

PROCESSO - A. I. Nº 206958.0016/19-4
RECORRENTE - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0222-02/20-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CONSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0103-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não há nos autos elementos de prova para descaracterizar a auditoria de estoques e a autuação que nela se sustenta. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe. Esse foi lavrado em 27/09/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 14/10/2019 (fls. 107 e 108), para exigir ICMS no montante de R\$ 293.528,61, além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de uma só infração, para o exercício de 2016.

A acusação foi enunciada da seguinte maneira:

Infração 01 – 04.05.05: Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. [...]

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:** Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96. [...] **Total do débito** (valor histórico): R\$ 293.528,61.

Consta ainda a seguinte “Descrição dos Fatos”:

Infração 04.05.05 - Levantamento Quantitativo - Exercício Fechado - Omissões de Entrada. Omissões de Saídas 2016 - Omitiu entradas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 1.630.714,51 e, concomitantemente omitiu saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 328.815,43, identificados no levantamento quantitativo de estoques aplicado no exercício fechado de 2016. Em consequência com a legislação vigente, aplica-se a alíquota interna vigente ao montante maior - o das entradas - exigindo-se o ICMS no valor de R\$ 293.528,61, tudo conforme os seguintes demonstrativos anexos, Demonstrativo Resumo das Omissões 2016, Inventário Inicial e Final 2016, Listagem das Entradas de itens 2016; Listagem das Saídas Itens 2016, todos impressos integralmente e gravados na mídia cd que integra este auto de infração, exceto aqueles que extrapolam 50fls., caso em que, por economia de papel, apresentamos impressas apenas a primeira e a última folhas.

Em 03/11/2020 (fls. 266 a 276) a 2ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 04/07/2019 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 05 a 104, ainda que de forma amostral, tendo a mídia de fl. 06 a apresentado de forma integral, tendo o contribuinte a recebido, tanto que o formato apresentado o fez suscitar questão preliminar.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada 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 e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, alguns considerados e acolhidos pelo autuante, inclusive, exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Analizando as preliminares, como já mencionado anteriormente, inicialmente gostaria de esclarecer que, contrariamente ao afirmado na peça defensiva, a acusação em sua única infração se reporta a levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, e não, de a empresa autuada ter se creditado indevidamente de mercadorias isentas.

Frente ao argumento de ter havido omissão de documento essencial para validade do ato jurídico, o Termo de Início de Fiscalização, o que desaguardaria em nulidade do lançamento, esclareço que tal documento se encontra devidamente acostado aos autos à fl. 04, materializado no Termo de Início de Fiscalização, lavrado em conformidade com o artigo 26, inciso II, do RPAF/99:

“Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

(...)

II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização”.

Assim, não pode prosperar a alegação defensiva, motivo pelo qual não a acolho.

Quanto a arguição de que a apresentação de arquivos em formato PDF pelo autuante teria causado prejuízos para a defesa, pelo fato de não poder importar os dados em bancos de dados, para, de forma automatizada, fazer suas conferências e cruzamentos de informações, e se defender de forma adequada, dentro do prazo, vez ser o PDF apresentado não editável, inicialmente esclareço que a sigla PDF significa Portable Document Format, ou seja, Formato Portátil de Documento, arquivo criado pela empresa Adobe Systems para que qualquer documento seja visualizado, independente de qual tenha sido o programa que o originou.

Um documento criado no Microsoft Word, por exemplo, quando convertido para o formato PDF, poderá ser visualizado em outros dispositivos de forma idêntica ao documento original, sendo irrelevante se ter ou não o programa Word instalado, trazendo, ainda, como vantagem a capacidade de manter a qualidade do arquivo original, seja um texto ou uma imagem.

Para a geração de arquivos no formato PDF, o usuário poderá adquirir o programa Acrobat, gerar arquivos diretamente dos programas gráficos (Photoshop, Illustrator, Corel Draw, etc.), ou ainda, converter outros formatos além do Word, como imagens com a extensão png ou documentos HTML.

Logo, o arquivo PDF em sua formatação, não pode ser considerado diverso de arquivo texto de que nos fala a legislação, permitindo a sua plena leitura e conhecimento do teor e conteúdo dos demonstrativos elaborados.

Ademais, os relatórios e demonstrativos inseridos na mídia de fl. 106, foram emitidos pelo sistema de fiscalização da Secretaria da Fazenda, de forma automatizada, cabendo apenas ao autuante alimentar os dados das operações realizadas pelo contribuinte, independentemente da sua vontade a forma de apresentação dos mesmos.

Constato, não ser necessário nem imprescindível para o sujeito passivo fazer os cruzamentos que diz pretender, até pelo fato de como afirmado em sessão, possuir os seus controles internos de estoques, podendo converter o formato PDF em formato editável desejado, diante da disponibilização de programas gratuitos neste sentido, inclusive, relevante citar que na peça de impugnação apresentada, a empresa entendeu perfeitamente a acusação, e trouxe diversos elementos contra a mesma, a serem analisados oportunamente.

Portanto, não há que se falar sobre eventual cerceamento do direito de defesa, e por tal motivo, ou por qualquer outro diante da observância de todos os requisitos legais, como já firmando anteriormente, bem como do acesso irrestrito da empresa a todos os elementos do lançamento ora analisado, e a própria autuada os menciona em sua peça defensiva, o que vem a ser uma grande contradição e incoerência, ainda mais se tratando de dados e elementos que estão em seu poder, sendo por ela e contra ela emitidos.

Pelas expostas razões, não acolho as preliminares suscitadas.

Frente ao pedido para a realização de diligência ou perícia, realizada nos termos do artigo 123, § 3º do RPAF/99, nego nos termos previstos no artigo 147 do mesmo dispositivo regulamentar:

“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.

§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:

I - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;

II - pela Junta ou Câmara de Julgamento, na fase de instrução do processo, caso em que:

a) o indeferimento deverá ser consignado na ata da sessão em que o mesmo for declarado;

b) por ocasião da decisão da lide, o relator mencionará a ocorrência e os motivos do indeferimento no relatório do acórdão da decisão”.

Os elementos necessários para o esclarecimento da lide se encontram, como já dito, em poder da empresa autuada, além do que aqueles contidos nos autos são os necessários e suficientes para a apreciação da matéria.

Falta ainda a necessária motivação exigida no artigo 145 do RPAF/99, não tendo a empresa fundamentado a necessidade da sua realização, e em se tratando de perícia, faltou a quesitação a ser respondida pelo perito, prevista nos termos do parágrafo único do mencionado artigo 145 do citado diploma regulamentar.

Além disso, em sede de informação fiscal, o autuante acatou alguns dos argumentos da autuada, embora tais ajustes implicassem em aumento do valor tido como devido, o que o fez manter o valor lançado, à vista do princípio do non reformatio in pejus, o que também concorre para a não aceitação do pedido.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido da inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, datada de 18/10/2016, a qual possui a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. I – O indeferimento de realização de prova pericial, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa, nem tampouco violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mormente havendo nos autos acervo documental, suficiente para o julgamento da demanda. II- A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico. Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova”.

Nela, a prova pericial requerida não se demonstra necessária para a causa, e o deferimento de uma determinada prova depende de avaliação do julgador sobre o quadro probatório existente e sobre a necessidade dessa prova, inclusive previa o artigo 130 do antigo Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

Em outro trecho da decisão, consta que “por seu turno, justifica-se a necessidade da produção de provas sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico.

Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova.

No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”.

Importante explicitar a existência de diversos precedentes do TRF-3 que enfatizam que cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da perícia, uma vez que “a valoração que se dará às provas a serem produzidas depende do livre convencimento motivado, não estando este Juízo adstrito ao laudo pericial a ser produzido (art. 436, do CPC/73)”.

No mesmo sentido, menciono a seguinte decisão, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

- 1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*
- 2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*
- 3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*
- 4. Agravo regimental desprovido.*

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015”

Ainda a respeito de tal tema, para Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Gruz Arenhart e Daniel Mitidiero (*O Novo Processo Civil. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2015, pág. 269/270*), “o juiz tem o poder – de acordo com o sistema do Código de Processo Civil brasileiro –, quando os fatos não lhe parecerem esclarecidos, de determinar a prova de ofício, independentemente de requerimento da parte ou de quem quer que seja que participe do processo, ou ainda quando estes outros sujeitos já não têm mais a oportunidade processual para formular esse requerimento...se o processo existe para a tutela dos direitos, deve-se conceder ao magistrado amplos poderes probatórios para que possa cumprir sua tarefa” situação que se amolda ao presente caso, na hipótese de eventualmente a prova da acusação não estivesse nos autos, ou seja, a diligência seria solicitada de ofício.

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99.

Além disso, repito, o contribuinte não atendeu ao quanto disposto no artigo 145 (o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade. Tratando-se de **solicitação de perícia fiscal**, o interessado deverá formular no **pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano**, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço), o que resulta em mais um motivo para o indeferimento de tal pleito.

No mérito, em relação ao qual, a infração apontada e objeto da contestação resultou da aplicação de *Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado*, sendo apuradas omissões, tanto de entradas, como de saídas de mercadorias no exercício de 2016.

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

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

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

Daí podemos ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta última, é a situação da infração apurada.

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

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

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

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

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, é que se reveste o princípio da verdade material.

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

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

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

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

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

Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica, uma vez que o exame, demanda 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.

Conforme já registrado anteriormente, a acusação fiscal se enquadra em uma das presunções previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:

“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:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Impende registrar, que a presunção é uma das poucas hipóteses no Direito Tributário na qual se inverte a regra do ônus da prova, cabendo ao acusado provar a não realização do ato tido como infracional.

Tendo a autuada apontado que na forma da Portaria 159/19, a qual inseriu alterações na Portaria 445/98, determinando que para o segmento da empresa, percentuais mínimos em que somente serão consideradas omissões de entradas ou saídas acima dos citados percentuais, conforme texto que reproduz, esclareço ter a mesma incidindo em equívoco.

Isso, pelo fato de que a aplicação de percentuais de perda somente está prevista por aquele instrumento normativo, na hipótese de constatação de omissão de saídas, a se verificar pelo seu texto:

“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

(...)

*§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, **para efeito de apuração de omissões de saídas**, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:*

(...). (Grifei).

Ou seja: contrariamente ao alegado, a aplicação de percentuais de perda somente cabe quando verificada a ocorrência de omissões de saídas, o que não é o presente caso, vez que, tendo se constatado tanto omissões de saídas, como de entradas, estas últimas em maior valor monetário, não teria qualquer lógica tal regramento, como de fato ocorreu, onde, em sede de informação fiscal, o autuante constatou a oneração dos valores das omissões de entradas, somente não agravando a infração em respeito e homenagem ao princípio do non reformatio in pejus.

Desta maneira, ainda que os ajustes relativos aos CFOP e valores de custo, por exemplo, fossem necessários e corretos, ajuste de perda em omissão de entrada não tem qualquer previsão, lógica, sequer cabimento.

O artigo 23-A da Lei 7.014/96, estabelece a base de cálculo para o imposto da seguinte forma:

“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;

c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;

d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.

Quanto aos demais itens retificados pelo autuante, os mesmos, como firmado, possuem a necessária correteza e base, ainda que tenham onerado o contribuinte.

Logo, acolho os mesmos, e tenho a autuação como procedente, especialmente pelo fato de o sujeito passivo não

ter conseguido trazer aos autos quaisquer elementos no sentido de desconstituir a acusação, sequer reduzir ou mitigar os seus valores, sendo os argumentos apresentados, inócuos neste sentido, inclusive se manteve silente quanto a informação fiscal.

À vista das observações do autuante, quando da informação fiscal, quanto a majoração dos valores apurados, recomendo ao órgão competente, avaliar a possibilidade de nova ação fiscal, com o intuito de lançar os valores calculados, mas não abarcados na presente autuação.

Regularmente intimado em 18/02/2021 (fl. 281), o Sujeito Passivo, por intermédio de seus advogados, primeiramente protocolizou requerimento (fls. 287 a 289) ratificando ter solicitado cópia de documentos, por intermédio do e-mail mpassos@sefaz.ba.gov.br, “a fim de utilizar o referido documento na elaboração de recurso voluntário”.

O “print” do e-mail, datado de 24/02/2021, contém solicitação de “cópia dos demonstrativos do referido PAF, bem como, envio do comprovante do protocolo de manifestação, que fora realizado em agosto/2020” (fl. 288).

Culmina com o pedido de devolução do prazo para interposição do Recurso Voluntário.

Seguem-se nos autos (fls. 290 a 232) as razões do Recurso Voluntário, pedindo a reforma do Acórdão consoante os seguintes argumentos, expostos em síntese, grande parte deles reiterativos da tese de defesa:

- a) nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa e formato inadequado dos demonstrativos, restando ausente documento essencial (demonstrativos apresentados exclusivamente em PDF);
- b) nulidade da decisão de primeiro grau, por não ter analisado todos os argumentos da Defesa, a exemplo de: **i)** ausência do demonstrativo de cálculo do preço médio; **ii)** ausência da demonstração dos CFOPs utilizados no levantamento; **iii)** ausência, no demonstrativo, das operações sob o CFOP 1926 relativa à formação de “kit”, ou sua desagregação, e o CFOP 1949; **iv)** ausência de cálculo de proporcionalidades (mercadorias isentas, substituídas e tributadas);
- c) incorreções no levantamento (auditoria de estoques), para além do já mencionado: **v)** ausência de indicação dos CFOPs; **vi)** não aplicação de percentuais de tolerância de divergência inseridos na Portaria nº 445/98 por meio da Portaria nº 159/19.

Postula enfim que seja deferida diligência ou perícia “para se comprovar o erro do Fisco com a consequente NULIDADE do presente auto de infração”.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados em 12/07/2021. Apesar de tê-los considerado instruídos e ter solicitado inclusão em pauta, em melhor exame propus diligência, acatada em sessão de 21/07/2021, para que a Secretaria do CONSEF viabilizasse ao Recorrente acesso aos autos, podendo obter cópias e manifestação no prazo recursal (vinte dias).

Cumprida a diligência, a Recorrente apresentou “Manifestação” de fls. 320 a 325, aduzindo:

- d) que na auditoria de estoques, foram empregados preços médios de custo em valores maiores do que o devido, afirmando que não há nos autos demonstrativos sobre o cálculo do preço médio (ou sobre como se chegou ao preço médio), e exemplifica com demonstrações por tabelas acerca das mercadorias: - “sabão po ala flor de marac e marg 500gr”, código 39918 (para o qual encontra valor unitário de R\$ 1,72, em lugar de R\$ 1,81 apontado pelo Autuante); - “sabão po brilhante mult tecidos saco 500g”, código 401443 (para o qual encontra valor unitário de R\$ 1,94, em lugar de R\$ 2,24 apontado pelo Autuante);
- e) que, em se tratando de lançamento decorrente de auditoria de estoques, com apuração de omissão de entradas, seria necessário aplicar-se a Instrução Normativa nº 56/2007, para o cálculo da proporcionalidade de mercadorias isentas, substituídas ou não tributadas.

Pugnou por nova diligência para revisão dos preços médios, com a apresentação de memória de cálculo do preço médio de cada um dos produtos objeto da autuação, a partir dos exemplos acima, e para aplicação da proporcionalidade a que se refere a Instrução Normativa nº 56/2007.

Em nova sessão (11/04/2022, fl. 331), esta Câmara deliberou pela conversão do feito em nova diligência, agora à Inspetoria de Origem, para que, em síntese, o Autuante examinasse as alegações da Recorrente, oferecendo: **a)** revisão do cálculo dos preços médios; **b)** opinativo sobre a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/2007; **c)** avaliação do impacto sobre mercadorias sujeitas substituição tributária (cervejas, refrigerantes, vinhos etc.), com eventual segregação ou exclusão; **d)** revisão integral dos levantamentos, se entendesse oportuno. Desse trabalho deveria ser intimada a Recorrente para se manifestar, querendo.

Em cumprimento da diligência, o Autuante procedeu à juntada, em promoção datada de 27/05/2020 (fl. 333, seguramente em erro, já que trata de temas desenvolvidos em 2022) de quatro peças: **a)** “**Manifestação à Diligência**” de autoria da Recorrente, datada de 15/07/2022, fls. 335 a 337 (com documentos de representação processual); **b)** “**2ª Informação Fiscal**”, de autoria do Autuante, datada de 04/07/2022, fls. 349 a 354 (com mídia à fl. 355); **c)** “**3ª Informação Fiscal**”, de autoria do Autuante, datada de 06/07/2022, fls. 358 a 361 (com planilhas de fls. 362 a 408 e mídia de fl. 409); e **d)** “**Competente Resposta**”, de autoria do Autuante, datada de 04/07/2022, fls. 412 a 414 (mídia de fl. 415).

Consta intimações das três últimas peças via DTe ao Recorrente em 06/07/2022 (fls. 356, 410, e 416).

Peço licença para resumir as peças em ordem diversa da qual foram juntadas.

Na “competente resposta” (fl. 412), o Autuante questiona a manifestação da Recorrente que deu origem à diligência.

Esclarece que a auditoria foi realizada antes da edição da Portaria nº 159/19, com metodologia mais favorável à Recorrente (preços médios de todo o exercício, e não do último mês da auditoria; aplicada a metodologia a todos os itens, isso implica agravamento da infração, a despeito da redução de poucos itens).

Destaca que o lançamento se deu pela omissão de entradas (uma vez que a auditoria constatou tanto omissões de saída quanto omissões de entrada, aplicou-se a regra do art. 13, inciso II da Portaria nº 445/98), e rejeita aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/2007 a lançamentos por omissão de entradas.

Afirma que houve erro processual uma vez que após a manifestação da empresa (fl. 287 e seguintes) os autos não foram retornados ao Autuante para nova informação fiscal. Usa expressões um tanto incomuns (“*A empresa está ‘senil’ de tratar de levantamentos de estoques nos seus estabelecimentos nos últimos 25 anos*” - fl. 413) e tece ruidosas críticas à manifestação da empresa. Destaco a seguinte passagem, sobre itens em substituição tributária:

[...] Havendo ocorrência de omissão de saídas, vê-se logo que não há imposto a cobrar, cabendo apenas multa formal pela não emissão de documentos fiscais acompanhantes da mercadoria [...]; no entanto, havendo omissão de entradas, como foi o caso, ‘a história é outra’ pois a presunção autoriza a acusação de que houve aquisição destes produtos sem documento fiscal. Isto posto, requer-se da empresa tanto o ICMS normal quanto o substituído, incidente sempre na aquisição”

Apresenta quadro em que indica que as omissões de entrada com itens tributados representam 72,38%, e que os “*itens enquadrados na substituição tributária (ST) perfazem um pouco mais de 1/4 do problema. Não vejo como ou porque segregá-los ou excluí-los legalmente do levantamento*”.

Seguindo no exame lógico dos arrazoados (diverso da ordem exótica pela qual os documentos foram anexados aos autos), a “2ª Informação Fiscal” foi redigida como uma resposta, ou “contrarrrazões”, ao Recurso Voluntário (o que não tem previsão expressa no RPAF/99). Após analítico exame das manifestações da Recorrente após o julgamento de primeiro grau, conclui o Autuante pela manutenção do julgamento em primeiro grau.

Na “3ª Informação Fiscal”, o Autuante impugna especificadamente o que intitula de “3ª Defesa” (a despeito da falta de clareza de indicação, infere-se tratar da manifestação de fls. 320 a 325). Assim, cito o Autuante, “*em nome da tão estimada ‘ampla defesa’*” (fl. 358), afirma em síntese que a peça

não trata de fatos novos, pois “Ao nosso ver, após o julgamento do auto de infração, resolveu [a empresa] olhar os demonstrativos detidamente, quiçá pela primeira vez, e pescar qualquer coisa que usar para protelar o pagamento do imposto devido”.

Após a crítica da legislação baiana (“Pessoalmente, temos entendimento de posição contrária a ambas as alterações [refere-se à Portaria nº 159/19], haja vista que a autuada, como bom exemplo do nosso ponto de vista, procedeu 100% das suas saídas por perda, através do CFOP 5927, que nos exercícios fiscalizados superam R\$ 2,169 milhões [...]. Conceder novo desconto à guisa de perdas é aumentar o prejuízo do Erário”), afirma que os percentuais de tolerância de perdas não se aplicam a omissões de entrada, e que o critério atual de cálculo dos preços médios pelo último período do exercício auditado seria “o segundo ‘tiro no pé’ insistentemente requerido pela Nobre Defendente, mas que funciona contrariamente à redução do montante exigido”.

Afirma que a “simulação” (palavras do Autuante, fl. 360) conforme os critérios pleiteados pela Recorrente implicaram majoração da autuação. Após comentários analíticos, conclui com o “pedido” de que seja mantido o julgamento pela procedência total do auto de infração.

Enfim, na “Manifestação à Diligência” (fls. 335 a 337) a Recorrente aduz: **a)** que não recebeu cópia do teor da diligência do CONSEF; **b)** defende a aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007 para lançamentos por omissões de entradas pela inteligência do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96; **c)** que concorda com o Autuante em relação à inaplicabilidade das margens de tolerância para perdas (Portaria nº 159/19) para lançamentos por omissão de entrada, por isso solicita “a retirada deste argumento, apresentada em manifestação anterior”; **d)** que, sobre os preços médios, “o Auditor não acata nossos argumentos e números, apenas se exime de trazer maiores detalhes, praticamente silenciando em relação aos cálculos trazidos pela impugnante”, pelo que postula nova Diligência para correção e redução devidas, ou que seja decretada nulidade do PAF.

Por considerá-los devidamente instruídos, solicitei nova inclusão dos autos em pauta de julgamento, e os trago, pois, a esta sessão de 30/03/2023.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Em oportunidade anterior, pareceu-me conveniente a revisão do lançamento por parte da ASTEC, para **(a)** reavaliar o cálculo do preço médio, oferecendo memória de cálculo e franqueando ao Sujeito Passivo nova manifestação; e **(b)** avaliar se conviria a aplicação das reduções proporcionais com base na Instrução Normativa nº 56/2007, efetuando os ajustes e/ou segregações que entendesse convenientes.

Uma vez que fiquei vencido em tal deliberação, sendo remetidos os autos ao Autuante e retornados com o apanhado de manifestações conforme relatado, as quais me parecem suficientes para o deslinde do feito, sigo no exame recursal.

Penso, repito, que a diligência se empreendeu de modo satisfatório, nada mais havendo a instruir. Nenhuma nulidade advém do julgamento de primeiro grau, pois a realização de diligência fiscal em segundo grau, com a amplíssima participação da Recorrente, é uma faculdade deste Conselho.

Não há necessidade de diligências complementares.

Não se aproveita, ademais, a adução de que não obteve acesso à diligência (fl. 335) - infere-se tratar da requisição de diligência por esta Câmara, fl. 331 -, pois a Recorrente foi intimada pela Inspetoria de seu domicílio fiscal a se manifestar sobre a diligência (fls. 356, 410, e 416), e sobre elas se manifestou (fls. 335 a 337), de modo que o acesso aos autos lhe foi, em princípio, franqueado.

Considerando que a matéria recursal de mérito é em essência reiterativa da defesa, o pleito recursal se baliza pelo exame da lide consoante empreendido pelo primeiro grau de jurisdição administrativa.

Adianto-me para afirmar: nada vejo a reprochar o acórdão recorrido.

Com efeito, os autos registram certa resistência do Autuante em disponibilizar documentos em arquivo de maior facilidade de edição, como o formato Excel: *“há imperiosa necessidade de preservação da integridade do documento fiscal que dá suporte a qualquer auto de infração [...] o modelo de formato ideal é aquele que não conceda edição facilmente [...] Fragilizar isso é abrir grande brecha para uma interminável discussão [...] Qualquer arquivo PDF pode ser editável, sim, bastando ter o software correto. O mercado está cheio deles”* - fl. 23

Devo dizer, discordo em absoluto desse posicionamento. Se nada impede o fornecimento do arquivo em Excel e a impressão em PDF, na mídia eletrônica, tal comportamento pode se configurar em reluzente ação contrária à ampla defesa. Dificultar a defesa a ponto de a cercear, ou até a impedir, por sua vez, é causa inofensiva de nulidade da ação fiscal, do lançamento, ou de atos decisórios do PAF.

Um agente público que parece declara-se nos autos como que contrário à *“tão estimada ‘ampla defesa’”* (fl. 358) pode eventualmente fazer entender que não concorda com tal princípio basilar em um Estado Democrático de Direito (art. 5º, inciso LV da Constituição Federal: *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*).

Penso que todo agente público deve, para bem do Estado e da Sociedade, esforçar-se em relembrar e valorizar positivamente a nossa Constituição Federal.

Ademais, presumir má-fé de um contribuinte é atentatório ao princípio da boa-fé objetiva, que não se compatibiliza com a relação de longo prazo que se estabelece entre um contribuinte inscrito no CAD-ICMS e o Fisco Baiano.

De qualquer sorte, não se pode também afirmar que o Sujeito Passivo não teve acesso aos autos, ou teve sua defesa impedida ou cerceada. Vejo nos autos, repito, recibos de entregas de documentos (fl. 108 - Auto de Infração; fl. 260 - Informação Fiscal), de modo que não se pode afirmar que os documentos não foram disponibilizados. Vejo nos autos, insisto, comprovante das intimações, assinando prazos suficientemente dilargados, de modo que a Recorrente teve acesso aos mesmos, e obteve deste Conselho elevado esforço para propiciar-lhe acesso a todos os elementos.

Rejeito a preliminar de cerceamento de defesa, uma vez que houve satisfatório acesso aos elementos contidos nos autos.

Melhor sorte não assiste à asserção da Recorrente, de que a JJF não examinou todos os argumentos de defesa.

Em primeiro lugar, perscruto a Defesa (em grande parte, repito, reiterada no Recurso Voluntário) e a fundamentação do voto condutor do acórdão objurgado (fls. 270 a 276) responde analiticamente a todas as matérias ventiladas em defesa. Nada há de omissão.

Indo além, acessei a mídia de fl. 240 (da Informação Fiscal) e demais arquivos impressos (fls. 241 a 258), e todos os elementos necessários à constituição do levantamento, e suficientes à apresentação da defesa, encontram-se ali presentes. Há demonstrativo para cálculo do preço médio, há indicação das operações que compuseram o levantamento.

Ademais, a defesa não evidencia como a movimentações de mercadorias isentas, substituídas e tributadas impactaram em seu favor o cálculo do preço médio, de modo a demandar aplicação da proporcionalidade.

Nesse particular, o resultado da diligência foi enfático, e não especificadamente combatido pela

Recorrente:

Cumpra informar que as qtdes [Sic] consideradas na equação aritmética são as mesmas das Listagens de Entradas e/ou Saídas originais, vez que em nada foram combatidas nas Defesas apresentadas até hoje. De semelhante forma, os inventários inicial e final são os mesmos originalmente apresentados.

Conclui-se, desta simulação, um novo montante de omissões de entradas: R\$ 1.903.481,41 e o que seria um novo montante de exigência fiscal: R\$ 342.626,65. Que a empresa não se confunda outra vez e agora alegue haver 04 (quatro) totais de omissões de entradas e 04 (quatro) totais diferentes de exigência fiscal.

A razão da alteração para mais, nesta simulação, é que os preços unitários trazidos para os últimos meses de compra e/ou vendas são variadamente inflacionados em relação aos meses anteriores. Não se pode escolher apenas os que decresceram, como se preocupou de extrair a empresa na demonstração dos itens de códigos 39918 e 40143.

Retomando o Acórdão, vejo que as operações envolvidas foram devidamente indicadas nos levantamentos. E vejo, como bem viu o órgão julgador *a quo* a partir da Informação Fiscal de fls. 237 a 239, que a aplicação dos percentuais indicados na Portaria nº 159/19, para o caso das omissões de saída, implicaram um incremento do valor do lançamento - o que não é viável, em sede de PAF ante o princípio do *non reformatio in pejus*.

Enfim, como não há evidências de que a metodologia cuja aplicação é postulada pela Recorrente, acerca das mercadorias isentas, em substituição tributária ou não tributadas, implicaria melhor situação da Recorrente, e como não nos pareceu suficientemente demonstrado como a virtual falha no cálculo do preço médio implicaria redução do lançamento como um todo, pelo mesmo critério, rejeito a pretensão recursal a partir dos exemplos que a Recorrente afirma ter trazido.

Sem uma impugnação analítica e precisa, prevalece a presunção relativa de veracidade da atividade do preposto da Autoridade Tributária, pautada em rigor técnico. Inteligência dos arts. 140, 142 e 143 do RPAF/99.

Pelo exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206958.0016/19-4**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 293.528,61**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS