
PROCESSO	- A. I. N° 279692.0002/19-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CLARO S.A.
RECORRIDOS	- CLARO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2 ^a JJF n° 0133-02/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2023

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0101-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, inciso IV, autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, quando constatada omissão de entrada de mercadorias mediante procedimentos de auditoria fiscal. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas mediante auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarado (entradas). Mantido o acolhimento parcial dos argumentos defensivos, no sentido de elidir em parte a acusação fiscal. Regularidade dos procedimentos de auditoria aplicados, em atendimento ao regramento normativo vigente; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 6º, inciso IV, atribui solidariedade à pessoa física ou jurídica que detiver, se desacompanhada de documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea. Refeitos os cálculos em sede de informação fiscal. Mantida a parcial procedência da infração; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 12-A, obriga ao adquirente de mercadorias (sobre as quais incida o imposto nas operações subsequentes, que não estejam isentas do imposto, ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária pretéritas com encerramento da fase de tributação) destinadas à comercialização a proceder à antecipação parcial do imposto para as operações subsequentes. Mantida a parcial procedência da infração. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Negado o pedido de realização de nova diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício (fl. 327) e Voluntário (fls. 337 a 357) em face da Decisão da

2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, implicando desoneração do Sujeito Passivo no montante de R\$ 223.754,49 ao tempo da decisão (fl. 329).

O Auto de Infração foi lavrado em 26/03/2019 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 067.402.257) em 04/04/2019 (fl. 29), para exigir ICMS no montante histórico de R\$ 384.881,54, agravado por multas de 60% (Infração 3) e 100% (Infrações 1 e 2) sobre o valor lançado, e acréscimos legais.

Ao Sujeito Passivo foi imputado o cometimento de três irregularidades no dia 31/12/2017, todas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2017, enunciadas da seguinte maneira:

Infração 01 – 04.05.05: *Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as diferenças de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Tudo apurado conforme Anexos A e A1, A EFD's e NF Eletrônicas. Os Anexos A e A1 estão apensos a este PAF em meio magnético e papel, cujas cópias foram entregues ao contribuinte. [...]. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96 C/C art. 13, inciso II, da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 78.097,75 [mantido: R\$ 68.129,32 - fl. 251]*

Infração 02 - 04.05.08: *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Tudo apurado conforme Anexos C, B1 e A EFD's e NF Eletrônicas. Os Anexos C e B1 estão apensos a este PAF em meio magnético e papel, cujas cópias foram entregues ao contribuinte. [...]. Enquadramento legal: Art. 6º, inciso IV, art. 23, inciso I da Lei 7.014/96 C/C art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 281.453,01 [mantido: R\$ 233.212,21 - fl. 251]*

Infração 03 - 04.05.09: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Tudo apurado conforme Anexos B e B1 e A EFD's e NF Eletrônicas. Os Anexos B e B1 estão apensos a este PAF em meio magnético e papel, cujas cópias foram entregues ao contribuinte. [...]. Enquadramento legal: Art. 6º, inciso IV, art. 23, inciso II da Lei 7.014/96 C/C art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 25.330,78 [mantido: R\$ 20.989,11 - fl. 251]*

O cerne da lide diz com a higidez do procedimento fiscal, que o Sujeito Passivo aduz abusivo, tendo comprovado em parte, perante o primeiro grau de julgamento, a sua insubsistência parcial nas três infrações.

Assim, o contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de julgamento, com **Defesa** (fls. 31 a 45), aparelhada por documentos e mídia digital com arquivos eletrônicos (fls. 46 a 113); **Informação Fiscal** (fls. 116 a 122), sustentando a manutenção do lançamento; **Manifestação da Defendente** (fls. 160 a 164), insistindo em realização de diligência fiscal; **Diligência Fiscal** (à Inspetoria de Origem) - com *Requisições* (fl. 125 e 172); *Informações* (fls. 130; 177 a 178); *Manifestação* (fls. 160 a 164); “*Impugnação*” (fls. 188 a 210, reiterada às fls. 211 a 234), aparelhada por documentos e mídia digital com arquivos eletrônicos (fls. 235 a 241); nova *Informação* (fls. 244 a 251, culminando com a revisão do lançamento para as três infrações); nova *Manifestação* (fls. 274 a 284), requerendo nova diligência fiscal.

A 1ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte (fls. 289 a 327), consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

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

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

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

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

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

Quanto à nulidade suscitada, ao argumento de não ter o autuante comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher. E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 32, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resumo de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

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

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

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

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

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

(...)

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

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

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

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

V - pagamentos não registrados;

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

a) instituições financeiras;

b) revogada;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado (autuado) tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, como acontecido no feito.

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

‘TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ONUS DA PROVA. O

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

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

Já o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias realizado, como se verá adiante, caso superadas as preliminares, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

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

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

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

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

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

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À 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 nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização.

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

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

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

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

Exige:

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

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfio os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

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

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

Em relação ao pleito para a realização de nova diligência, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

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

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

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, além do fato de que ao longo da instrução do feito, foram determinadas diversas diligências, inclusive com reabertura de prazo de defesa, tendo o autuante, quando da sua penúltima intervenção no processo, ajustado o levantamento, em atenção a elementos e argumentos de prova trazidos pela defesa.

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

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

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

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

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

caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

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

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

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

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

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

Assim, se justifica a rejeição das arguições preliminares.

No mérito, da análise dos elementos constantes nos autos, as acusações postas se reportam à realização de auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

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

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

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

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

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

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

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

(...)

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

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

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de entradas, abordada nos artigos 7º e 8º da referida Portaria, na redação vigente à época dos fatos geradores:

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

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

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

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

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

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

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

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

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias entraram no estabelecimento autuado sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações.

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

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

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, registrando ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação, por força de diligência determinada para tal.

Logo, num primeiro momento, diante do fato de terem sido observados os princípios de auditoria aplicáveis ao caso, bem como os do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, 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 ou improcedência, aspectos já analisados em sede preliminar.

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

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

impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

exercício do contraditório.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a **Escruturação Contábil Digital (ECD)** e a **Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)**, vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes.

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

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

Assim havendo mercadorias já lançadas no sistema da empresa, mas ainda não entradas fisicamente no estabelecimento, por exemplo, tais operações e quantidades deveriam ser indicadas no Registro de Inventário

como mercadorias suas em poder de terceiros, no caso ou as transportadoras ou seus fornecedores, o que não se tem notícias nos autos, inclusive, como textualmente afirmado na sessão de julgamento, o próprio advogado não confirma, apenas “acredita” assim proceder o contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica, baseado nas informações fiscais prestadas pelo contribuinte autuado em sua escrituração fiscal, e notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E neste ponto, reconheço que simples alegação de ocorrência do fato tido como infracional, sem a necessária e imprescindível demonstração de sua ocorrência, que não é absolutamente a hipótese dos autos, não tem o condão de obrigar o contribuinte, que deve, para não se submeter à exigência indevidamente cobrada, de forma e modo claro e preciso demonstrar o vício na formação do ato administrativo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Infração 01 R\$ 68.129,32

Infração 02 R\$ 233.212,21

Infração 03 R\$ 20.989,11

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

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

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

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

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

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a

serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

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

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

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

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

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

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

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e científicá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

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

Foi interposto recurso de ofício.

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, aduziu razões recursais parcialmente reiterativas da Defesa (já exaustivamente transcritas no relatório do acórdão recorrido, a que se pede vênia para reportar como se aqui se as houvesse transcrita), a seguir delineadas:

- A. Que, preliminarmente, o Auto de Infração é nulo, por prejuízo ao direito de defesa e indevida inversão do ônus da prova, uma vez constatado que parte dos itens autuados não foi analisada pelo Autuante, impedindo-lhe de realizar plenamente seu direito de defesa, a saber, 10 itens essenciais ao estoque, sem a sua listagem e sem o cruzamento das respectivas saídas, citando exemplos, e concluindo com a dicção do art. 7º, inciso I da Portaria nº 445/98 que resume na asserção: *“a presunção não significa um ‘cheque em branco’ dado pelo legislador ao Fisco. Pelo contrário, para aplicá-la, a D. Autoridade Fiscal deve percorrer o caminho delineado pela legislação”*.
- B. Que, no mérito, o Auto de Infração é improcedente por inexistir diferença de estoque, tendo-se recusado o preposto da Autoridade Fiscal a analisar todas as notas fiscais, tendo a Recorrente apresentado tabela com 190 notas fiscais que não foram consideradas pela fiscalização (doc. 5 da impugnação, citando exemplos), e afirmando que *“não relacionou os referidos 190 itens por questões relacionadas à economia processual, tendo apresentado apenas alguns exemplos (no caso, foram 6) no intuito de ilustrar a inconsistência da autuação fiscal”*, destacando operações com entradas de bens destinados ao ativo imobilizado; entradas e saídas decorrentes de transferências; remessas de mercadorias para conserto ou reparo, e por conta de comodato.
- C. Que, ainda no mérito, improcede a presunção de omissão de saídas a partir da acusação de omissão de entradas (item 1 do Auto de Infração), pois a referida omissão de entrada não restou caracterizada, sendo fruto de uma análise imprecisa das operações da Recorrente.
- D. Que, ainda no mérito, improcede a atribuição de responsabilidade solidária na omissão de entrada (item 2 do Auto de Infração), afirmando que as duas condições alternativas para tal imputação previstas no art. 10, inciso I, da Portaria 445/98 - se a mercadoria ainda estiver em estoque ou se tiver saído sem tributação - não foram evidenciadas no Auto de Infração.

E. Que, subsidiariamente, as multas devem ser aplicadas de modo proporcional às infrações supostamente cometidas, pois o tributo não pode ter destinação a punir, do mesmo modo que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado (inteligência do art. 3º do CTN), fazendo alusão a julgados do STF e postulando, ao menos, “*a sua redução para 20% (vinte por cento) do valor do imposto exigido, nos termos da jurisprudência do STF*”.

Conclui postulando o cancelamento integral dos supostos débitos objeto do lançamento, ante a nulidade e improcedência, repisando o pleito subsidiário de redução da multa a 20% do valor do imposto. Protesta pela produção de todas as provas admissíveis, pela sustentação oral, e pela intimação exclusiva em nome da patrona cujo nome, endereço físico e endereço eletrônico são declinados na peça recursal.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados em 12/12/2022. Considero-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta, quem nos encaminhou em 28/03/2023 memoriais entregues pelo Recorrente.

Trago, pois, os autos a esta sessão de 29/03/2023, para julgamento, oportunidade em que se fez presente a representante da Recorrente, a Dra. Juliana Cristina de Godoy Arriagada, OAB/SP nº 375.491, que fez uso regimental da palavra.

É o relatório.

VOTO

Conheço de ambos os recursos, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade, cabimento e alçada (arts. 169 e 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o “RPAF/99”).

RECURSO DE OFÍCIO

Cabe a esta Câmara avaliar se agiu com acerto o órgão julgador de primeiro grau, ao reduzir o montante do lançamento (decorrente de auditoria de estoques, que acusou omissão de entradas de mercadorias, atribuiu responsabilidade por tributo sujeito à substituição tributária cujo adimplemento não poderia ser comprovado ante a presença de mercadorias sem escrituração de nota fiscal, e imputação de antecipação parcial do ICMS), ao reconhecer que em sede de diligência fiscal a Fiscalização procedeu com acerto a ajustes nos demonstrativos.

Ou seja, a partir da constatação de que o Autuante cumpriu com os ajustes sinalizados já no primeiro instrumento de requisição de diligência fiscal (fl. 125), para excluíssse “*do lançamento original as operações de entrada e saídas a título de transferências internas, que não representem operações tributadas pelo ICMS*”, houve acolhimento da redução empreendida.

Constatou que a retificação ocorreu de modo consistente com a legislação do ICMS baiano, e mesmo com enunciado da súmula deste CONSEF (*Súmula do CONSEF nº 8: Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*).

Nada vejo a desmerecer os ajustes, por isso tenho como desprovido o Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Constatou que o requerimento de intimações exclusivamente em nome da advogada que subscreveu o Recurso Voluntário foi, como costuma ser, regular e parcialmente atendido, em conformidade com o disposto nos arts. 108 e 109 do RPAF/99.

É que a intimação da pauta via Diário Oficial eletrônico indicou, como de costume neste CONSEF e em atenção ao requerimento expresso, o nome de um dos subscritores do Recurso Voluntário, não havendo previsão regulamentar neste caso para intimações pela via postal:



SECRETARIA DA FAZENDA

Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL - CONSEF
EDITAL(IS) DE CONVOCAÇÃO
(SESSÃO VIRTUAL)

O Presidente do Conselho de Fazenda Estadual, com base no art.51, do Regimento Interno, aprovado pelo Decreto n. 7.592/99 convoca os Senhores Conselheiros e Julgadores, o(s) representante(s) da PGE/PROFIS e Advogados, legalmente constituídos. Aqueles não julgados serão incluídos na(s) pauta(s) da(s) sessão(ões) seguinte(s), independente de publicação, de acordo com o art. 67, I, do Regimento Interno:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL através de **VIDEOCONFERÊNCIA** - Data: 29/03/2023
às 14:00

RELATOR(A): HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA
Auto de Infração - 2796920002196 - Recurso de Ofício e Voluntário: Autuado(a) CLARO S.A. -
Autuante(s) - PAULO ROBERTO S MEDEIROS - Advogado(s): Mauricio Pedreira Xavier

De resto, constato que o Sujeito Passivo fez contato tempestivo com a Secretaria, por meio de um de seus procuradores, de modo a se ter habilitado para participar da sessão virtual. Ou seja, toda a oportunidade de participação contraditória desenvolveu-se satisfatoriamente, e de modo regular.

Portanto, não há nulidades a acolher sobre esse tema.

Ainda a título preliminar, compulso os autos e não vislumbro a nulidade aventureada, de prejuízo ao direito à ampla defesa e indevida inversão de ônus de prova, pois tanto o lançamento quanto a diligência fiscal foram hábeis em fornecer elementos bastantes para que a Recorrente oferecesse sua defesa. A imputação é clara, e os papéis de trabalho com os quais foram construídos os elementos para a enunciação das infrações, dando conta do levantamento quantitativo de estoques e de cada omissão constatada, foram reiteradamente fornecidos à Recorrente.

Sou pela rejeição também dessa preliminar de nulidade.

Adentrando o mérito, compulso os dados oferecidos pelo Sujeito Passivo e não encontro neles nada que não haja sido enfrentado em primeiro grau. Por exemplo, a indicação de “*tabela com 190 notas fiscais*” resulta na verdade de indicação empreendida pela Fiscalização, no bojo de diligência fiscal.

Vale dizer, o feito se resolveu por meio da linguagem das provas: cabia à Recorrente afastar a acusação minuciosamente empreendida, pois salvo se a improcedência não resultar do conjunto de provas, sem a contestação do fato admitir-se-á como verídico o relato do lançamento (art. 140 do RPAF/99); o fato controverso (por exemplo, a não ocorrência de qualquer das infrações) deveria advir de prova de que dispõe a Recorrente, sob pena de presunção da veracidade da afirmação (art. 142 do RPAF/99); a mera negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Nesse sentido, não há que se falar em abuso de presunções legais, no caso em tela.

Este Conselho conhece meu entendimento sobre a técnica de aferição indireta do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e

confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações (de entrada ou de saída) foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Ora, “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tampouco, a “omissão da omissão” (isto é, a omissão de saída presumida em período anterior, diante da constatação, via indireta, da omissão de entrada). Tanto assim que o legislador complementar nacional não as prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria.

É dizer, constatada a omissão de entrada (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria anterior, com aplicação dos seus recursos financeiros na aquisição de mercadorias que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, escapando à tributação, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

Há, entretanto, uma justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito venha sendo colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

Nos presentes autos, insisto, noto que o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório, não se lhe aproveitando a adução genérica de que a omissão de entrada não restou caracterizada (pois, sim, restou, a partir dos elementos colhidos da escrita fiscal do Sujeito Passivo). Nela não vejo uma análise imprecisa, nem vejo de modo robusto a demonstração dessa imprecisão (quando questiona a Infração 1), por parte do Sujeito Passivo.

A tese sobre a Infração 2 é a de que competia à Fiscalização demonstrar que a mercadoria estivesse em seu estoque, ou que tivesse sido comercializada, para só então reconhecer em auditoria de estoques a omissão de entradas, aplicando-se os seus efeitos. Com a devida licença, a tese não é clara. Ora, se se reconhece omissão de entrada, que decorre de uma operação matemática entre estoque inicial (havido do inventário de 2016), estoque final (havido do inventário de 2017), operações de entrada e operações de saída, evidentemente se se atingiu à conclusão de que houve omissão de entrada, matematicamente demonstrou-se que essas mercadorias estavam no fim do exercício, ao menos segundo a escrita fiscal da Recorrente, em estoque.

Por fim, em relação às penalidades aplicadas, constato que todas são compatíveis com os exertos legais (art. 42, inciso II, alínea “d” e inciso III da Lei nº 7.014/96) que embasaram a imputação, seja pela conduta empreendida, seja pela multa aplicada.

Reconheço, ademais, os limites da competência do Conselho para apreciar matéria emanada de autoridade superior, ou para apreciar questão sob apreciação ou já decidida pelo Poder Judiciário (art. 125 do COTEB). Em que pese o posicionamento pessoal desta relatoria, deve-se reconhecer que esta foi a opção política da Casa que representa o Povo da Bahia, ao não conferir tal competência ao CONSEF.

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0002/19-6, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o imposto no valor total de **R\$ 322.330,64**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 89.118,43 e 60% sobre R\$ 233.212,21, previstas no artigo 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS