o artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, dá a devida e necessária base legal para a cobrança, ainda que por presunção, como se verifica de sua leitura:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*c) ‘shopping centers’, centro comercial ou empreendimento semelhante”. (Grifei).*

Ou seja: a presunção pela qual se pautou a autuação tem previsão legal, a menos, como prevê o próprio dispositivo legal, que exista “*prova em contrário*”, cabendo esta ao acusado da prática do ato tido como infracional, no caso, o contribuinte autuado.

Ou seja: a autuação se lastreia na determinação do artigo 4º acima reproduzido, em seu § 4º, que salvo prova em contrário, presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar (inciso IV) entradas de mercadorias ou bens não

registrados, ou seja, ali se estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança. E aqui vale tecer algumas breves considerações acerca da palavra “presume”, ou de forma mais abrangente, acerca da presunção em direito tributário.

É sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta.

Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

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

Se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova, cabendo excepcionalmente ao acusado provar que não procedeu conforme acusado, sendo indevida a imputação.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

A presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

A respeito, vale afirmar que, pode a presunção ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, razão pela qual a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado (autuado) tenha condições de se defender, ou

seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, como acontecido no feito.

Citando Raquel Cavalcanti Ramos Machado (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, set. 2003 p. 78): *“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras. Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender. Nesse sentido já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça:*

*‘TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ONUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido. ’ (REsp 48516/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553)’”.*

A autuação, pois, se embasa em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente ocorreu em sede defensiva, tendo o autuante procedido a revisão do lançamento, à vista das incorreções apontadas no mesmo pela empresa, de forma pontual e específica.

Já o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias realizado, 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. EMBRAGOS 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”.*

Do mesmo 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, 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.*

*Ademais, é cediço que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, nos termos do artigo 204 do Código Tributário Nacional. Destarte, ante a ausência de nulidade demonstrada e considerando-se que o lançamento tomou por base os arquivos magnéticos produzidos e entregues pela própria Embargante, como por ela dito na inicial, cuja relação de mercadorias e planilhas de cálculos constam do PAF não há suporte de juridicidade na arguição de cerceamento de direito de defesa por ausência de dados informativos, de modo que a rejeito”.*

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.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, 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.

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, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a 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.

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, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, 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 Néilson 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.

Em relação ao pleito para a realização de nova diligência, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “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” (grifei).*

A justificativa para 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 do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, 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 qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, além do fato de que ao longo da instrução do feito, foram determinadas diversas diligências, inclusive com reabertura de prazo de defesa, tendo o autuante, quando da sua penúltima intervenção no processo, ajustado o levantamento, em atenção a elementos e argumentos de prova trazidos pela defesa.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete 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 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, caminha no mesmo sentido e 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”.*

Assim, se justifica a rejeição das arguições preliminares.

No mérito, da análise dos elementos constantes nos autos, as acusações postas se reportam à realização de 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:*

*(...)*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto”.*

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 entradas, abordada nos artigos 7º e 8º da referida Portaria, na redação vigente à época dos fatos geradores:

*“Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).*

*Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:*

*I - na determinação da base de cálculo do imposto, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”).*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal”.*

Lembrando que tal redação ainda que previsse a aplicação de dispositivos do RICMS/97, os fatos geradores se deram na vigência do RICMS/12, estando aquele já revogado.

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 entraram no estabelecimento autuado sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações.

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, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

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

Dáí pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

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

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 improcedência, aspectos já analisados em sede preliminar.

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”*. (Grifei).

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.

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 já exposto anteriormente.

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 relatado e 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.

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.

Assim havendo mercadorias já lançadas no sistema da empresa, mas ainda não entradas fisicamente no estabelecimento, por exemplo, tais operações e quantidades deveriam ser indicadas no Registro de Inventário como mercadorias suas em poder de terceiros, no caso ou as transportadoras ou seus fornecedores, o que não se tem notícias nos autos, inclusive, como textualmente afirmado na sessão de julgamento, o próprio advogado não confirma, apenas “acredita” assim proceder o contribuinte.

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, baseado nas informações fiscais prestadas pelo contribuinte autuado em sua escrituração fiscal, e notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias.



Em relação as transferências internas, a questão foi devidamente esclarecida pelo autuante, ao indicar os CFOP em cumprimento a diligência requerida por esta Junta de Julgamento Fiscal, de não existirem nos levantamentos, operações com CFOP relativos a tais movimentações.

Para os CFOP alegados pela defesa como não considerados pelo autuante, referente a operações de consignação, incorporação, e outras, esclareço que tais situações demandam a necessária emissão de documentos e a comprovação das alegações, inclusive em relação a contabilização, do que não se tem notícia nos autos, ainda que cabendo ao autuado tal prova.

Quanto aos elementos de fato trazidos em sede de impugnação, o autuante, quando da informação fiscal prestada após a apresentação de nova impugnação, fruto da reabertura do prazo de defesa, revisou o procedimento, enfrentando os argumentos defensivos e alterando a autuação, ainda que a autuada se insurgisse contra o seu resultado, alegando cumprimento parcial da diligência.

De relação a alegação de ter trazido na impugnação, por economia processual apenas seis exemplos de equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, esclareço que o artigo 123 do RPAF/99, traz a seguinte regra expressa, quanto a impugnação:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*(...)*

*§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.*

*(...)*

*§ 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”.*

Não se verifica nos fólios, qualquer uma das justificativas acima enumeradas por parte do contribuinte a justificar ter trazido apenas de forma exemplificativa os elementos que entendia equivocados por parte de autuante.

Também entendo pertinente esclarecer que, muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV garanta “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e Recursos a ela inerentes”, neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a “prova por amostragem”, à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo no julgamento do STJ no AgRg no RESp 659521/SP, no qual o relator, ministro Francisco Falcão, exarou a seguinte Decisão:

*“EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA Nº 7/STJ.*

*1. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido entendeu que no mandado de segurança, mesmo que preventivo, a **necessidade de prova documental pré-constituída impede a aceitação de amostragens** ou eventuais levantamentos elaborados unilateralmente pela impetrante e, ‘in casu’, nem isto foi apresentado, restando inadequada a via do mandado de segurança, instrumento constitucional que serve também para evitar lesão futura, mas desde que a direito decorrente de relação jurídica certa e determinada”. (Grifos do relator).*

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, às fls. 69, após conceituar prova como “*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*”, afirma na p. 78 que “*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carrear prova aos autos*”, o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à impugnante trazer tais provas relativas aos demais produtos tidos como equivocadamente apurados pelo autuante.

Isso por que no contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário que, por sinal, oferecendo, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

Esta não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela.

Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação tributária.

No presente caso, também não se pode aventar eventual aplicação da regra contida no artigo 333 do antigo Código de Processo Civil, sabidamente aplicado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de Estado da Bahia, na forma de previsão legal, sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração, documentação e arquivos.

Dessa forma, não fazendo a produção da prova necessária de forma completa, incorreu a defendente na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso admitir a sua argumentação defensiva quanto a outros itens da autuação não apontados, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem, até pelo fato de ter feito as verificações e checagens tidas como necessárias para a elucidação da lide.

Ainda sobre a prova, tenho como necessário esclarecer que ao contrário da alegação defensiva, no caso do levantamento e da presunção legal lançada, não há que se falar em “prova impossível” ou “prova diabólica”.

Vem a ser a modalidade de prova impossível ou excessivamente difícil de ser produzida como, por exemplo, a prova de um fato negativo e se apresenta como expressão utilizada nas hipóteses em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil de ser produzida.

Ou seja, nenhum meio de prova possível é capaz de permitir tal demonstração, e assim sendo, muitas vezes, ocorre nos casos em que se tem que provar algo que não ocorreu, constituindo-se em uma autêntica prova negativa.

E neste ponto, reconheço que simples alegação de ocorrência do fato tido como infracional, sem a necessária e imprescindível demonstração de sua ocorrência, que não é absolutamente a

hipótese dos autos, não tem o condão de obrigar o contribuinte, que deve, para não se submeter à exigência indevidamente cobrada, de forma e modo claro e preciso demonstrar o vício na formação do ato administrativo.

Me valho de ensinamento de Marco Aurelio Grecco (Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171), de “*não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo*”.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, e sim ao Fisco, demonstrar sua ocorrência, como se percebe nos demonstrativos elaborados para as infrações e devidamente entregues ao contribuinte por meio da diligência saneadora, com, inclusive, reabertura de prazo de defesa.

Posso invocar, também, o Decreto Federal 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da União, deixar claro que o ato administrativo de lançamento deve encontrar fundamento em afirmações sobre fatos devidamente comprovados, na forma de seu artigo 9º:

*“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.*

Ademais, a doutrina, aqui representada por Hugo de Brito Machado Segundo (Processo tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008 p. 485/486), assim entende, em relação ao lançamento tributário: “*É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação. Um lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da ‘prova negativa’ de que os tais fatos – não demonstrados no ato de lançamento – não ocorreram*”.

E mais adiante: “*caso se trate de um lançamento formalmente perfeito, devidamente fundamentado e acompanhado dos elementos que comprovam os fatos sobre os quais se funda, será do contribuinte autor de uma ação anulatória o ônus de provar que tais fatos ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, ou de que outros fatos ocorreram de sorte a alterar, modificar ou extinguir o direito consubstanciado no ato de lançamento*”.

Ou seja, o ônus probante se encontra em poder do contribuinte autuado em casos, como o presente, em que o lançamento se apresenta formalmente perfeito, sem máculas ou vícios.

E tal regra, mais uma vez, foi seguida pelo autuante.

Por outro lado, o autuado ao trazer elementos e documentos que ensejaram, inclusive, a alteração dos valores originalmente lançados, comprovou de modo insofismável não ser a prova impossível ou “diabólica”.

De igual maneira, o STJ tem, de forma reiterada, entendido possuir o crédito tributário a presunção de legalidade e legitimidade, como se pode observar nas decisões contidas no Agravo Interno no AREsp 894280/SP, julgado pela 2ª Turma do STJ, em 02/08/2016, tendo como relator o Ministro Humberto Martins, e que possui a seguinte Ementa:

*“AGRAVO INTERNO. TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. NÃO INTERPOSIÇÃO DE EMBARGOS. ÔNUS PROBATÓRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE E LEGITIMIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. SÚMULA 568 STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL, PREJUDICIALIDADE.*

(...)

*3. A jurisprudência do STJ firma-se no sentido de que, diante da presunção de legalidade e legitimidade do crédito tributário, cabe ao contribuinte, autor da ação anulatória, fazer prova capaz de afastar tal presunção”.*

De igual modo, o RESp 1821428/PB, julgado também pela 2ª Turma em 01/10/2019, tendo como relator o Ministro Herman Benjamin, decidiu:

*“ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE E LEGITIMIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.*

(...)

*4. A fundamentação utilizada pelo Tribunal a quo não se molda a jurisprudência do STJ, pois inverteu o ônus da prova na desconstituição do crédito tributário, imputando à Fazenda Pública incumbência da qual se reveste o contribuinte. Hipótese em que, diante da presunção de legalidade e legitimidade do crédito tributário, cabe ao contribuinte, autor da apontada ação anulatória de débito fiscal, fazer prova capaz de afastar tal presunção.*

*5. Com efeito, compete à Corte de origem sopesar o ônus da prova partindo de premissa inversa, no sentido de que o contribuinte tenha feito prova apta a ilidir o lançamento tributário”.*

Lembrando a especificidade de ter o contribuinte autuado uma única inscrição estadual para todos os estabelecimentos localizados no estado da Bahia.

Em relação aos questionamentos defensivos na infração 02, uma vez que em momento algum de suas intervenções abordou objetivamente a infração 03, quanto ao devedor principal, sem o qual não haveria sentido falar-se em devedor solidário, esclareço que tendo as mercadorias entrado e saído do estabelecimento autuado sem documentação fiscal, não se sabe, ao certo, quem foram os remetentes ou os destinatários das mesmas em tais situações, apenas e tão somente a autuada que jamais irá produzir prova contra si mesma, o que justifica a cobrança realizada por solidariedade.

Pelas expostas razões, motivos e argumentos, tenho a autuação como parcialmente procedente, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 68.129,32

Infração 02 R\$ 233.212,21

Infração 03 R\$ 20.989,11

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo e confiscatório das multas aplicadas na autuação (60% e 100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, 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 seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

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

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

“*A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de*

2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

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

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.

Esclareço que as multas percentuais aplicadas na presente autuação foram de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, sequer as decisões judiciais, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido

no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual 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 de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

## 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 **279692.0002/19-6**, lavrado contra **CLARO S. A.**, devendo ser o contribuinte intimado a recolher imposto no valor de **R\$ 322.330,64**, além da multa de 100% sobre R\$ 301.341,53, e 60% sobre R\$ 20.989,11, previstas no artigo 42, incisos III, e II, alínea “d” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de Ofício da presente Decisão para uma das Câmaras deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala virtual de Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR