

A. I. N° - 2797570036/21-4
AUTUADO - LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S. A.
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - DAT/METRO IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/10/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0175-002-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de emitir o respectivo documento fiscal para a operação, deixou de recolher o imposto correspondente. Infração caracterizada em decorrência da constatação de saídas omitidas, através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarados (saídas). Revisão fiscal procedida pelo próprio autuante, alterou os valores inicialmente lançados, Infração subsistente em parte. **b)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido imposto por antecipação tributária, responsabilidade do próprio sujeito passivo. Ajustes realizados pelo autuante, em atenção aos argumentos defensivos, reduz o valor da exação, não mais contestado pelo contribuinte. Infração parcialmente subsistente. Negado o pedido para realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 14 de setembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 87.766,50, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **004.005.002.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada 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 omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos anos de 2016 e 2017, no valor total de R\$ 70.038,13, multa de 100%.

Infração 02. **004.005.011.** Falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de

estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos anos de 2016 e 2017, no valor de R\$ 17.728,37, sugerida multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 27 a 44, onde, após detalhar a autuação, inicialmente registra ter o autuante cometido equívocos de três sortes:

- Desconsiderou o saldo inicial do estoque decorrente da incorporação da Lafarge Brasil S. A., ocorrida em 01/12/2016;
- Desconsiderou alguns ajustes de códigos de produtos realizados pela empresa;
- Falseou alguns cálculos por ter aplicado simultaneamente medidas distintas, ora em sacos, ora em toneladas, para o mesmo produto.

Identificando os equívocos, diz ter refeito os cálculos apresentados, de onde se vê que os valores devidos a título de ICMS e de ICMS/ST são ínfimos (Doc. 03), e no que tange ao restante o Auto de Infração é improcedente.

No mérito, argui estarem as conclusões obtidas pelo autuante totalmente equivocadas, vez que, ao fazer o confronto das entradas e saídas de mercadorias no período autuado, a Fiscalização partiu de premissa de não haver estoque inicial do produto CP V LAFARGE PLUS (CPR) – SACO 40 Kg. (CÓDIGO 10051382).

Apresenta excerto extraído do Anexo 2 do Auto de Infração, que entende não deixar dúvidas de que esta foi a premissa adotada pelo autuante quando da análise da sua documentação contábil e que culminou com a lavratura do Auto de Infração.

Indica que ao apurar o montante de entradas e saídas de mercadorias, foi desconsiderado por completo o estoque inicial existente de 40,720 toneladas, conforme comprova cópia dos livros de Registro de Controle de Produção e Estoque (LRCPE), constante do Doc. 04, plotado.

Esclarece que o saldo inicial de estoques corresponde a transferência do estoque da Lafarge Brasil S/A, incorporada pela Holcim Brasil S/A, em 01/12/2016, tendo a empresa, logo em seguida, alterado sua denominação social para Lafargeholcim Brasil S/A (Doc. 05), apresentando recorte da Ata da Assembleia Geral Extraordinária em tal sentido.

Percebe que a data de registro do saldo inicial coincide com a data da incorporação.

Constata, após tais esclarecimentos, que para o produto 10051382, se o autuante tivesse somado o montante do estoque inicial (40,720 toneladas) com o montante das mercadorias que entraram no período (30,000 toneladas, equivalente a 750 sacos), teria verificado que possuía ao todo 70,720 toneladas de mercadorias.

Nesse passo, subtraindo-se do montante acima apontado as 34,400 toneladas (equivalente a 860 sacos) de mercadorias que saíram de seu estabelecimento, restaria um estoque final de 36,320 toneladas, justamente o montante declarado em sua EFD, conforme se depreende do demonstrativo que apresenta.

Vê nítida que a diferença apontada no Auto de Infração decorre da desconsideração do montante do estoque inicial existente à época dos fatos geradores.

Com relação à mercadoria CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777), fala que a cobrança em comento deve ser cancelada, haja vista que nesse caso, o autuante igualmente deixou de atentar para o fato de que possuía estoque inicial de 10 toneladas, conforme comprovam os livros Registro de Controle de Produção e Estoque (LRCPE), (Doc. 04), cuja cópia apresenta.

Dessa forma, se acrescentando ao saldo inicial as 3.822,500 toneladas das mercadorias que entraram no período, tem que o estoque total seria de 3.853,50 toneladas, e sendo abatido deste montante a saída de 3.290,900 toneladas, sobraria saldo de 562,600 toneladas, não havendo, portanto, qualquer divergência com os valores informados na EFD, devidamente colada em seu espelho.

Destaca que todas estas informações constam do próprio Anexo 2 do Auto de Infração, em especial no arquivo “RNFE16” (resumo das entradas por item), onde consta a entrada de 76.870 sacos de CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777), que equivalem a 3.753,5 toneladas, bem como consta no arquivo “RNFS16” (resumo das saídas por item), a saída de 65.818 sacos, que equivalem a 3.290,9 toneladas da mesma mercadoria.

Atribui que as diferenças apontadas decorrem do fato de ter desconsiderado o estoque inicial existente das mercadorias CP V LAFARGE PLUS (CPR) – SACO 40 kg (CÓDIGO 10051382) e CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777), mister se faz seja reconhecida a ilegalidade do crédito tributário supostamente devido no período de 2016.

Aponta a seguir, que em 2017, o autuante entendeu terem ocorrido omissões das mercadorias CP V LAFARGE PLUS (CPR) – SACO 40 kg (CÓDIGO 10051382) e CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777), entretanto, os fundamentos utilizados pelo mesmo se encontram equivocados, em razão da existência de divergência no método de cálculo das operações, conforme demonstrará.

Relativamente ao produto CP V LAFARGE PLUS (CPR) – SACO 40 kg (CÓDIGO 10051382), aduz que ao apurar a entrada e saída das mercadorias, o autuante ao invés de utilizar uma única unidade de medida, acabou apontando as quantidades de mercadoria ora em toneladas, ora em número de sacos de cimento, transcrevendo os apontamentos do mesmo.

Explicita que não obstante as informações apontadas pelo Fisco estarem corretas, a realização do cálculo das entradas e saídas, bem como do estoque inicial e final sem a devida uniformização e conversão para uma única unidade de medida, seja para toneladas, seja para sacos de cimento, acabou gerando a discrepância na apuração dos valores e, consequentemente, resultou na cobrança indevida de ICMS e ICMS/ST.

Expõe os dados relativos a valores e as unidades e medidas adotadas no levantamento.

Percebe que a utilização de duas unidades de medida acabou por gerar divergências no montante das mercadorias que entraram e saíram do seu estabelecimento, sendo possível, uma vez convertida e padronizada a unidade de medida para aferição das entradas e saídas, constatar que em nenhum momento houve omissão de entrada de mercadorias, como quis fazer crer o autuante, de acordo com demonstração que apresenta.

Conclui restar cabalmente demonstrado não haver omissão de entrada no presente caso, sendo medida de rigor o cancelamento da cobrança desta parcela.

Quanto a mercadoria CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777) tido como apresentado omissão de entradas em 2017, igualmente se mostra equivocado o resultado obtido.

Justifica pelo fato de como se depreende das informações constantes da planilha “RI2016”, linha 200, do Anexo 2 do Auto de Infração, no Inventário de 2016 restaram registradas 18,425 toneladas, que equivalem a 268 sacos do produto CP II Z 32 CAMPEÃO (CPR) – SACO 2-KG, inicialmente registrado no código 10051380.

Lembra que posteriormente, em 31/05/2017, após efetuar atualização do “ledger de material”, em decorrência de alteração no código do produto de 10051380 para 10053777, tendo efetuado a transferência do saldo de 18,425 toneladas (equivalente a 268 sacos), que havia sido registrada no

Inventário de 2016 do código antigo para o novo código, mediante registro no LRCPE, conforme comprova o documento de número 1018405083, cuja imagem acosta aos autos.

Pontua que o autuante, ao apurar a quantidade da mercadoria que deu entrada no período, ao invés de abater o saldo que foi transferido para o código 10053777, considerou a totalidade ali registrada, qual seja, 3.857,675 toneladas (equivalente a 76.653 sacos), o que sem dúvida levou a uma distorção da quantidade de mercadoria que efetivamente entrou em seu estabelecimento no período de 2017.

Diante disso, a fim de melhor demonstrar, traz demonstrativo que elaborou, no qual, todas as unidades de medidas foram convertidas para toneladas.

Observa que tal demonstrativo não deixa dúvidas de que somente poderiam ser tributados 390,5 sacos, que resultaria no ICMS/ST no valor de R\$ 115,66.

Reitera a necessidade de revisão desta parcela do lançamento, a fim de que seja parcialmente cancelado o crédito tributário incidente sobre a operação com a mercadoria de código 10053777, no exercício de 2017.

Para a mercadoria de código 10054670, que vem a ser CP V ARI PLUS MONTES CLAROS (CPR) – SACO, teve apontada a ocorrência de saída de 419.520 sacos, equivalente a 376.344 toneladas, sem a emissão de nota fiscal.

Após repisar os dados apurados na autuação, com a indicação de que teriam entrado no estabelecimento 9.408,6 sacos, garante que analisando as notas fiscais emitidas para tal produto no período autuado (Doc. 06), é possível se verificar terem entrado no estabelecimento apenas 384.600 toneladas, equivalente a 9.615 sacos do produto.

Destaca ter tal fato ocorrido nos demais lançamentos, tendo o autuante se utilizado de duas unidades de medida para apurar as entradas e saídas, o que inevitavelmente levou a uma distorção na quantidade de produtos, conforme indica em tabela.

A fim de melhor demonstrar o equívoco na apuração das operações praticadas, traz demonstrativo, no qual assevera constar de forma clara a quantidade efetiva de produtos que entraram e saíram do estabelecimento e, por conseguinte, o montante sobre o qual deverá recair a cobrança do imposto.

Dele, extraí que, diversamente do asseverado pelo autuante, o ICMS poderia recair apenas sobre uma parcela mínima de 960 sacos.

Em relação ao produto de código 10056909, garante ser situação igual à apontada no item anterior, diante do entendimento de ter omitido a saída de 610,81 toneladas da mercadoria CP II F 40 MONTES CLAROS (ANCY), reproduzindo as premissas da autuação.

Sustenta que a diferença apontada pela Fiscalização decorreria do equívoco cometido pelo autuante, na apuração das saídas das mercadorias acompanhadas de nota fiscal.

Relata, mais uma vez, ter, em novembro de 2017, atualizado o “ledger de material”, em decorrência de alteração no código do produto de 10056909 para 10054666, tendo efetuado a transferência do saldo de 646,240 toneladas das referidas mercadorias para o novo código, mediante registro no LRCPE, conforme comprovam os documentos de número 1021407477 e 1021407444, cujas imagens aporta aos autos.

Em dezembro de 2017, registrou a entrada de 38,320 toneladas do produto de código 10054666 (Doc. 07), dando saída às mesmas 38,320 toneladas naquele mês (Doc. 08), plotando imagem comprobatória de tal operação.

Ressalva, contudo, que no mês que o antecedeu (novembro de 2017), não registrou nenhuma entrada, mas deu saída a 646,240 toneladas do produto de código 10054666 (Doc. 07), apresentando planilha relativa a tal documento.

Tem como óbvia que a ausência de declaração de entrada se deve ao fato de que os produtos deram entrada sob o código 10056909, sendo transferidos posteriormente para o novo código cadastrado.

Daí resulta que se abatendo esse montante a diferença entre o total das entradas e o total das saídas de apenas 0,070, como restou devidamente apontado na EFD.

Ademais, considerando que as 646,240 toneladas do produto 10056909 (atualizado para 10054666), foram acompanhadas das respectivas notas fiscais, tem que ser o total das saídas com notas fiscais, o que perfaz 4.720,970 toneladas e não 4.074,730 toneladas, conforme aludido pelo Fisco.

Sustenta que por se tratar de mercadoria vendida a granel, a diferença não se computa por quantidade de sacos vendidos, mas sim, em toneladas, que passou a se expressar na razão do demonstrativo elaborado.

Constata, pois, diante disso, que em hipótese alguma, a diferença nas saídas poderá representar 610.810 toneladas, eis que com os novos valores, a omissão relativa às entradas, cuja modificação ao Anexo 2 ao Auto de Infração expressa a tributação que indica em planilha, o que reclama a retificação dessa parcela do lançamento, haja vista que para tanto, basta simples cálculo aritmético.

Aduz que o Auto de Infração tem como ponto de partida supostas diferenças de estoques da empresa, tendo em sua impugnação apresentado inúmeros documentos e esclarecimentos que comprovaram, indubitavelmente que, ao contrário do apontado pelo autuante, não há tamanha discrepância entre as omissões de entradas e de saídas do estoque do estabelecimento, razão pela qual a presente acusação fiscal deve cair parcialmente por terra.

Caso assim não se entenda, postula pelo reconhecimento da necessidade de realização de diligência, para que o autuante possa realizar novo cálculo das omissões de entradas e saídas, com base nos documentos acostados aos autos e esclarecimentos prestados, que reduz absurdamente o *quantum* devido.

Para tanto, indica seu assistente técnico.

Ante o exposto, pese o provimento da presente impugnação, para que seja parcialmente cancelado o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração em tela, mantendo-se a exigência fiscal somente em relação aos valores reconhecidos como devidos, conforme cálculos anexos (Doc. 03).

Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial pela produção de prova pericial e pela juntada posterior de documentos, inclusive, realização de sustentação oral.

Finaliza, pedindo o cadastramento do advogado, para fins de recebimento das informações no presente feito, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 123 a 130 esclarece em relação ao argumento defensivo de que não teria considerado no levantamento fiscal o estoque existente em 31/12/2016, ser sabido ter a fiscalização como base dos trabalhos que realiza a documentação fiscal apresentada e assinada/certificada pelo contribuinte.

E foi assim que a ação fiscal foi desenvolvida, considerando na EFD em 01/12/2016 ou data anterior, a título “Estoque Inicial”, trazendo como exemplo, a DMA daquele mês, transmitida pela autuada, cujo recorte apresenta, bem como a declaração de Estoque nesta mesma DMA.

Fala ser sabido da existência do Bloco K (livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque), na EFD – Escrituração Fiscal Digital, transcrevendo o teor do Ajuste SINIEF 25/2016.

Registra, após copiar os artigos 247 e 248 do RICMS/12, não ter a autuada declarado o livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, Bloco K, na sua EFD – Escrituração Fiscal Digital, e quanto as cópias apresentadas do suposto livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque pela defesa aos autos, se reporta a tais artigos.

Verifica que a autuada não trouxe aos autos nenhuma prova do registro da Nota Fiscal 22.179 na sua escrita fiscal, baseando sua argumentação, exclusivamente, na decadência do Crédito Tributário.

Lhe parece não ter observado o fato de que não se está exigindo nenhum valor a título de tributo lançado por homologação, conforme enfatiza o artigo 150, da Lei nº 5.172/66, reproduzido.

Atenta para os destaques nos artigos 249, § 1º, e 251, § 2º, ambos do RICMS/12, transcritos, concluindo não ter validade jurídica o suposto livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, não declarado na EFD, e anexado aos autos, o mesmo ocorrendo em relação à mercadoria CP II Z 32 MONTES CLAROS (CPR) – SACO 50 (CÓDIGO 10053777), argumento de fls. 34 a 36.

Quanto a equívoco na apuração dos valores em decorrência da unidade de medida adotada – parte expresso em quantidades de sacos de cimento e parte em toneladas, além da desconsideração dos ajustes de códigos no exercício de 2017, tem como desnecessário informar que as unidades declaradas na EFD são realizadas pela autuada e, obviamente, da sua inteira responsabilidade, tendo comprovado que em se tratando das mercadorias sob código 10051382, 10053777 e 10054670, conforme alegado às fls. 36 a 42, tiveram inconsistência na conversão de unidade de medida no inventário (estoques declarados em 31/12/2016 e 31/12/2017). Assim, foram devidamente retificados nesta Informação Fiscal.

Em se tratando da mercadoria de código 10056909, após copiar a alegação defensiva, aponta terem sido agrupadas (reclassificadas) as mercadorias 10056909 para 10054666, conforme esclarecimento da Autuada das fls. 42 a 46. Reclassificação de 610,810 t, e uma vez acolhidas as alegações defensivas do item 3.2, o demonstrativo de débito das infrações foi retificado na forma que apresenta.

Diante do exposto, requer a procedência parcial do Auto de Infração.

Devidamente cientificado da informação fiscal prestada, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico em 02/06/2022 (fls. 134 e 135), com prazo para manifestação, o sujeito passivo não se manifestou.

Foi o feito encaminhado para instrução e julgamento ao CONSEF em 10/08/2022 (fl. 136), recebido em 12/08/2022, e distribuído a este relator em 19/08/2022 (fl. 136-v).

Presente ao julgamento, o advogado da empresa, Dr. Leonardo de Castro Araújo, OAB/RJ 236.499, que em sustentação oral, observou ter o relatório trazido todos os pontos específicos arguidos pela defesa, ressaltando o ponto da aferição inicial do estoque, não acolhido pelo autuante.

Lembra ter juntado a impugnação documentos que comprovam a desconsideração do estoque advindo da incorporação, podendo ter havido falha sistêmica, e que considerado, bate com os dados apurados pela empresa. Reitera a importância de tal consideração.

VOTO

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

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência expressa se deu de forma eletrônica através do Domicílio Tributário Eletrônico, cuja leitura ocorreu em 07/07/2021 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 08 a 23, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 24.

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

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, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Fabricação de cimento”, estabelecido no município de Candeias.

Inexistem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito, não sem, entretanto, analisar e me posicionar frente ao pedido para realização de diligência.

Inicialmente, pertinente se esclarecer quanto a desnecessidade de, em diligência fiscal, de assistente de perícia, figura mais apropriada quando da realização de perícias.

Quanto ao pedido propriamente dito, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

II - de perícia fiscal, quando:

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

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

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

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

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, além do fato de que ao longo da instrução do feito, o autuante, quando da sua informação fiscal, ter ajustado o levantamento, em atenção a elementos e argumentos de prova trazidos pela defesa.

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

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

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

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

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

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

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

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

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

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

Como bem pontuado pelo autuante em sua informação fiscal, os dados do levantamento foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte, sendo importante esclarecer ser ela uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

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, inserido 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 substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

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

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

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

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

Em relação ao método adotado pela Fiscalização, como se verá em momento posterior, 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, foram apontados de forma efetiva pela empresa autuada, com base nos demonstrativos elaborados pelo próprio autuante quando da autuação, e que foram devidamente retificados quando da sua informação fiscal.

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

Quanto ao mérito da autuação, as infrações 01 e 02 resultam, como já dito em momento anterior, da aplicação de Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o 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 o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, 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.

Importante esclarecer que a acusação fiscal na infração 01 é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

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

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, 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 CIVEL. 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”.

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

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

Odeté Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, *RT*, 2^a 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 carregar 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*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, *RT*, 1 6^a 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.

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, reitero.

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, é que se reveste o princípio da verdade material.

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

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

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

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

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

A infração 01 decorre do descumprimento da obrigação de emitir notas fiscais quando da realização de operações de saídas de mercadorias tributadas, enquanto a infração 02, decorre de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a retenção e recolhimento de tal parcela, pelo substituto tributário (autuado), decorrendo da infração anterior.

No caso presente, não se há de falar em perdas, diante da atividade econômica desenvolvida pela empresa de fabricação de cimento, não contemplada no artigo 3º da Portaria 445/98.

No caso em comento, a tese defensiva se lastreia em três argumentos básicos: a desconsideração do saldo inicial do estoque decorrente da incorporação da Lafarge Brasil S. A., ocorrida em 01/12/2016, a desconsideração de alguns ajustes de códigos de produtos realizados pela empresa, e a utilização em alguns cálculos de aplicação simultânea de medidas distintas, ora em sacos, ora em toneladas, para o mesmo produto.

O autuante, quando da informação fiscal, reconheceu os argumentos defensivos da autuada, ainda que tenha mencionados o fato da mesma não ter trazido aos autos nenhuma prova do registro da Nota Fiscal 22.179 na sua escrita fiscal, baseando sua argumentação, exclusivamente, na decadência do Crédito Tributário, o que não se constatou da leitura dos termos da impugnação apresentada, sequer que tal Nota Fiscal tenha sido arrolada no lançamento, ou que o tema decadência tenha sido invocado pela defesa.

De igual modo, fala, reiteradamente, em Notificação Fiscal, quando em verdade se trata de Auto de Infração.

Em relação ao argumento defensivo da ausência de estoque inicial de mercadorias no levantamento, apresentou plotagem com a informação contida na EFD do mês de dezembro de 2016, na qual a própria autuada informa a inexistência de estoques (fl. 125), sendo esta informação de sua responsabilidade única, consoante visto linhas acima.

Ressaltou a não indicação na EFD dos dados do livro de Controle de Produção e Estoque por parte do contribuinte, o que prejudicou a aceitação de alguns dos argumentos defensivos apresentados.

Quanto aos demais argumentos trazidos pela defesa, analisou pontualmente um a um, acolhendo vários deles, especialmente quando a mudança de códigos de produtos ocorridos, ter unificado as unidades de medidas consideradas no levantamento, bem como feito os ajustes entendidos como necessários para a prevalência da verdade material

Por tal motivos, e até mesmo pela ausência de manifestação da autuada, o que pode ser considerada concordância tácita, acolho sem ressalvas os valores indicados na informação fiscal,

e tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$ 23.818,77, de acordo com o seguinte demonstrativo, cópia daquele inserido na fl. 130 dos autos:

Infração 01

2016 R\$ 12.283,10

2017 R\$ 7.090,98

Infração 02

2016 R\$ 2.456,62

2017 R\$ 1.988,07

A título de ilustração, informo que através do Auto de Infração 276468.0203/15-1, lavrado contra a mesma empresa autuada, foi identificada a mesma infração (omissão de saídas de mercadorias), oriunda de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, o que resultou no Acórdão CJF 0246-11/17, de 24 de agosto de 2017, sendo esta, ao que tudo indica, prática usual da empresa autuada.

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 2797570036/21-4, lavrado contra **LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.818,77**, acrescido das multas de 60% sobre 4.444,69 e de 100%, sobre R\$ 19.374,08, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR