

A. I. N° - 206977.0005/20-7  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO COUTO FERREIRA  
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/03/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0024-02/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças de saídas através de auditoria de estoques. Os argumentos defensivos apresentados não se apresentam como capazes de elidir no todo a ação fiscal, diante do acatamento de parte dos argumentos defensivos frente a acusação fiscal. Realizados ajustes quanto as perdas, em atenção ao teor da Portaria 445/98, além de exclusão de produtos submetidos a substituição tributária. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 24 de fevereiro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 325.142,94, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2019).

Tempestivamente, o autuado, por sua advogada regularmente constituída, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 30 a 51, onde após resumir os termos da acusação, firmar tempestividade, protesta pelo envio de todas as intimações do presente processo para o endereço da subscritora, sob pena de nulidade da mesma.

Aborda acerca do indevido desmembramento do Auto de Infração, com a lavratura concomitante de duas Notificações Fiscais, o que ao seu modo de ver, ofenderia a ampla defesa e o devido processo legal, ocorrendo que como bem sabido, que a Notificação Fiscal não admite a interposição de Recurso Voluntário em face da decisão de primeira instância, sendo procedimento mais simples em relação ao Auto de Infração, no qual o contribuinte tem apenas uma oportunidade de defesa, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, copiado.

Considerando que da infração ora apontada, decorrem duas outras apontadas nas Notificações Fiscais lavradas (206977.0006/20-3 e 206977.0003/20-4), sendo infrações consequentes umas das outras, relativas ao mesmo tributo e período, entende deveria ser aplicada a regra do parágrafo único do artigo 40 do RPAF/99, reproduzido.

Assim sendo, se posiciona no sentido de que o desmembramento operado pelo autuante não poderia dar-se por meio de duas Notificações Fiscais descritas acima, haja vista que o fato sobre o qual reposam as imputações é o mesmo.

Pede vênia para externar não ser possível cogitar a existência de três decisões diversas, para infrações relacionadas ao mesmo fato, nem tampouco que não possa recorrer das decisões proferidas nas Notificações Fiscais, cujas infrações decorrem umas das outras.

Entende, ainda, que o desmembramento realizado pelo autuante neste Auto de Infração, cerceia o seu direito de defesa, além de indevidamente lhe suprimir o direito de interpor Recurso Voluntário no caso de decisão improcedente nas Notificações Fiscais, tem o condão de tratar o mesmo fato em decisões e procedimentos processuais diversos.

Diante de considerar os atos praticados com preterição do direito de defesa e ofensa ao devido processo legal são nulos de plano, entende ser o presente Auto de Infração, em razão do desmembramento realizado dever ser anulado, ante a demonstrada irregularidade procedural, o cerceamento do direito de defesa e ofensa ao devido processo legal.

A título ainda de preliminar, observa que o autuante está imputando o cometimento de infração à legislação tributária, qual seja, a de ter realizado saídas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, entretanto, muito embora o mesmo tenha realizado o lançamento fiscal com base na análise dos arquivos magnéticos transmitidos, deixou de intimar previamente a empresa a sanar as omissões de escrituração.

Explicita que tal dever se encontra previsto no § 4º, do artigo 247 do RICMS/12, em vigor durante 2018.

Ressalta que embora o Auto de Infração tenha se fundado em omissões, divergências e/ou inconsistências relativas aos arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa, não foi cumprido o procedimento previsto na Instrução Normativa 55/14, bem como a determinação de anexar ao Auto de Infração a prévia intimação do contribuinte para sanar e/ou justificar inconsistências e/ou divergências em seus arquivos, consoante transcrição.

Menciona, em suporte ao seu entendimento, decisão contida no Acórdão CJF 0389-12/17, cuja Ementa copia.

Salienta ser a declaração de nulidade medida que se impõe, porque não se trata simplesmente de requisito meramente formal, na verdade, como não foi oportunizado à autuada prazo para a correção e/ou justificativa das supostas omissões de seus arquivos, o presente Auto de Infração foi lavrado com visível cerceamento de seu direito de defesa, vez que poderia, antes da autuação, ter sanado as irregularidades apontadas, evitando, pois, o lançamento de ofício com aplicação de penalidades.

Vê, igualmente, como evidente, ter havido descumprimento do procedimento formal previsto na legislação aplicável, que por sua vez implica em clara ofensa ao devido processo legal, razões para a declaração de nulidade, nos termos dos artigos 2º e 18 do RPAF/99, reproduzidos, juntamente com ementa do Acórdão CJF 0391-12/18.

Acrescenta que o § 4º do artigo 247 do RICMS/12, embora revogado pelo Decreto 19.274, estava plenamente em vigor durante o período fiscalizado, sendo certo que por força do princípio da irretroatividade da lei tributária, deve ser aplicada a lei vigente à época dos fatos, uma vez inexistir lei mais benigna.

Aborda, em seguida, o fato de ter o autuante listado diversas notas fiscais de entrada, as quais, inclusive, foram utilizadas para fins de fixação do preço médio das mercadorias, cujas entradas foram supostamente omitidas.

Consultando os anexos inseridos na mídia que lhe foi entregue, não se verificam as notas fiscais ali enumeradas, e como lhe está sendo imputada a omissão de registros de entradas, considera que as notas enumeradas nos anexos deveriam ter sido entregues, juntamente com o Auto de Infração, para propiciar o pleno exercício de defesa pela empresa, bem como o direito ao contraditório já que tais notas podem não ser de seu pleno conhecimento.

Diante do fato de ter o autuante considerado as notas de entradas para fins de fixação do preço médio das mercadorias supostamente omitidas dos registros de saídas, tais documentos são

elementos de provas imprescindíveis para a caracterização da infração apontada, sendo essencial a sua entrega ao sujeito passivo por força do disposto no artigo 28, § 4º, inciso II, e 41, inciso II do RPAF/99, transcritos.

Diante da falta de tal apresentação de elementos de prova, tem mais uma vez como cerceado o seu direito de defesa, e também o seu direito ao contraditório, pelo que suscita, mais uma vez, a nulidade do Auto de Infração.

Aborda, a seguir, o fato de ter o autuante indicado como multa a prevista no artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, que reproduz, e considerando ter o mesmo sete hipóteses de aplicação, aponta que o autuante, ao mencionar apenas o artigo, e o inciso, sem apontar qual seria a alínea aplicável ao caso não fez o correto ou o suficiente enquadramento legal da multa aplicada.

Diz que esse erro não é meramente formal, mas já que na realidade descreveu a conduta que teria sido praticada pela empresa, mas ao enquadrar a multa aplicada aponta um dispositivo legal aplicável a diversas outras condutas, sem dizer, especificamente, em qual das alíneas estaria enquadrada a multa relacionada à infração imputada.

Diante de tal fato, argui também ficar prejudicado o seu direito de defesa, ao não poder saber com certeza em qual hipótese das alíneas estaria enquadrada a multa relacionada à infração imputada, o que leva, também a requerer a nulidade do Auto de Infração.

Adentrando no mérito, em primeiro lugar, assevera não reconhecer a infração imputada, pois na realidade não efetuou saídas de mercadorias em seu estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, atribuindo as diferenças entre estoques inicial e final de algumas mercadorias a “inconsistências dos arquivos transmitidos”, que seriam sanadas caso o autuante a intimasse a corrigir os problemas encontrados.

Pondera lhe estar sendo imputada a omissão de apenas quatorze itens, dentre os milhares que comercializa, sem emissão de nota fiscal, e sem recolhimento do imposto.

Verificando as listas anexas fala parecer pouco provável que tenha realizado operações sem nota fiscal envolvendo apenas estes quatorze itens, considerando a variedade de itens que comercializa, denotando que de fato, seus arquivos continham inconsistências no que toca a estes produtos.

Entende que se fosse mesmo o caso de omissão de saídas, haveriam inúmeros produtos outros na lista anexa, e não apenas alguns poucos gêneros alimentícios e de higiene como café, leite em pó, frango, farinha de trigo, óleo de soja, biscoito, margarina, açúcar, sabão em pó, detergente, desodorante e água sanitária.

Ressalta que tais produtos são na maioria das vezes, adquiridos conjuntamente com outros produtos da cesta básica, sendo pouco razoável que tenha omitido saída deles em todas as vendas realizadas, e ao mesmo tempo, escriturado outros produtos vendidos conjuntamente.

Após mencionar e transcrever o artigo 142 do CTN, adentra no conceito de presunção, inclusive invocando o artigo 4º da Portaria 445/98, cujo teor reproduz, e considerando que o autuante apenas se debruçou sobre os arquivos transmitidos pela empresa autuada, os quais indicam a existência de inconsistências de parametrização e de contas, que não retratam uma omissão real de saídas, mas apenas prováveis erros escriturais, defende que à falta de prévia intimação para regularizar os mesmos, deveria o autuante se debruçar sobre outros elementos de prova para fundamentar suficientemente a sua conclusão, a fim de constatar se haveria real omissão de saídas e real ocorrência do fato gerador, evitando-se o lançamento de tributo indevido, como no presente caso.

Traz, ainda, como suporte a sua tese defensiva, o teor do artigo 3º da própria Portaria 445/98, transcrto, para aduzir a exigência da consideração das perdas de 2,05% no comércio varejista de supermercados, ramo de atividade da empresa, não tendo verificado nos anexos elaborados pelo autuante qualquer indício de que tivesse sido aplicado tal percentual a título de perdas, nem verificou qualquer abatimento a título de estorno decorrente de perda, furto ou extravio.

Diz ter verificado a aplicação, a título de MVA, de percentuais superiores ao previsto na legislação para arbitramento da base de cálculo, citando como exemplo o biscoito cream cracker e maisena, leite em pó e guaraná dois litros, caso em que o autuante está considerando MVA de 55%, 328% e 114%, respectivamente, quando o máximo permitido para gêneros alimentícios é de 20%, nos termos do artigo 22, inciso I, § 1º da Lei 7.014/96, reproduzido.

Indica a cobrança indevida de ICMS, pela inclusão no levantamento, sobre produtos sujeitos a substituição tributária, com tributação encerrada, especificamente farinha de trigo,

Invoca o artigo 5º da Portaria 445/98, copiado, para sustentar não constarem dos autos quaisquer elementos que demonstrem ter o autuante colhido o real preço médio das operações de saídas praticadas pelo autuado no último mês, nem conste informação de ter sido buscado preço praticado em outro estabelecimento.

Garante que o autuante, ora considera preço de entrada, ora preço de saída, inclusive quando maior do que o preço do estoque final, e que o critério adotado não foi o mesmo para todos os produtos, citando o leite em pó, café, sabões, cremes dentais, açúcar, dentre outros, o que desembocaria na improcedência ou mesmo nulidade do Auto de Infração, diante do não cumprimento da Portaria 445/98, se configurando em ofensa ao artigo 142 do CTN, bem como a configuração da hipótese do artigo 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF/99, se configurando em falta de certeza na determinação da infração, e na determinação da base de cálculo.

Reitera a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 123 do RPAF/99, para:

- Verificar se houve efetiva omissão de saída e falta de recolhimento do imposto, ou se houveram inconsistências de parametrização de contas nos arquivos da autuada; e/ou
- Apurar o real preço médio das operações de saídas, considerando as orientações contidas na Portaria 445/98;
- Determinar as exclusões reais legais da base de cálculo conforme explicitado no artigo 3º da Portaria 445/98;
- Revisar o lançamento fiscal, para excluir os excessos já apontados, que acarretaram indevida majoração da base de cálculo;

Lembra, mais uma vez, não ter o autuante entregue as notas fiscais de entrada, nem abatido o valor dos créditos do imposto recolhido nas etapas anteriores, Portaria 445/98;

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

Em conclusão, requer o recebimento da presente impugnação e no mérito o seu acolhimento integral, para:

- Declarar a nulidade total do Auto de Infração em razão da presença de vícios formais na infração; ou
- Julgá-lo improcedente; ou
- No caso de procedência da infração deferir a realização de diligência fiscal, ou ao menos, determinar a revisão do lançamento diante dos excessos apontados, realizando as exclusões/ajustes da base de cálculo requeridos.

Requer, ainda, a juntada dos documentos anexos à presente, bem como lhe seja oportunizado prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do resultado da diligência, e/ou do teor da manifestação fiscal.

Pugna, por fim, pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 65 a 67, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, se posiciona no sentido de que, analisando os argumentos apresentados pela empresa em sua peça defensiva, concorda com sua tempestividade.

No tocante a afirmação que o Auto de Infração não observou os procedimentos formais obrigatórios devendo ser declarado nulo ou improcedente, refuta o requerido, pois nesse processo administrativo fiscal pode se observar todos os elementos elencados no artigo 51 do RPAF/99.

Sobre a alegação de nulidade, esclarece que esse Auto de Infração foi desmembrado por determinação do artigo 40 do RPAF. No item 3.2, entende que a intimação para retificação dos arquivos magnéticos não se aplica, pois as hipóteses de retificação, elencadas na Instrução Normativa 55/14, não foram observadas nos mesmos.

Já o item 3.3 se refere ao fato da não entrega das notas fiscais, mas as chaves dos documentos fiscais encontram-se descritas nos demonstrativos e empresa de posse das notas fiscais, já que efetuou o lançamento fiscal em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Quanto as razões de improcedência do lançamento:

- A empresa afirma ser a diferença de estoque apurada fruto de inconsistências ocorridas nos arquivos da sua escrituração fiscal digital, que teria o direito de ser intimada para sua correção, garante que o arquivo apresentado não apresenta inconsistências elencada na Instrução Normativa 55/14;
- Cita as Portarias 445/1998, 1592019 e 1/2020, solicitando a aplicação do percentual de perdas de 2,05%, e nesse aspecto reconhece o não cumprimento dessa norma.
- Aplicação de MVA superior ao previsto no artigo 22, I da Lei 7.014/96 para arbitramento da base de cálculo, refuta, indicando não ter havido arbitramento da base de cálculo, os preços médios foram calculados, pelo sistema de fiscalização SIAF, utilizando os valores das notas fiscais de saída e de entrada e valores do inventário.
- Cobrança de ICMS sobre produtos sujeitos a substituição tributária, no caso farinha de trigo, reconhece ter realmente ocorrido a cobrança indevida do imposto sobre esse produto.

Para sanar os equívocos cometidos na lavratura do Auto de Infração e, se antecipando a um eventual pedido de diligência, refez o levantamento quantitativo de estoque e promoveu as alterações no demonstrativo de débito desse Auto de Infração, que passa a ter o valor de R\$225.846,68.

Finaliza, indicando que se deve dar ciência a autuada, entregar os demonstrativos e reabrir o prazo de defesa.

Cientificada a empresa, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (AR), da informação fiscal prestada (fls. 69 e 70), com prazo para manifestação de dez dias, retorna ao feito para se manifestar (fls. 73 a 78).

Após sintetizar os fatos, alega nulidade da intimação ou da informação fiscal, pelo fato de haver, como indicado, divergência entre os prazos constantes da informação fiscal, e a intimação recebida pela empresa, a primeira mencionando reabertura de prazo de defesa, que é de sessenta dias, ao passo que a segunda indica prazo de dez dias previsto no artigo 18, § 1º do RPAF.

Diante de tal divergência, e cumprindo o dever de lealdade processual, a empresa, por sua advogada, contatou a Inspetoria Fiscal, no dia 13/05/2021, no sentido de pedir esclarecimentos acerca do prazo, buscando certificar-se se seria prazo para defesa ou para manifestação à informação fiscal, tendo sido informada por servidora da SEFAZ de que teria ocorrido erro material do autuante em constar “reabertura de prazo de defesa” na informação fiscal.

Ressalta que apesar disso, a incerteza ainda permanece, uma vez ter sido o autuante claro ao mencionar a reabertura de prazo de defesa de sessenta dias, ao passo que a intimação deu apenas dez dias, contrariando, desse modo, o prazo previsto no artigo 123 do RPAF/99.

Argui ser o processo administrativo fiscal regido pelos princípios e garantias constitucionais, destacando o do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica.

Pressupõe que a observância do devido processo legal implica na aplicação correta do RPAF/99, sendo o caso de oportunizar a apresentação da defesa, seria correto conceder o prazo de sessenta dias, nos termos previstos no artigo 123 do RPAF/99, não podendo ser concedido ao contribuinte apenas dez dias, pois isso termina restringindo indevidamente o exercício de sua defesa.

Lembra, na oportunidade, ser o crédito tributário lançado de altíssimo valor, e tendo havido redução via informação fiscal de quase cem mil reais em relação ao valor original, embora acertado, impõe a necessidade de se reabrir o prazo de defesa, para que tenha tempo suficiente para verificar os onze demonstrativos apresentados e se certificar de sua correção e exigibilidade.

Diz pairarem dúvidas e incertezas sobre o valor da infração, o que contaminaria de vícios insanáveis o lançamento fiscal, com ofensa ao princípio da ampla defesa, estando também ofendidos o devido processo legal e a segurança jurídica, cuja observância é imprescindível à certeza, exigibilidade e liquidez do crédito tributário, nos moldes previstos no artigo 3º do CTN, para inscrição em dívida ativa.

Ressalta, ainda, em relação à ampla defesa, que prevalecendo o entendimento do autuante, a presente manifestação não supriria a falta de impugnação, e nem poderia, pois não lhe foi concedido prazo hábil para tanto, restando, desse modo, concretamente ofendido e cerceado o seu direito de defesa, especialmente em relação à juntada de documentos, visto que o § 5º do artigo 123 (reproduzido), veda expressamente a juntada posterior de documentos.

Assim, percebe não se estar diante de simples indagação preciosista, mas de real necessidade de adequação dos atos praticados no processo aos termos do RPAF/99, de maneira que se a questão versa sobre reabrir o prazo de defesa, nos termos da informação fiscal, deve ser a empresa autuada reintimada, sendo-lhe concedido o prazo de sessenta dias, com base no artigo 123 do RPAF/99, caso em que deverá ser oportunizada a apresentação de nova defesa devidamente instruída com todos os documentos de identificação e comprovação.

Diante do exposto, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, do devido processo legal e da ampla defesa, norteadores da atividade de lançamento fiscal, suscita a nulidade da intimação e da informação fiscal, ante a incerteza, dúvida e insegurança geradas para o contribuinte que não sabe ao certo se deve neste momento apresentar uma manifestação ou defesa.

Argui que em razão da divergência das informações constantes da intimação e da informação fiscal, por cautela processual, apresenta manifestação, já que esta tem prazo menor, a fim de evitar a preclusão de seu direito.

Requer que se determine a correção da intimação ou da informação fiscal prestada, com a consequente reintimação para apresentar defesa, se necessário, a fim de assegurar a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário, bem como a observância do devido processo legal e da ampla defesa.

Cientificado do teor da manifestação do contribuinte, o autuante retorna à fl. 94, relatando ter a autuada apresentado manifestação à informação fiscal protestando contra o prazo de 10 dias que lhe foi concedido, pleiteando o prazo de 60 dias, sob a alegação que na informação fiscal indicou tal prazo para manifestação.

Esclarece que na prestação da informação fiscal, após as alterações no demonstrativo de débito, indicou a reabertura de prazo para defesa, entretanto não citou qual seria esse prazo, pois o mesmo encontra-se previsto no artigo 18, § 1º do RPAF/99.

Fala ter sido concedido para a empresa o prazo de 60 dias para apresentação da defesa quando da ciência do Auto de Infração, e após análise das razões da defesa e a elaboração de novos demonstrativos de débito, o prazo concedido a manifestação da defesa foi de 10 dias conforme o artigo 18, § 1º do RPAF/99.

Friza que no prazo de 60 dias previsto no artigo 123, § 1º do RPAF, “*a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez*”.

Reafirma que a empresa teve respeitado seu prazo de apresentação de defesa segundo o ordenamento do RPAF.

Foram os autos remetidos para julgamento, em 23/11/2021 (fl. 96), sendo recebidos no CONSEF e distribuídos para instrução a este Relator em 07/12/2021 (fl. 96-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, em 27/01/2020, por meio da mensagem 149493, lida e científica na mesma data (fl. 26).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 06 a 25, de forma amostral e impressa, e em formato digital na mídia de fl. 27.

O contribuinte tem como atividade principal, declarada junto a Receita Federal o “comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns”, CNAE 47.12-1-00, estando localizado no município de Jacobina.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, o artigo infringido, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos para a constituição do crédito tributário.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

De início, registro o fato de as peças processuais apresentadas pela empresa não estarem acompanhadas da mídia determinada pelo artigo 8º, § 3º, do RPAF/99 que nos fala:

“Art. 8º As petições deverão conter:

(...)

§ 3º As peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”.

Isso vem a se constituir em grande transtorno, diante do fato da necessidade de se copiar manualmente os termos das intervenções processuais, acarretando carga de trabalho desnecessária acaso tivesse sido cumprida a determinação normativa.

Ainda assim, foram suscitadas diversas questões preliminares, as quais, neste momento, passo a analisar.

Início pela arguição de nulidade, tendo em vista o fato de o autuante ao final da informação fiscal prestada ter se posicionado no sentido de que “*deve-se o processo retornar ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa*”.

Importante se esclarecer que diferentemente do alegado na impugnação, os princípios da ampla defesa, devido processo legal e contraditório foram amplamente obedecidos, bem como

concedida a necessária segurança jurídica ao contribuinte, uma vez ter sido franqueada ao mesmo 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 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 inherente 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 a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

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

Na realidade, o autuante apontou de forma clara qual seria a infração cometida, o infrator, a motivação para a autuação, estando a mesma apta a produzir efeitos jurídicos.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto as operações e registros fiscais autuados, se fosse o caso, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

Quanto ao fato de ter o autuante indicado ao final da sua informação fiscal, a “*reabertura do prazo de defesa*”, e o órgão preparador do processo ter concedido o prazo de dez dias para manifestação, me valho do próprio teor da impugnação que invoca o princípio do devido processo legal.

Sabido é que cada ente que age no processo possui as devidas e específicas competências para praticar ou não determinados atos. Assim, a legislação e o regramento normativo estabelecem o poder e a competência legal para cada agente público praticar atos processuais válidos.

No caso presente, o regramento normativo acerca de tais elementos se encontra no RPAF/99. Nele, por exemplo, está contido o preceito de que o prazo inicial para apresentação de defesa relativa a Auto de Infração é de sessenta dias (artigo 123).

Já o artigo 24 do mesmo dispositivo regulamentar estipula:

*"Art. 24. A autoridade fazendária do órgão onde se encontrar ou por onde tramitar o processo, sob pena de responsabilidade funcional, adotará as medidas cabíveis no sentido de que sejam fielmente observados os prazos processuais para interposição de defesa ou recurso, informação fiscal, cumprimento de diligências ou perícias, tramitação e demais providências".*

Da mesma forma, abordando o preparo do processo, assim determina o artigo 130 do mencionado diploma:

*"Art. 130. O preparo do processo administrativo fiscal compete:*

*I - à repartição fazendária*

*a) do domicílio do sujeito passivo;*

*b) do local da ocorrência do procedimento fiscal, tratando-se de sujeito passivo não cadastrado ou de infração apurada no trânsito de mercadorias;*

*II - à Secretaria do Conselho de Fazenda Estadual, nos processos cuja tramitação estejam sob sua responsabilidade".*

Tal artigo, é complementado pelo 131:

*"Art. 131. O preparo do processo comprehende as seguintes providências:*

*I - saneamento do procedimento fiscal;*

*II - recebimento e registro do Auto de Infração e da Notificação Fiscal no sistema eletrônico de processamento de dados;*

*III - intimação para pagamento do débito ou apresentação de defesa, se ainda não efetivada pelo autuante;*

*IV - vista do processo ao sujeito passivo ou a seu representante legal, no recinto da repartição, quando solicitada;*

*V - encaminhamento do processo ao autuante ou a outro funcionário fiscal designado pela repartição competente para:*

*a) prestar informação fiscal;*

*b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;*

*VI - prestação de informações econômico-fiscais acerca do sujeito passivo;*

*VII - controle dos prazos para impugnação, recolhimento do débito e outras diligências que devam ser feitas através da Inspetoria Fazendária, comunicando imediatamente ao órgão julgador o descumprimento dos prazos fixados pela legislação ou pela autoridade competente;*

*VIII - recebimento das peças de defesa, informação fiscal, recurso e outras petições, bem como das provas documentais, laudos ou levantamentos, e sua anexação aos autos;*

*IX - cumprimento de exames, diligências, perícias e outras determinações do órgão julgador, encaminhando os autos ao funcionário encarregado de sua execução;*

*X - informação sobre a inexistência de impugnação ou de recurso, quando for o caso;*

*XI - organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas;*

*XII - encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento, à DARC para inscrição na Dívida Ativa, ou à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, para homologação do pagamento ou qualquer outro procedimento, conforme o caso;*

*XIII - ciência, ao sujeito passivo e ao autuante, das decisões proferidas, e intimação para o seu cumprimento ou interposição de recurso, quando cabível;*

*XIV - demais atos ou procedimentos que se façam necessários ao andamento regular do processo.*

*Parágrafo único. O processo somente poderá sair da repartição fiscal ou do Conselho de Fazenda Estadual para cumprimento de diligência ou perícia, ou quando requisitado por autoridade judiciária ou legislativa" (destaquei).*

Ou seja, não há determinação para que o autuante efetue, nem determine a realização de qualquer ato processual, apenas cumpra com aquilo ali determinado (prestar informação fiscal, realizar diligência, se manifestar a respeito de Auto de Infração lavrado, etc.), razão pela qual a sua “determinação” não tem o condão de produzir qualquer efeito no presente caso.

Ademais, também em nome do devido processo legal invocado pela defesa, rigorosamente obedecido no presente caso, não se há de negar eficácia e aplicação dos artigos 126 (*apresentada defesa relativa a Auto de Infração, a autoridade preparadora juntará a petição ao processo administrativo fiscal, mediante lavratura de termo próprio, acusando a data do recebimento, e dará vista da mesma ao autuante, no primeiro dia útil seguinte ao do recebimento da defesa, para produzir a informação fiscal acerca das razões do impugnante*), e em especial ao 127 do RPAF/99:

“Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

(...)

§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.

§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada”.

Ou seja: ocorrendo a hipótese dos autos (anexação de novo demonstrativo), há de ser aplicado prazo determinado no artigo 18, § 1º (*as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*). Grifei.

Isso, na possibilidade de ciência, pois, como visto e ocorrido no presente caso, poderia ter sido até mesmo aplicado o teor do artigo 127, § 8º do RPAF/99, o que, inclusive, dispensaria qualquer comunicação ou concessão de prazo ao contribuinte autuado.

Logo, o fato de o autuante ter falado em “*reabertura de prazo de defesa*”, na informação fiscal, se caracteriza como um ato inócuo, incapaz de produzir qualquer efeito, tal como se falasse em qualquer outro prazo, pois, em nome do princípio do devido processo legal, não cabe a este, e sim, ao órgão preparador do processo, como visto, praticar tais atos, e cumprir fielmente a legislação, o que foi rigorosamente obedecido, repito, motivo para rejeitar a arguição de nulidade, o que se soma aos outros argumentos, e servem de embasamento para a rejeição de tal arguição preliminar.

A terceira se refere a postulação de obrigação do autuante em intimá-lo para a correção das inconsistências (entendidas como as notas não registradas na escrituração fiscal ou operações omitidas), o que ocorreu, tendo, na sua visão, tal procedimento lhe cerceado o direito de defesa.

Tal posição defensiva desconhece não somente a legislação, bem como o significado da palavra “inconsistência”, que de acordo com o dicionário Caldas Aulete on line (<http://aulete.w20.com.br/inconsist%C3%A3ncia>) vem a ser “ausência de consistência, de firmeza, de estabilidade”, em relação a omissões praticadas na apresentação ao Fisco da EFD, “*ação ou resultado de omitir(-se), de deixar de dizer ou fazer algo*” (<http://aulete.w20.com.br/omiss%C3%A3o>), fato ocorrido e que motivou a autuação, e será abordado com mais vagar adiante neste voto.

Ao meu entender inexistiram motivos para a intimação prevista no artigo 247 § 4º do RICMS/12, para as hipóteses de não entrega (o que não é o caso) ou em entrega com inconsistências da EFD (também hipótese não presente nos autos), até porque os fatos geradores da autuação terem

ocorrido em 2018 ainda que as EFD tenham sido regularmente transmitidas em momento anterior à autuação, sem, contudo, reparar os erros e omissões ditos existentes pela empresa, e constatados ao curso dos trabalhos de auditoria.

Além disso, passível a aplicação do teor do artigo 251, § 2º do RICMS/12, segundo o qual “*não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco*”, o que em nada ajuda o contribuinte.

Tenho como pertinente tecer algumas considerações acerca da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem 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.

Este arquivo deverá 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 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 deste 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.

O Ajuste SINIEF 02/2009, assim determina em sua Cláusula décima:

*“Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.*

*§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.*

*§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:*

*I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;*

*II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.*

*§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.*

*§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula”.*

Já a Cláusula décima terceira, assim determina:

*“Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos”.*

Os prazos de entrega, na regra geral seriam, nos termos da Cláusula décima segunda, “até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração”, havendo, nos termos do Parágrafo Único, a possibilidade de a Administração Tributária da unidade federada alterar o prazo ali previsto.

Note-se que ao reportar inconsistências, o mencionado Ajuste SINIEF se refere apenas a aspectos técnicos dos arquivos, e não ao seu conteúdo.

Na legislação estadual, como dito, a matéria se encontra disposta nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Com efeito, o § 4º do artigo 247 do RICMS/12, com vigência entre 27/11/2015 a 31/10/2019, hoje revogado, portanto, explicitava que “o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”.

De igual forma, seria considerada inconsistência a apresentação de EFD sem os registros obrigatórios, ou parte deles, por exemplo.

Tal entendimento, inclusive, se encontra devidamente sustentado por Acórdãos como o CJF 0108-11/20-VD, julgado em 28/05/2020, cabendo destacar trechos do voto condutor do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acompanhado à unanimidade por seus pares, ao qual adiro integralmente:

*“Em seu recurso, o sujeito passivo alega nulidade, ao argumento de que não lhe foi concedido o prazo de trinta dias (mediante intimação), para correção das inconsistências da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme prevê o § 4º, do art. 247 do RICMS/12, vigente à época da ação fiscal.*

*Pois bem, a questão a ser dirimida diz respeito, portanto, à necessidade ou não de intimar o sujeito passivo para correção das inconsistências contidas na EFD. É o que passamos a abordar, não sem antes examinar o texto do dispositivo regulamentar citado pela recorrente, abaixo reproduzido:*

*‘Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

...

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências (grifo acrescido)’.*

*Como se pode depreender da leitura do texto regulamentar, o sujeito passivo deverá ser intimado, com a concessão de um prazo de trinta dias, nas hipóteses de não entrega ou entrega com inconsistência da EFD. Considerando que resta incontrovertido que a EFD foi entregue, discute-se a aplicação ao caso aqui tratado, da hipótese da INCONSISTÊNCIA.*

*A expressão inconsistência não é nova, mas adveio da legislação anterior, aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme referência expressa do art. 708-B, em seus parágrafos 3º e 5º, abaixo transcritos:*

*‘Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.*

...

*§ 3º Tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.*

...

*§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.*

*... (grifos acrescidos)’.*

*Como se pode ver, a norma do regulamento atual é resultado de uma transposição (quase que literal), de dispositivos já presentes na legislação aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme acima.*

*O alcance e dimensão da expressão ‘inconsistência’, já havia sido objeto de divergências interpretativas, presentes não somente no momento das ações fiscais, mas também nos julgamentos dos Autos de infração lavrados, a ponto mesmo de ter havido a necessidade de publicação da Instrução Normativa nº 55/14, regulamentando o procedimento de aplicação das sanções em face da apresentação de arquivos ‘inconsistentes’.*

*O item ‘3’ da IN 55/14, (ainda em vigor), disciplina a aplicação da multa de 5%, prevista no art. 42, descrevendo detalhes do procedimento e enunciando a dimensão conceitual que deve ser atribuída à expressão “inconsistência”, nos termos a seguir:*

*‘3 – A multa de 5% de que trata a alínea ‘i’ do inciso XIII-A do art. 42 deverá ser aplicada ao contribuinte que entregar, no prazo regulamentar ou após ter sido intimado, o arquivo eletrônico com todos os TIPOS DE REGISTRO e desde que sejam observadas a existência de inconsistências, sendo que:*

*3.1 – o arquivo eletrônico será inconsistente quando ficar constatado que:*

*3.1.1 - a totalização dos valores nele informados, relativos a determinado período de apuração, não reflete os mesmos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte;*

...

3.1.2 – [NÃO] sendo dispensado de determinada escrituração fiscal, os valores informados não refletem os mesmos valores totalizados a partir dos documentos fiscais referentes ao mês, conforme os seguintes exemplos:

3.1.2.1 - a totalização das informações do registro 50 é diferente daquela lançada no Registro de Entradas ou no Registro de Saídas;

...

Conforme se depreende a partir da leitura do texto acima, o conceito de inconsistência está associado, na legislação do Sintegra, à divergência entre os arquivos magnéticos e a escrita fiscal do contribuinte, de acordo com o subitem ‘3.1.1’, transcrito.

Tal compreensão, se encontra reforçada pela dicção do item ‘3.1.2.1’, reproduzido a seguir:

A IN citada, traz ainda os conceitos de “inconsistência por omissão” e “inconsistência por divergência”, em seus subitens ‘3.2.1.1’ e ‘3.2.2.1’, abaixo reproduzidos:

3.2 – as inconsistências apuradas mensalmente podem resultar das seguintes situações:

3.2.1 – OMISSÃO – caracteriza-se quando:

3.2.1.1 - se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos de determinado mês são inferiores aos lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais; ou

...

3.2.2 – DIVERGÊNCIA – caracteriza-se quando:

3.2.2.1 – se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos em determinado mês são superiores aos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais;

...  
Todas essas transcrições não deixam margem a qualquer dúvida, pois apontam de forma muito clara, no sentido de que a inconsistência deveria ser apurada, via de regra, a partir do confronto dos arquivos com a escrituração fiscal do contribuinte.

Tal conceito não pode, contudo, ser transposto à realidade atual da Escrituração Fiscal Digital, por um motivo muito simples, qual seja, os arquivos da EFD representam a própria escrituração fiscal do contribuinte, não havendo, por isso, parâmetro extrínseco que possa servir de medida para a caracterização da “inconsistência” dos arquivos enviados, nos termos referidos pelo § 4º, do art. 247 do RICMS/12, acima transcrito.

Cabe, por conseguinte, ao intérprete, a tarefa de atribuição de um sentido válido ao dispositivo regulamentar, dentre outros, de forma a compatibilizá-lo com todo o microssistema do imposto estadual em análise. Tal mister passa, assim, pela reconstrução da dimensão semântica a ser dada à expressão contida no caput do art. 247.

A solução dessa questão não passa, certamente, pela necessidade de intimação prévia do contribuinte, sempre que se configure ausência de registro de documentos fiscais em sua escrita (diferentemente do que sustenta a Recorrente), pois a tal conclusão, na maior parte das vezes, só é possível se chegar após o exame detido de sua escrita e a depuração de todas as notas fiscais emitidas e disponibilizadas no sistema público digital. Dito de outra forma, é um ente de juízo a que se chega somente ao final do procedimento de auditoria, quando já não mais existe a espontaneidade, inibida por força do termo de início lavrado.

Nem seria justo que assim o fosse, pois tal interpretação poderia estimular a que o sujeito passivo omitisse dolosamente o registro de documentos fiscais, na expectativa de que a auditoria tributária pudesse não o identificar, sem qualquer risco de ser multado, se considerássemos a necessidade de concessão da oportunidade de corrigi-lo, conforme defende a empresa.

Penso que a inconsistência, uma vez identificada, deve gerar, sem dúvida, a necessidade de intimação do sujeito passivo para saná-la, mas tal efeito jurídico, somente deve se impor na medida em que a distorção da EFD possa ser identificada, de plano, em função da incompatibilidade do livro considerado com o conjunto da escrituração fiscal da empresa.

No caso da presente autuação, o Livro Registro de Entradas somente deve ser considerado inconsistente (e, portanto, produzir o efeito jurídico referido), quando apresentar desconformidade com o Livro Registro de Apuração do ICMS, mais especificamente, quando o seu total não guardar correspondência com o valor transferido para o campo 'CRÉDITO PELAS ENTRADAS', no quadro de apuração do imposto a recolher do RAICMS.

Neste caso, é dever da fiscalização empreender esforços com vistas a sanar a 'inconsistência' do livro fiscal digital que foi transmitido para o servidor da SEFAZ/BA, antes mesmo de dar início aos procedimentos de auditoria pertinentes.

Tal compreensão, revela-se fundamental para avaliar a conduta adotada pelo preposto fiscal no presente processo, pois não seria possível levar a termo a auditoria fiscal em exame, se for notória a inconsistência das EFDs entregues, ou mesmo se se encontravam zeradas, o que, em se verificando, jamais poderia ensejar a lavratura do Auto de Infração, por ausência de registro dos documentos fiscais, sem antes haver a intimação do sujeito passivo para corrigir as inconsistências evidentes.

Nesse sentido, não há evidências de que as EFDs da empresa possuíssem inconsistências reveladas no período auditado, conclusão a que se chega pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados, tendo sido identificados, por exemplo, apenas sete documentos em janeiro/13, quinze em fevereiro/13, doze em março/13 e etc.

Ora, se não há inconsistência 'revelada', não se pode exigir que o preposto fiscal intime previamente o sujeito passivo para correção de arquivo, mormente porque só saberá que se encontram ausentes registros, de alguns poucos documentos, ao final de todo o procedimento fiscal, quando a espontaneidade já se encontra inibida, como já frisado.

Do exposto, entendo que embora se trate de multa formal por ausência de registro dos documentos fiscais na EFD, a intimação prévia não se fazia necessária neste caso.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas".

Com as considerações anteriormente feitas, 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 que 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, arcando este com o ônus da ocorrência de erros, omissões e/ou equívocos, acaso existentes.

Analizando as reiteradas observações de cerceamento do direito de defesa da autuada, e a realização de arbitramento, esclareço ter sido a acusação sido sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todas os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação posta, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução

ou mesmo exclusão, como proposto pelo autuante em sede de informação fiscal, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, reduzindo os valores inicialmente lançados.

Também não se há de falar ser o levantamento quantitativo medida extrema, e presuntiva, como feito, pois o mesmo está devidamente previsto na legislação como procedimento rotineiro de auditoria, inclusive com orientação quanto aos procedimentos a serem obedecidos pela Fiscalização. Certamente a defesa confundiu a realização do levantamento quantitativo, com a de arbitramento, entretanto, tais figuras não se confundem.

O arbitramento, com previsão no artigo 148 do CTN, possui a seguinte definição e requisitos:

*“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”. (Grifei).*

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

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

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

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

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

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

*“APELAÇÃO CÍVEL. 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 destaco, 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 no 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.

Diante da defesa ter vislumbrado nulidade no fato de o autuante não ter mencionado qual a alínea do inciso III, do artigo 42, da Lei 7.014/96, permito-me discordar de tal entendimento, diante do

fato de que a simples leitura do mencionado inciso conduz à óbvia conclusão de que a conduta violada pelo contribuinte se enquadraria unicamente na alínea “g”:

“g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque” (grifei).

Isso se apresenta como suficiente para o afastamento da pecha de nulidade posta pela defesa, uma vez estar a infração devidamente caracterizada, e o seu enquadramento legal, igualmente correto, sendo a apontada acima, a única hipótese para a aplicação da penalidade proposta pelo autuante, esclarecendo que na forma do artigo 142 do CTN, que foi, inclusive invocado em outro momento pela defesa, caber à autoridade administrativa responsável pelo lançamento apenas “sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Ainda que o autuante enquadrasse a penalidade de forma errônea, o que não é hipótese presente, cabe ao julgador a determinação da imposição da penalidade, podendo, inclusive, fazer o seu reenquadramento, quando do julgamento, o que reforça a inexistência da alegada nulidade, e concorre para a rejeição do argumento posto.

Por fim, em relação ao argumento de nulidade diante de entender que as infrações arroladas pelo autuante deveriam ser englobadas em um único Auto de Infração, e não desdobrada em mais duas Notificações Fiscais, esclareço que o artigo 40 do RPAF/99 assim prescreve:

“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes” (grifei).

Como visto, se trata inicialmente de uma possibilidade, e não de uma imposição regulamentar a lavratura de diversos Autos de Infração ou de Autos de Infração e Notificações Fiscais de forma simultânea e concomitante, respeitada a norma acima explicitada.

Como relatado, o Auto de Infração lança omissão de saídas, diante da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, ao passo que as duas Notificações Fiscais, de número 206977.0003/20-4 e 206977.0006/20-3, versam, respectivamente, sobre a entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal e falta de recolhimento, no prazo regulamentar de ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, a saber, notas fiscais emitidas pelo contribuinte sem a devida e necessária escrituração.

Por pertinência, esclareço que ambas já foram devidamente julgadas pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, resultando, nas seguintes Ementas:

“Acórdão JJF 0226-06/21NF-VD EMENTA: MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS, NOTAS FISCAIS FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA (EFD). Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Rejeitada as preliminares de nulidade. Infração subsistente. Instância única. Notificação Fiscal PROCEDENTE. Decisão unânime”.

“ACORDÃO JJF N° 0325-06/21NF-VD EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Em seus argumentos defensivos a Notificada suscita a nulidade por desmembramento e falta de prévia intimação para sanar os arquivos magnético com inconsistências no prazo de 30 dias indicando violar o art. 247, § 4º do RICMS/12, não sendo acatadas as mesmas, primeiramente por existir permissividade de desmembramento no art. 40 do RPAF/99, e da não aplicabilidade do art. 247 por não se tratar de inconsistências e sim ausência de registros de documentos fiscais. A alegação da não apresentação das Notas Fiscais da omissão, não prospera, pois, foram apresentadas as chaves das notas omitidas sendo estas de emissão própria. Instância única. Notificação Fiscal PROCEDENTE. Decisão Unânime”.

Analizando tais Acórdãos, se constata que os argumentos utilizados pela defesa foram quase os mesmos daqueles postos no presente Auto de Infração, inclusive quanto as “inconsistências” dos arquivos eletrônicos enviados.

Daí também se observa que as matérias notificadas não guardam qualquer relação com a ora discutida, o que torna legal e factível a aplicação do teor do Parágrafo único do artigo 40 do RPAF/99, afastando por completo qualquer pecha de nulidade que pudesse, ainda que de longe, ser vislumbrada.

Ademais, o fato de ser o julgamento da Notificação Fiscal realizada em instância única, na forma da previsão normativa, não impede que o contribuinte se socorra do controle da legalidade, exercido pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, o que desarma o argumento de qualquer cerceamento do direito de defesa de reapreciação do feito, como alegado.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o 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 ”.*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, além dos indicados na impugnação e acolhidos na informação fiscal (aplicação do percentual de perdas e inclusão de farinha de trigo no levantamento, quando tal produto possui substituição tributária), sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido 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 que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

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

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira*

*fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes”.*

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, 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”.*

Adentrando no mérito da autuação, esclareço que a matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

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

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

*Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De acordo com a legislação 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.

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

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

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, os quais se existiram, não foram apontados de forma precisa e pontual pela empresa autuada, quer em sua defesa, inclusive ao analisar o mérito da autuação, fala sempre em "inconsistências nos arquivos", sem, contudo, especificar precisamente quais seria elas, de forma vaga e genérica, subestimando a inteligência do julgador, pois sabido e este é entendimento pacificado no CONSEF, de que a omissão de documentos e de registros não vem a se constituir em "inconsistências", como sugere a empresa, razão pela qual tal argumento não pode ser aceito.

Certo é que tecnicamente os arquivos se encontram perfeitos, tanto que foram devidamente recepcionados pela SEFAZ, e devidamente validados sob o aspecto técnico.

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

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

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *"O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como*

*se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

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

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, como o foram, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

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

No processo existirão sempre três verdades:

- a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal;
- b) verdade descrita na impugnação do contribuinte;
- c) verdade do julgador.

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

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

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

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

Para tal argumento necessário se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), como já visto anteriormente.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, lembrando que os fatos geradores são do ano de 2018, ao passo que a autuação é do ano de 2020, ou seja, houve tempo suficiente para que em momento anterior ao da auditoria, o contribuinte constatasse tais equívocos e os corrigisse em sua escrituração fiscal, atentando para as disposições normativas a respeito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, a argumentação defensiva é genérica, incapaz de apontar de forma clara e objetiva a repercussão dos erros que confessa terem sido cometidos pela mesma, os quais chama erroneamente, como visto, de “inconsistências”, asseverando repercutirem no levantamento realizado, além do que o fato de terem sido autuados quatorze produtos, não significa que outros comercializados pela empresa não tenham tido as suas saídas omitidas, apenas estes foram selecionados, pela sua representatividade na atividade comercial da autuada, descabendo, pois, argumento em tal sentido.

Da mesma forma, ante a tese defensiva de que deveria o autuante se debruçar sobre outros elementos de prova para fundamentar suficientemente a sua conclusão, a fim de constatar se haveria real omissão de saídas e real ocorrência do fato gerador, e frente a conceituação e técnica do levantamento quantitativo já explicitada em momento anterior, há de se questionar quais seriam estes elementos, além da própria escrituração fiscal apresentada pela empresa, e pela qual é a única responsável?

Quanto a aplicação do artigo 3º da Portaria 445/98, no tocante às perdas, o próprio autuante, quando da sua informação fiscal, acolheu o argumento, reconhecendo não ter feito inicialmente tal aplicação, corrigindo e apresentando novo demonstrativo ajustado, no qual as perdas foram consideradas.

Em relação ao argumento de que o autuante teria aplicado a título de MVA, percentuais superiores ao previsto na legislação para arbitramento da base de cálculo, esclareço que a questão do arbitramento já foi devidamente enfrentada em momento anterior, sendo que a base de cálculo também já foi mencionada anteriormente, se encontrando no artigo 5º da Portaria 445/98, invocado, inclusive pela defesa em seu proveito, sendo o parâmetro, não a MVA como pretende a defesa convencer, mas sim, o preço médio das operações de saída no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento, o que demonstra, no mínimo, à vista dos percentuais apresentados na impugnação, altas taxas de lucratividade em tais produtos autuados.

Além disso, consta na mídia cuja cópia foi entregue ao contribuinte a lista dos preços médios apurados na autuação, os quais, podem facilmente ser aferidos e conferidos pela empresa, com base na sua movimentação comercial, e pelos documentos fiscais emitidos.

Diante do argumento defensivo de ter o autuante incluído no levantamento mercadorias sujeitas à substituição tributária (farinha de trigo), este, quando da informação fiscal acolheu e retirou a mesma do levantamento, o que acarretou a redução do valor lançado.

Quanto a entrega das notas fiscais e a concessão do crédito fiscal, esclareço que estamos na era da nota fiscal eletrônica, a qual existe apenas de forma digital, sendo acessível através do portal da nota fiscal eletrônica, de forma que a sua emissão, é, inclusive, comunicada ao destinatário da mesma, disponibilizando o vendedor/emitente o download ou encaminhar o arquivo eletrônico

da nota fiscal e seu respectivo protocolo de autorização ao destinatário, e em caso de que a forma de envio não estar regulamentada, tal envio que será feito ao destinatário pode ser ajustado entre o emitente e seu cliente.

No caso das notas fiscais de saídas, são documentos emitidos pelo próprio contribuinte, o qual tem pleno conhecimento da sua emissão, ainda que eventualmente não registradas em seus livros fiscais, descabendo, pois, o argumento posto, e ora não acolhido.

Quanto ao uso do crédito fiscal, este somente será possível quando da escrituração, ainda que extemporânea da nota fiscal, atendidos os procedimentos regulamentares para tal hipótese, inclusive mediante requerimento específico para o órgão fazendário do domicílio fiscal do contribuinte destinatário, respeitado e atendido o prazo decadencial.

Acrescento ainda, que tal consideração, ao aumentar as entradas, e tendo em vista o resultado apurado no levantamento (omissão de saídas), beneficia o sujeito passivo, pois aumentando as entradas, diante da consideração de tais notas, se diminuirão as saídas omitidas.

Ressalto o fato de não ter o contribuinte contestado os valores apurados quando da informação fiscal prestada, se limitando, em sua manifestação, em aduzir a nulidade da intimação realizada, sem trazer, tal como na impugnação, qualquer outro elemento de prova que pudesse se contrapor ao lançamento realizado.

A título de ilustração, informo que através do Auto de Infração 233080.0905/12-3, foi identificada a prática pela autuada de realização de operações sem a emissão de notas fiscais, oriunda de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, diante de realização de auditoria pelo mesmo autuante do presente processo, o que resultou no Acórdão JJF 050-03/13, de 27 de fevereiro de 2013, o que demonstra a reincidência e recorrência no cometimento da infração ora analisada, por parte da empresa, sendo que no caso citado, a mesma reconheceu o cometimento da prática de que foi acusada na infração 01 daquele Auto de Infração (falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2010 e 2011, no valor de R\$1.748,49, acrescido da multa 100%).

Quanto aos Acórdãos do CONSEF trazidos pela defesa ao amparo de seus argumentos, não podem ser acolhidos e/ou adotados, pois dizem respeito a situação diversas da presente autuação.

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

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal

sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Portanto, frente aos argumentos largamente expostos ao longo deste voto, tenho o lançamento como procedente em parte, no valor de R\$ 225.846,68.

### **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 **206977.0005/20-7**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 225.846,68**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III, alínea “g” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

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

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALDIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR