

A. I. Nº - 108529.0008/20-9  
AUTUADO - WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - DAT METRO - IFEP COMÉRCIO

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0039-06/23-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças nas saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base em tal constatação, vez não emitidos os documentos fiscais para tais operações. Os argumentos defensivos apresentados não se mostram capazes de elidir totalmente a acusação fiscal, tendo sido feito a devida redução por parte da servidora estranha ao feito, ajustada no presente voto, diante de metodologia equivocada aplicada. Infração parcialmente mantida. Procedimentos corretos de auditoria aplicados, em atendimento ao regramento normativo vigente, exceto a aplicação do índice de perdas, ajustado em sede de informação fiscal. Não acolhidas as arguições de nulidade. Negado o pleito para realização de perícia técnica/diligência. Manutenção do percentual de multa, por falta de amparo legal para sua redução ou exclusão. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de junho de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 646.876,08, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **004.005.001.** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2017 e 2018).

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fls. 54, 55, 58 e 59, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 23 a 52, onde, após firmar a sua tempestividade e protestar pela sua intimação da inclusão em pauta de julgamento, para fins de sustentação oral, declaram os procuradores nestes autos, nos termos do artigo 425, IV, do CPC/2015, que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais, bem como resumir rapidamente a acusação, a nulidade do feito por cerceamento ao direito de defesa.

Diz que o Estado, por meio do Auto de Infração referido, lhe acusa e ter promovido venda de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal, o que gerou falta de recolhimento do ICMS nos exercícios de 2017 e 2018, e em que pese o esforço do Fisco, o Auto de Infração executado é nulo/improcedente, em sua integralidade, pelas seguintes razões: as informações trazidas pelo Fisco, por meio de planilha, são insuficientes para caracterizar a suposta infração.

Pontua que se o autuante afirma ter havido omissão de saídas de mercadorias, deveria, no mínimo, demonstrar analiticamente (nota a nota), todas as entradas, todas as saídas (e não apenas para um mínimo de produto no universo de muitos) e os estoques final e inicial do período, decerto que era sua a obrigação demonstrar com base em que dados foi possível chegar a tal conclusão.

Considera que deveria apresentar, para cada produto autuado todas as notas fiscais de entrada e de saída, bem como o inventário inicial e final, que foram consideradas no lançamento fiscal, para que, desta forma, ao analisar as informações contidas em seus Livros Fiscais, pudesse verificar quais as operações que foram ou não consideradas e, assim, combater a acusação. E como assim não o fez, porque só apresentou planilha resumo, o Estado acabou por cercear o seu direito de defesa, na medida em que a impossibilitou de colher dados para questionar as conclusões apresentadas, pelo que se apresenta nula/improcedente a presente autuação.

Afirma que a exigência fiscal não procede.

Após reproduzir o teor dos artigos 18, incisos II e IV, 2º e 39, inciso VI, todos do RPAF/99, colacionando lição doutrinária de Hely Lopes Meirelles, assevera estar a falha do lançamento caracterizada pelo cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que os dados apresentados pelo Fisco não correspondem com a realidade das operações realizadas, não sendo difícil se perceber que os valores por ele apresentados são ilíquidos e incertos, o que leva à nulidade do Auto de Infração.

Vislumbra no presente caso claro cerceamento de defesa ao seu direito, haja vista que o Fisco apresentou apenas planilha (levantamento do estoque) resumo com o valor total das supostas “omissões” no período autuado (2017 e 2018), sem detalhar como chegou a tais números, sem, no mínimo, informar quais foram todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que considerou no levantamento, razão pela qual ficou impedida de questionar as conclusões apresentadas.

Em outras palavras, o levantamento de movimentação de mercadoria feito pelo Autuante deveria apresentar dados analíticos, indicando todas as suas respectivas entradas, saídas (nota a nota) e estoques inicial e final, quantificando e caracterizando, assim, as supostas omissões de saídas das mercadorias, acrescenta.

Sem saber quais foram todas as operações (entradas e saídas) consideradas para determinação da omissão apontada, resta impedida de demonstrar que essa ou aquela operação considerada não ocorreu, ou que houve um erro na identificação do produto, ou na determinação da quantidade movimentada, etc., situação que macula de inconsistência o lançamento fiscal, posto que tolhe o direito de defesa, já que não tem como avaliar o conteúdo das operações consideradas no levantamento, ou melhor, já que não tem como avaliar a que notas fiscais se referem aos lançamentos apontados pela fiscalização, conclui.

E como assim não o fez, vê que o Fiscal tomou por base presunções e não reais dados que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elidiria a lavratura do Auto de Infração. E é fato que tais dados, com certeza, constam dos arquivos do Estado, porque as entradas, saídas e os estoques inventariados, são registrados no mesmo SPED da Secretaria da Fazenda. Mas ao invés de se dar ao trabalho de demonstrar todas as notas fiscais, por comodidade ou para impedir a sua defesa, *data venia*, optou por simplesmente apresentar números consolidados sem, contudo, comprovar os meios através dos quais foi possível a eles chegar, como os períodos fiscalizados.

Garante que bastaria ao Fisco demonstrar quais foram todas as operações (notas fiscais) consideradas no levantamento fiscal, pois assim, poderia analisar o levantamento fiscal e apontar eventuais inconsistências. Porém, sem saber quais foram às notas fiscais consideradas, não pode apontar as falhas do levantamento.

Sustenta não poder o autuante simplesmente “acusar por acusar”, sendo preciso comprovar suas alegações. Se houve omissão na saída de algumas mercadorias, não pode o Fisco simplesmente acusar; tem que juntar às suas alegações, documentos que atestem a veracidade das acusações, conferindo certeza à exigência fiscal.

Questiona como pode identificar quais foram as compras e as vendas não consideradas pelo autuante e, assim, produzir prova no sentido de combater a acusação de omissão de saída?

Pergunta, ainda, em relação às operações de saída efetivamente consideradas pelo Fisco, se é possível saber quais os quantitativos de entrada, saída e os estoques inicial e final do produto autuado?

Responde negativamente, pois a planilha apresentada pelo Fisco contém apenas valor genérico relativo ao total de saída que ele presume ter ocorrido, sem, contudo, trazer qualquer informação que especifique tais operações.

Repete que a acusação tinha que estar acompanhada de todos os dados relacionadas ao estoque como das respectivas notas fiscais relativas às operações que foram efetivamente consideradas pelo Fisco ou, no mínimo, da identificação desses documentos fiscais, para que tivesse a oportunidade de verificar, junto aos seus registros e livros, quais as saídas e/ou entradas que não foram levadas em consideração e, assim, fazer prova da sua idoneidade.

Aponta que baseado em presunção, o Fisco promoveu uma verdadeira revolução contábil, partindo da suposição de que houve saídas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes e, mesmo sem trazer provas contundentes de suas alegações, sobre tal situação pretende o pagamento do imposto.

Denuncia que em sentido contrário, o trabalho fiscal se limitou a apresentar dados resumos que, além de impossibilitar a sua plena defesa, como já bem dito, não correspondem com a realidade das operações por ela realizadas. Assim, não é difícil perceber que os valores apresentados pelo Fisco são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a nulidade da ação fiscal.

Traz exemplos que ao seu entender, deixam clara a insubsistência das informações contidas nas planilhas do autuante, e tratando especificamente dos produtos autuados, apresenta as diferenças, em uma relação feita por amostragem, entre os dados da Impugnante e do Autuante em relação às saídas das mercadorias.

Aborda, ainda, as incompatibilidades entre as informações que permanecem em quase toda a planilha apresentada, sem que tenha sido, em momento algum, juntada prova dos meios a partir dos quais se foi possível chegar aos dados informados.

Desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia, arremata.

E uma perícia técnica no levantamento analítico disponibilizado pelo Estado certamente atestaria a situação ora narrada, sendo o que desde já requer, apresentando quesitos a serem respondidos.

Se antecipa, respondendo os mesmos, no sentido negativo, pois a planilha apresentada contém apenas valor genérico relativo ao total de saída que ele presume ter ocorrido, sem, contudo, trazer qualquer informação que especifique tais operações.

Nesse sentido, como pode identificar quais foram as vendas não consideradas pelo Fiscal e, assim, produzir prova no sentido de combater a acusação de omissão de tais saídas, questiona.

Destaca o mesmo acontecer com as operações de entradas do levantamento de estoque apresentado pela fiscalização, trazendo exemplos.

Considera restar evidente que o Fisco não considerou todas as operações que foram realizadas, quando da verificação do estoque. Com a ausência do demonstrativo analítico que contenha todas as notas fiscais consideradas no levantamento, é impossível identificar a origem do equívoco fiscal, e se afirma, através das informações prestadas ao SPED, que efetuou determinado número de operações de saídas e entradas de mercadorias, e o Fisco, por sua vez, encontrou valor diverso na conclusão de suas investigações, o dever do Fisco era especificar de maneira contundente quais operações considerou em seu levantamento analítico de estoques.

Reafirma que se assim não o fez, é porque utilizou-se da presunção para caracterizar a infração, e no amparo desta não se pode exigir qualquer valor, razão pela qual o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito.

Nesse sentido, traz lição de Vittorio Cassone, em texto copiado.

Pontua ter o autuante trilhado caminho diverso, porquanto em vez de observar a legislação pertinente que impõe clareza no texto da autuação e apresentação dos dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário (*ex vi* o artigo 39, VI do Decreto 7.629/99), preferiu se precipitar em sua manifestação, realizada sem o devido cuidado.

No caso, a ausência dos dados que permitiram concluir pela omissão de saídas acusada, afasta validade ao procedimento fiscal, e tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da impugnante, mas também do próprio Poder Judiciário, que fica impossibilitado de julgar, com precisão, o lançamento tributário, arremata.

Frisa que a teor do artigo 142 do CTN (copiado), a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, a base legal, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados, todavia, a verdade é que o autuante não apresentou que operações de entrada e saída considerou em seu levantamento analítico de estoques, uma vez ser sabido que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo e qualquer ambiguidade o invalida.

E para afastar por completo toda e qualquer confusão e inexistam dúvidas, impõe demonstrar, cabalmente, a adequação do fato (desde que provado) à norma vigente, na forma do artigo 114 do CTN.

Destaca, todavia, que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato compreendido com a norma existente, o autuante não agiu assim.

Entende que tal fato, além de ratificar a nulidade do procedimento administrativo, agride o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurados inclusive nos



procedimentos administrativos (artigo 5º, inciso LV da Carta Magna), pois fica sem saber qual a base da acusação que precisa se defender.

Tem como restado evidente ser assente na doutrina e na jurisprudência a ilegalidade do cerceamento ao direito de defesa, em face do direito fundamental albergado no citado artigo 5º, LV, da CF/88, segundo o qual *“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”*, resultando em nulidade todo ato decorrente.

Invoca, mais uma vez, o artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF/99, devidamente transcrito, para concluir ser nulo o presente Auto de Infração.

Refuta o argumento de não ser dever do autuante demonstrar a partir de que dados à autuação foi constituída, pois, como já afirmado anteriormente, a prova deve ser produzida pelo Fisco (artigo 373, I do CPC), porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142, do CTN, mais uma vez reproduzido, bem como decisão exarada pelo TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777) e lição doutrinária de Paulo Celso B. Bonilha e Ives Gandra da Silva Martins.

Considerando evidenciado o cerceamento do direito de defesa, deve ser julgado nulo o presente Auto de Infração, em atenção ao disposto no artigo 5º, LV, da Constituição Federal e no artigo 18, incisos II e IV, “a” do Decreto 7.629/99, sendo o que ao final requer.

No mérito, observa que a autuação ocorreu em decorrência da análise de três livros fiscais, quais sejam, o Livro de Entradas, o Livro de Saídas de Mercadorias e o Livro de Inventário. Em dado momento, o autuante presumiu pela omissão de saída, e em razão disso, deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Impugnante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade, garrafa, lata), etc.

Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, garante se utilizar de diferentes códigos, ou seja, uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou, ainda, comportar vários subgrupos ou diversas referências.

Sustenta que diante de tal quadro, o Fisco não poderia presumir omissão pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar os códigos utilizados para identificar a mesma mercadoria quando da entrada e da saída, tendo deixado, portanto, de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Invoca a Portaria 445/98, que determinou que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, se deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins, reproduzindo o seu artigo 3º.

Aduz ser esse o caso dos autos, e nessa dinâmica, o mesmo produto é movimentado com diversos códigos. Então, o que entrou como caixa, identificado por um certo código, sairá como unidade, que leva outro código. Além disso, as promoções temporárias também alteram a classificação do produto, que pode receber mais de um código, tanto na entrada como na saída.

Apresenta exemplos que entende amparar sua tese.

Assegura não ter sido levado em consideração o controle interno de seu estoque, realizado através de códigos diferentes para o mesmo produto em situações diversas, como acima demonstrado, presumindo que houve omissão de saída, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Ressalta, ainda, outro tipo de equívoco cometido, relativo a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Diz-se isso, pois as operações com um mesmo produto são realizadas com códigos diferentes, dependendo de forma de comercialização/transferência.

Assim, requer, desde então, pela realização de perícia para confirmar as verdades aqui reveladas, expondo, assim, a fragilidade da autuação, por conseguinte sua improcedência.

Destaca, também, que o Fisco, por não ser conhecedor da diversidade de embalagens de produtos, no levantamento analítico de estoques, acabou por atribuir quantitativos inconsistentes às mercadorias comercializadas/transferidas.

Discute a imprecisão do Fisco, ao desconsiderar a determinação contida na Portaria 445/98, que não agrupou os diversos códigos de produtos derivados para mensurar a suposta omissão de saída, tendo o levantamento fiscal se limitado a comparar a quantidade de mercadorias entrada no estabelecimento com os códigos de entrada, sem se aperceber que boa parte dessa mercadoria também é comercializada/manipulada com outro código no seu estabelecimento.

Resume que o lançamento fiscal não se respalda na verdade material quando mantém o Auto de Infração sob a alegação de que a Impugnante promoveu saída sem documento fiscal. Portanto, é notório que há erros no levantamento, sendo uma ofensa ao bom senso e ao senso comum a manutenção do lançamento fiscal executado, já que o Estado, desconsiderando a determinação da mencionada Portaria, não considerou todos os códigos, bem como agrupamento dos itens de espécies de mercadorias afins.

Assim procedendo, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados, finaliza.

Traz em reforço a tal entendimento, decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), relativa aos Acórdãos da 4ª TJ, 0005/2008 e 1ª TJ, 0010/2008, transcritos em trechos.

Reforça que somado a esse fato, a necessidade de ser refeito todo o analítico de estoque, considerando a reunião de todos os códigos, utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas.

Portanto, considera que o Fisco procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados os mesmos produtos, em códigos diversos, para apontar omissão de saída e de entrada, e a improcedência do lançamento fiscal consiste, assim, em dois momentos: primeiro por desconsiderar a existência de diversos códigos para o mesmo produto; segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque todos esses códigos de um mesmo produto.

Destaca não se poder perpetuar o equívoco da fiscalização ao não reunir os códigos diversos numa mesma planilha, consolidar os mesmos e transformar a unidade de aquisição (caixa, fardo) na unidade de varejo (saco, lata, unidade). O trabalho é simples, reunir toda movimentação de determinados produtos em seus diversos códigos, porém não poderá ser elaborado sem a realização de uma nova fiscalização ou perícia. Perícia essa que requer.

Aborda, a seguir, o fato de ser uma constante na vida das empresas a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal, sendo notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais, tais como devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

Menciona ter a ABRAS (Associação Brasileira de Supermercados) emitido laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da sua atividade de supermercados (doc. 05). E não considerando o índice de perdas normais inerentes à atividade para todos os produtos listados e, ainda, sem analisar as “quebras” no estoque, vem exigir a cobrança do imposto sob alegação de omissão de saída, quando nessas perdas/quebras não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Lembra determinar a Portaria 445/1998 que as perdas devem ser consideradas nos levantamentos quantitativos, inclusive fixando percentual específico para diversas atividades, copiando tal dispositivo.

Para além dos percentuais fixados na Portaria 445/98, observa o reconhecimento do legislador da necessidade de serem consideradas as perdas no levantamento quantitativo de mercadoria, e desta forma, não há razões lógicas ou jurídicas para que as perdas sejam desconsideradas no levantamento quantitativo para todos os produtos autuados.

Entende bastar ao Fisco ampliar sua fiscalização para apurar as diferenças de estoque. Com os controles de que dispõe, não seria impossível apurar as perdas/quebras normais em decorrência da atividade desenvolvida.

Pontua, porém, não ter a fiscalização computando os índices de perda e quebra, exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, sendo notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o artigo 373, I, do CPC/15, “*não dependem de prova os fatos notórios*”.

Se não carece de prova a existência de perdas/quebra, caberia ao Fisco provar que as perdas não existiram ou que são anormais ou mesmo que não são perdas/quebras e jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas/quebras, ocorreram entradas e saídas desacompanhadas de documento fiscal, finaliza.

Invoca julgados do CONSEF, através dos Acórdãos JJF 2112-02/01 e Resolução 1961/98, da Câmara Superior, reproduzidos em trechos, ressaltando que o mencionado Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal combate quatro equívocos cometidos na autuação.

Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade (doc. 05).

Segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal.

Terceiro, ao autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência e exigir imposto.

E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição, etc.

Destaca não se poder confundir omissão com perdas, ainda que anormais. Se anormal (aquela que ocorre fora da atividade) deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais lhe acusar de saída de mercadoria sem nota fiscal.

Nota que a perda/quebra, normal ou anormal, não pode ser presumida. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente, sendo fato que ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à sua atividade, o que torna a infração destituída de liquidez.

Sobre a verdade material, colaciona excerto doutrinário de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, em trechos transcritos.

Assevera que de fato, a verdade material deve ser procurada por todos os meios de direito admitidos, visando configurar liquidez e certeza no lançamento fiscal, além de segurança jurídica, porquanto não se pode acolher menosprezo com a realidade jurídica que infirma o lançamento fiscal e dessa forma, ao exigir imposto, sob a alegação de omissão de saída, o Fisco está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

Aborda, a seguir, que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à desproporcionalidade da multa aplicada no percentual de 100% sobre o valor principal.

Justifica agravar a multa aplicada ainda mais a situação da impugnante, esquecendo o Fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência da penalidade aplicada, além da exigência fiscal.

Seja qual for a motivação da Administração Tributária, em vez de corrigir só causa danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Impugnante para o Estado, em afronta o princípio constitucional que veda o confisco (artigo 150, IV, da CF/88).

Aduz ser evidente que a vedação do artigo 150, IV, da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no artigo 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

Enumera as duas razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela, e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Atinente ao primeiro ponto, diz ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, significando dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário, e não podendo ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.



Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução, completa.

Na segunda questão, percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes, sendo a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Nesse contexto, apresenta decisões do STF neste sentido, como a do RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071, publicado em 23/04/2010, ADI 1075 MC, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24/11/2006 e ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003, em suas Ementas.

Traz, ainda decisão da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, nos autos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 316658-9 (0056523-79.2003.8.17.0001), de Relatoria do Desembargador José Ivo de Paula Guimarães, julgado em 20/02/2014, copiada em trecho.

Colaciona, também, decisões dos Tribunais de Justiça de São Paulo (Mandado de Segurança 1056584-13.2020.8.26.0053, julgado em 02/07/2021) e Rio Grande do Norte (AC 2007.000633-3, 2ª Câmara Cível, Relator Desembargador Rafael Godeiro, julgado em 02/12/2008), em trechos copiados.

Entende dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, na forma da clareza do artigo 112 do CTN, **evidenciando** a certeza de que, pelo desenvolvimento dos argumentos, está **evidenciada** a sua certeza em ver desconstituída a cobrança fiscal, em função da improcedência do título executivo.

Ante o exposto, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (artigo 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

**Informação fiscal** prestada por servidora estranha ao feito, diante da aposentadoria do autuante, às fls. 96 a 105, após resumir a infração e as alegações defensivas relevantes, argumenta quanto a iliquidez do lançamento, não proceder tal tese, pois a mídia de fl. 15 contém os demonstrativos com as informações de estoques inicial e final, bem como todas as notas fiscais de entradas e

saídas dos itens objeto da autuação, sendo os arquivos entregues através do Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência em 14/07/2022, conforme relatório apenso.

Registra ter a defesa, para contestar os dados da Fiscalização apresentado tabelas comparativas às fls. 29 a 31, contudo, não apresentou o seu demonstrativo analítico.

Consigna ter o Auto de Infração seguido o que estabelecem os dispositivos legais, contidos nos artigos 129, § 1º, inciso III, do COTEB, 142 do CTN e artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Refuta a arguição de desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, pois a legislação determina que cada item, mesmo com denominação diferente, deve ter o mesmo código, tendo o preposto fiscal feito os agrupamentos necessários conforme demonstrativo “Lista de grupos de estoque para os anos de 2017 e 2018”, trazendo exemplos, tendo a defesa se baseado em texto do inciso III da Portaria 445/98, que foi alterada, e não mais vige.

Invoca o texto atual da referida norma, ressaltando a possibilidade de se fazer o agrupamento, uma vez que com o advento do SPED Fiscal e a modernização de forma de codificação, o agrupamento deixou de ser obrigatório para ser discricionário, somente sendo cabível quando não pode ter tratamento individualizado.

Justifica não poder fazer o solicitado agrupamento, pois se tratam de produtos diferentes, preços diferentes, e códigos individualizados na comercialização e no inventário, sendo necessária uma sustentação plausível para tanto.

Frisa ser obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos EFD de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar desconroles não somente no âmbito interno, como também relativos aos entes tributantes, e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Lembra terem os itens códigos individualizados, conforme estabelecido pelo Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, podendo ser objetivamente identificados, sendo estabelecido em seu Registro 0200 as regras para procedimento com relação a identificação das mercadorias.

Aduz que tal registro tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos, e ocorrendo alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205, só devendo ser apresentados itens referenciados nos demais blocos, exceto se for apresentado o fator de conversão no registro 0220.

Observa, ainda, que o código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes, e os produtos ou serviços que sofreram alterações em suas características básicas devem ser identificados com códigos diferentes, sendo que em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade no registro 0205.

Também não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente, o código de item/produto a ser informado no inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado, relata.

Diz, ainda, que a discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminação genérica, a exemplo de “diversas

entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc., ressalvadas as operações indicadas, desde que não destinadas a posterior circulação ou apropriação do produto.

Alega ter o contribuinte a liberdade de codificar seus itens, conforme sua política de vendas e atribuir códigos individualizados para seus produtos e não por grupo, concluindo que não pode agrupar, sendo o levantamento do inventário feito com códigos individualizados.

Aponta, em resposta a questionamento defensivo, que houve agrupamento do código de entrada 1-102125-2 com o código de saída e considerando o fator de conversão, inexistindo problema quanto a esta, pois escritura na EFD a medida já convertida para a unidade inventariada.

Garante que os exemplos apresentados na defesa não se sustentam, apesar das descrições parecidas, a codificação indica serem itens com identificação distinta, podendo ser tratados de forma individual, e mesmo havendo o suposto agrupamento, só existe omissão de saídas, o que torna o agrupamento indiferente.

Apresenta tabela neste sentido.

Garante ser vedado pela legislação o mesmo produto conter vários códigos, sendo as descrições resumidas, o que não dá segurança para o agrupamento, tomando como exemplo o produto 1-71774, ESPUMANTE SALTON BRUT NACIONAL 750 ML, nota fiscal 8781, de EAN 0789602308591 e o ESPUMANTE SALTON BRUT, contido na nota fiscal 393, tem o EAN 7896023086342 que de acordo com pesquisa realizada vem a ser KIT DUAS TAÇAS + UM ESPUMANTE BRASILEIRO BRANCO BRUT SALTON PROSECCO CHARDONNAY TREBBIANO SERRA GAÚCHA 750 ML, ou seja, mercadorias diferentes, com códigos distintos, podendo ter tratamento individualizado, e, portanto, não poder ser agrupados.

Considerando que mesmo fazendo o agrupamento permanece a diferença de estoque, o que indica não ter sido identificada justificativa para o agrupamento, nega o pedido defensivo.

Em relação a tese defensiva de haver diversidade entre a embalagem adquirida e a revendida, argui que apesar de ter códigos diferentes para a entrada e saída, existe uma parte do código que é comum para a entrada e a saída, que denomina de “código raiz”.

Traz exemplo do mesmo, apontando não ter a autuada citado exemplo de divergência de medida, não fazendo sentido a sustentação defensiva, inexistindo necessidade de perícia, pois constam nos autos todos os elementos necessários para conclusão pela procedência da infração.

Analizando o argumento de desconsideração das perdas e quebras decorrentes de sua atividade, indica que conforme fls. 09 e 10, a atividade principal da autuada é o comércio atacadista em geral, todavia, tem como CNAE secundário de varejista, o que enseja a aplicação do inciso VII, do § 1º, do artigo 3º, da Portaria 445/98, sendo o levantamento feito para a infração, através do Anexo A, feita a aproximação consoante regra da ABNT/NBR 5891/1977.

Consigna não ter o contribuinte nota fiscal de saída com o CFOP 5927, apresentando novos valores para a infração.

Para a alegação de desproporcionalidade da multa aplica, aponta inexistir previsão legal para se anular a multa, não tendo competência para afastar a aplicabilidade da mesma, bem como para decretar a sua inconstitucionalidade, em conformidade com o artigo 125 do COTEB.

Quanto ao argumento de aplicação do artigo 112 do CTN, afirma que a infração lançada foi baseada em fatos concretos, o que afasta a possibilidade de dúvidas.

Por tudo o quanto exposto, mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal, esperando a manutenção da procedência parcial do presente Auto de Infração.

Tendo sido intimado do teor da informação fiscal em //2022, através do Domicílio Tributário Eletrônico (fl. xx), o contribuinte se manifesta às fls. 116 a 126, no sentido de que, após resumir os termos da autuação, bem como da informação fiscal que reduziu o ICMS exigido de R\$ 646.876,08 para R\$ 581.436,38, em virtude da exclusão das perdas nos termos da Portaria 445/98, ainda assim, o saldo remanescente não prospera.

Mais uma vez, alega que se deixou de observar que os valores apresentados são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a invalidade da ação fiscal.

Isso porque, deixou de verificar que há diferenças entre os dados da empresa e do autuante em relação às saídas das mercadorias, na forma de tabela apresentada.

Aduz que as incompatibilidades entre as informações permanecem em quase toda a planilha apresentada pelo Fiscal, sem que tenha sido, em momento algum, juntada prova dos meios a partir dos quais se foi possível chegar aos dados informados pelo Autuante. Desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

O mesmo acontece com as operações de entradas do levantamento de estoque apresentado pela fiscalização, como na tabela exemplificativa acostada.

Tal fato tornaria evidente que o Fisco não considerou todas as operações que foram realizadas pela Manifestante, quando da verificação do estoque.

Aponta que, *in casu*, o Fisco deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Manifestante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade, garrafa, lata), etc. Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos. Em outras palavras, uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou, ainda, comportar vários subgrupos ou diversas referências.

Esse fato foi confirmado na Informação Fiscal quando o Autuante menciona que as “descrições são resumidas o que não dá segurança no agrupamento” dos produtos.

E foi justamente por essa razão que o Secretário da Fazenda, através da Portaria nº 445/98, determinou que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o Auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins/semelhantes, copiando o teor do artigo 3º da Portaria 445/98.

Alega que a referida Portaria determina que “quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”, e a sua aplicação não se resume a produtos idênticos, até mesmo porque não seria necessária a determinação, mas sim quando são semelhantes, sendo esse o caso dos autos e, como apontado pelo autuante, não foi observado pela fiscalização.



Apresenta alguns exemplos extraídos da planilha fiscal em tabela.

Argumenta que o equívoco do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Fisco às normas fixas na Portaria nº 445/98. E isso porque o Estado procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída.

Discute a imprecisão do Fisco, ao desconsiderar a determinação contida na Portaria 445/98, que não agrupou os diversos códigos de produtos derivados para mensurar a suposta omissão de saída.

Assim procedendo, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados, tornando-se o lançamento fiscal desprovido de iliquidez, confirma.

Ante o exposto, e diante da confirmação do equívoco fiscal, reitera os termos da defesa inicial, e, notadamente o pedido de nulidade e/ou improcedência da autuação.

Em nova intervenção de fls. 13 a 3, a **servidora responsável pela informação fiscal** se posiciona no sentido de ratificar a primeira informação fiscal, de folhas 97 e 98.

Quanto a alegação defensiva de que não foram juntadas provas dos meios a partir dos quais se foi possível chegar aos dados informados na fiscalização, devendo ser considerado que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia, garante que a arguição se tornou desatualizada.

Fala que com o advento do SPED fiscal as notas fiscais de entrada, saída e escrituração constam na base de dados da fazenda estadual e são de posse do contribuinte. Uma vez emitida a ordem de serviço é gerado um pacote com os documentos fiscais que são tratados por sistema homologado pela SEFAZ/BA e analisados pelo preposto fiscal.

Esclarece que o sistema gera os relatórios base da autuação. Os demonstrativos analíticos informam dados que são de domínio do contribuinte como: data de lançamento, número do documento, descrição da mercadoria, valor da mercadoria, base de cálculo, alíquota, redução da base de cálculo e ICMS. Os demonstrativos são provas que apontam os valores reclamados.

Menciona que de acordo o artigo 247, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06), e que os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Registra que a alegação não procede, pois nos anexos têm a descrição da mercadoria por nota, além do que as notas fiscais estão na posse da defendente, o Auto de Infração seguiu o que estabelecem os dispositivos legais, especialmente o artigo 18, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, artigo 129, § 1º, III, do COTEB, Lei 3.956/81, artigo 142 do CTN e artigo 5º, LV, da CF.

Diz que a impugnação de forma minuciosa, ao entrar no mérito, conforme se verá a seguir, é prova de que a requerente entendeu as infrações e não houve cerceamento de defesa.

Em relação a alegação de que em busca de promover a venda de suas mercadorias, faz promoções do tipo leve mais e pague menos ou embalagens comemorativas e por este motivo o produto pode ter mais de um código, entende não prosperar, sendo o caso de leve mais e pague menos trata-se de quantidades distinta e por isto não se trata do mesmo produto. A codificação é diferente. Com relação embalagens comemorativas a defendente não citou um exemplo.

Diante do argumento de usar codificações diferente quando a aquisição é realizada no atacado (caixa) e revenda ocorre em unidade, ratifica a informação fiscal fls. 98 a 102.

Quanto ao argumento de que o fato da fiscalização mencionar que descrições são resumidas o que não dá segurança no agrupamento serve de prova que o agrupamento deve ser realizado, considera tal sustentação um equívoco. Analisando os produtos percebe que a empresa coloca descrições simplórias, sem mais detalhes para diversos produtos.

Assim, chama toda as cervejas da SKOL como CERVEJA SKOL. Chama todas as cervejas da BADEN BADEN de CERVEJA BADEN BADEN, todas as cervejas da HEINEKEN de CERVEJA HEINEKEN, e o fato de dar o mesmo nome para produtos diferentes do mesmo fabricante não é suficiente para fazer o agrupamento, uma vez que a distinção pode ser concluída através de outros elementos como código ou o EAN.

Sustenta não se pode fazer um suposto agrupamento só porque chamou os itens de CERVEJA HEINEKEN, uma vez existir a CERVEJA LARGE PREMIU PURO MALTE HEINEKEN LATA 350ML e a CERVEJA LARGE HEINEKEN LATA 250ML, não se podendo agrupar lata de 350 ML com lata de 250 ML, nem cerveja comum com cerveja puro malte. Caberia a defendente demonstrar a verdadeira descrição dos itens para a análise do agrupamento, argumenta.

Tomando como exemplo o caso do OLEO DE SOJA. O item 1-790276-2, na nota fiscal de entrada 271506, com chave de acesso 29170903612196000163550010002715061111015092, tem a descrição OLEO DE SOJA VILA VELHA 900ML. Já o item 1-790416-2, com nota fiscal de entrada 271507, chave de acesso 29170903612196000163550010002715071111015090, tem a descrição OLEO DE SOJA CONCORDIA UND 900ML, ou seja, são produtos de marcas diferente, não se podendo agrupar.

Toma como outro exemplo o caso do SAB LIQ ANTI SEPTCO. O item 1-106326-2 na nota fiscal de entrada 6435, com chave de acesso 29170500063960006131553000000064351089410244, com o EAN 7898100035687, que em pesquisa no site [cosmos.bluesoft.com.br](http://cosmos.bluesoft.com.br) tem a descrição SABONETE LIQ PROTECL ANTI SEPTICO ERVA DOCE 1000ML, na forma da imagem plotada.

Já o item de código 1-271330-2, na nota fiscal de entrada 6671, chave de acesso 29170700063960006131553000000066711977751085, tem o EAN 0789173759334, que tem a descrição SAB LIQ MEMBERS MARK 1LT.

Observa ser um sabonete da marca PROTECL, e o outro sabonete é da marca MEMBERS MARK. São produtos de marcas diferente. Não pode agrupar.

Tomando outro exemplo o caso do POLENGUINHO. O item de código 1-333153-2, na nota fiscal de entrada 618331, chave de acesso 35180524949232004146550710006183311000228172, tem o EAN 7891143017788, que em pesquisa no site [cosmos.bluesoft.com.br](http://cosmos.bluesoft.com.br) tem a descrição QUEIJO PROCESSADO UHT ORIGINAL POLENGUINHO 408G 24.

Já o item 2-208709-2, na nota fiscal de entrada 668814, chave de acesso 35180824949232004146550710006688141002880034, tem o EAN 7891143016637, que em pesquisa no site [cosmos.bluesoft.com.br](http://cosmos.bluesoft.com.br) tem a descrição PACK QUEIJO PROCESSADO UHT LIGHT POLENGUINHO POCKET 34G 2 UNIDADES.

Assevera que queijo processado UHT ORIGINAL é diferente de queijo processado UHT LIGHT, não se podendo agrupar e a proposta de agrupamento da impugnante de agrupar por descrição deficiente não traz segurança para se chegar a verdade material.

Ratifica, pois, a Informação Fiscal de fls. 98 a 102.

Conclui no sentido de que por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado na infração, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência parcial do presente Auto.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 18/01/2023 (fl. 152), recebidos no CONSEF em 23/01/2023, e encaminhados a este relator em 02/02/2023 (fl. 152-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

Registrada a presença na Sessão, para fins de acompanhar o julgamento, da advogada da empresa, Dra. Viviane de Oliveira, OAB/PE 18.598.

### **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Cientificação de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 04/05/2020, de acordo com o documento de fl. 06.

As planilhas que suportam a acusação se encontram de forma sintética às fls. 04 e 05 dos autos, e na mídia de fl. 15.

Já a ciência do lançamento pelo contribuinte autuado, ocorreu em 14/07/2020, na forma do documento de fl. 17.

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

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como manifestação posterior à informação fiscal prestada.

Existem, entretanto, questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, sendo o lançamento ilícito, não posso acolher.

E justifico: a infração se encontra estribada em levantamentos e demonstrativos que a atestam e confirmam, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 15, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação da mesma, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Ali se encontram demonstrativos como Lista de Notas Fiscais de Entradas, devidamente individualizadas e por produto, Lista de Notas Fiscais de Saídas, Lista das Omissões, Lista de Preços Médios, Relação de CFOP, Lista de Grupos de Estoque, Lista Geral de Itens Analisados, dentre outros, arquivos esses enviados através do Domicílio Tributário Eletrônico consoante se verifica à fl. 17.

Pelo seu teor, se demonstra cabalmente ter o contribuinte tido acesso irrestrito a todos os termos, elementos e documentos do levantamento realizado, e a correteza dos dados de entradas e saídas, atribuindo o erro a escrituração do registro de inventário, de única e exclusiva responsabilidade da empresa, o que desconstrói qualquer assertiva em sentido contrário ao da autuação.

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, tal tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos 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.

Talvez pelo fato de ter o autuante apenas impresso dois demonstrativos sintéticos às fls. 04 e 05, tenha a tenha a defesa feito tal arguição.

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

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

Também não se há de falar ser o levantamento quantitativo medida extrema, e presuntiva, como feito, pois o mesmo está devidamente previsto na legislação como procedimento rotineiro de auditoria, inclusive com orientação quanto aos procedimentos a serem obedecidos pela Fiscalização.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam no presente 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 mesmo a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante 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 a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson 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”*.

Também se constata que os dados apresentados pelo Fisco correspondem com a realidade das operações realizadas, eis que baseados unicamente nos dados disponibilizados pelo contribuinte, que representam a sua movimentação no período, e sendo o caso de erros e equívocos, estes seriam apenas do sujeito passivo, na apuração e transmissão de tais dados, como indicado linhas acima ao responder ao autuante quanto ao levantamento levado a seu conhecimento em momento anterior ao da autuação.

Não há, pois, ausência dos documentos, nem indícios de ilícito fiscal, sendo certos os resultados apurados, inexistindo, muito menos insegurança na base de cálculo do lançamento, ao contrário, o mesmo se estriba na legislação vigente e possui validade legal.

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

Em relação ao pleito para realização de perícia técnica, de plano 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 pautava 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 perícia, de forma vaga e genérica, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além disso, a servidora responsável pela informação fiscal, revisou detalhadamente o lançamento, fazendo os ajustes que entendia necessários, frente aos argumentos apresentados 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 que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

No mérito, a acusação se reporta a constatação de omissão de saídas de mercadorias advinda da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

A respeito de tal procedimento e a sua legalidade e juridicidade, 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”.*

Digna de registro é a decisão do Tribunal de Justiça do estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos, cujo trecho destaque, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

*Com efeito, as alegações da Embargante de que não lhe foi fornecido o cálculo das diferenças apuradas, ou seja, de que a atuação foi levada a cabo sem prova de materialidade das acusações, não restaram demonstradas, cabendo o registro de que o levantamento realizado pela fiscalização levou em conta dados fornecidos pela própria contribuinte, que ensejaram a caracterização da infração, sendo disponibilizado no PAF, contendo os nomes dos produtos, relação das notas fiscais de entradas e saídas, valores (vide docs. 07 a 17 juntados com a inicial), dados que demonstram a ocorrência das infrações apontadas, havendo, portanto, prova documental suficiente adunada pelo Fisco que não foi confrontada pela Embargante por prova documental ou pericial capaz de revertê-la, salvo, frise-se, por meio de meras alegações.*

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



E mais adiante prossegue: “A possibilidade aventada pela Postulante, de ocorrência de uma série de equívocos que poderiam ter contribuído para eventuais erros no lançamento do débito quando da realização da auditoria pela Fazenda Estadual, são infundadas e desprovidas de qualquer amparo probatório, incapazes, logo, de infirmar a legalidade de que goza o levantamento realizado, com o agravante de que a responsabilidade pela veracidade das informações constantes em seus arquivos magnéticos é dela própria, como acentuado pelo Embargado.

*Reafirma-se, por oportuno, que à Embargante foi oportunizado, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a eventual demonstração da efetiva ocorrência dos mencionados equívocos, o que não foi feito, bem como não o fez quando da oposição destes Embargos, desistindo da prova pericial, limitando-se a suscitar hipóteses desprovidas de qualquer elemento probatório.*

*Não existe dúvida plausível (e demonstrada cabalmente) quanto à segurança da autuação fiscal, quanto aos valores constantes dos demonstrativos fiscais e que dão lastro à exigência fiscal, resultado do levantamento contábil com a existência de omissão de entradas (e saídas) de mercadorias”.*

E por fim, arremata: “Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias - procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.

*O TJBA, aliás, já reconheceu a legalidade da presunção e da realização de levantamento quantitativo de estoques com base em registro contábeis dos contribuintes”.*

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado na infração 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, diferentemente do que entende a defesa.

E em todos os textos acima reproduzidos, a ênfase é para a análise de documentos fiscais, e não de documentos internos do contribuinte, como pretende a defesa.

Como já visto, a acusação posta se reporta a 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 (omissões de saídas) é abordada no artigo 4º da Portaria 445/98:

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

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

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

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.

E aqui é relevante se esclarecer mais uma vez, que os resultados apurados não se tratam de qualquer presunção, como entende a defesa, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa.

E esta assertiva se justifica, pelo fato de que as hipóteses legais para a adoção de presunção se encontram 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:*

*I - saldo credor de caixa;*

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

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

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

*V - pagamentos não registrados;*

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

*a) instituições financeiras;”*

*b) revogada;*

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”.

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 conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

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

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, inexistem 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.

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

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

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

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.

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, estranho ao feito ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação à infração contestada, o que prejudica o pedido feito.

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

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, sendo plenamente respeitado seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim havendo mercadorias já lançadas no sistema da empresa, mas ainda não entradas fisicamente no estabelecimento, conforme alegado pela defesa em sustentação oral, 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.

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.

A resolução da lide passa, pois, pela análise da verdade material trazida aos autos pelas partes, o que passo a fazer, não sem antes tecer rápidas considerações acerca da prova em direito tributário.

Fabiana Del Padre Tomé, em trabalho publicado em Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, assenta entendimento de que *“O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional”*.

E prossegue: *“O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado linguístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de apresentar-se sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.*

*Convém registrar que a atividade probatória das partes tende à constituição dos fatos, mediante convencimento do julgador”*.

Assim, se percebe ser a dilação probatória um ônus, posto que quem não prova, não ganha, e tendo havido o lançamento na forma prevista em lei, com a devida comprovação nos autos, passa a ser do contribuinte o ônus de trazer a contraprova, sendo a hipótese caso este não apresente tal contraprova, estará sujeito ao ato de lançamento e a consequente aplicação de penalidades.

Em relação aos argumentos defensivos apresentados (existência de um mesmo produto com códigos diversos e desconsideração das perdas), analiso cada uma delas neste momento.

Ao argumento de existência de um mesmo produto com códigos diversos, com efeito, o artigo 3º, inciso III, da Portaria 445/98 prevê:

*“III. nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item”*. (Grifei).

De tal redação se infere que as condições para a realização do agrupamento são duas, a saber: se tratar de um mesmo produto ou quando ocorrer pequena variação entre itens.

Nos exemplos trazidos pela defesa, se constata a existência de diversos códigos, mas de produtos diversos em sua essência, perfeita e devidamente identificados nos registros de inventários, o que inviabiliza o requerido agrupamento, não sendo, igualmente, a hipótese de serem os produtos indicados mesmos itens, até pelo fato de ser o agrupamento não uma obrigação, mas apenas uma possibilidade, consoante visto no texto normativo acima destacado.

Desta forma, ainda que agrupados os itens, as diferenças de saídas sem emissão de notas fiscais permaneceriam, a se ver pelos testes realizados por amostragem por este relator, fato igualmente confirmado pela servidora estranha ao feito, quando da informação fiscal, que de forma explícita, contundente e didática demonstrou não trazer qualquer alteração nos valores autuados tal adoção requerida.

Assim, a arguição defensiva apresentada não pode ser acolhida.

Já em relação às perdas, que de acordo com a defesa não teriam sido consideradas pelo autuante, importante ressaltar ter a servidora responsável pela informação fiscal, atendido o pleito da defesa, realizando os devidos e necessários ajustes, ainda que a empresa não procedesse com a emissão de notas fiscais com o CFOP 5927, mas aplicando a regra geral inserida no artigo 3º da Portaria 445/98, apresentando novos valores para a infração, não contraditados pela autuada, passando a mesma para os valores de R\$ 236.928,98 para 2017, e R\$ 344.507,40 para 2018, respectivamente.

Tais valores equivalem a percentual de quase 10% a título de redução, quando a previsão contida na Portaria 445/98 é de 0,99%.

Entretanto, analisando as planilhas elaboradas pela responsável pela informação fiscal, observo ter a mesma cometido equívoco no momento de realizar o cálculo, uma vez que tomou por base, o valor total das entradas, e não o valor das omissões apuradas com eventuais ajustes quanto a reduções, o que representou numericamente uma redução percentual em torno de 10% que se apresenta totalmente distorcida da realidade, diante da metodologia equivocada de apuração utilizado.

Isso em que pese a qualidade de seu trabalho e a competência e capacidade da servidora, reconhecida por toda a SEFAZ, inclusive em inúmeros outros processos em que figurou como autuante, todavia a falibilidade humana é sempre uma possibilidade, tendo ocorrido neste caso específico.

Desta maneira, em nome do princípio da celeridade processual, efetuei o recálculo dos percentuais de perdas sobre os valores omitidos, e não sobre os valores das entradas, técnica que reputo a mais correta, a partir dos dados contidos na mídia que acompanha a informação fiscal.

O resultado apurado foi o de débito de R\$ 247.878,83 para o exercício de 2017 e R\$ 354.151,47 para 2018.

No que diz respeito ao pleito defensivo para que o percentual de multa aplicada seja considerado confiscatório, inconstitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a inconstitucionalidade. Existe vedação a tal apreciação conforme se depreende da leitura do artigo 125, inciso I da Lei 3.956/81, segundo o qual, *“Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”*.

Outro aspecto a ser observado, diz respeito a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades de conduta ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta 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”.

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.



Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária compreende também “...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

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

Já em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que “De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

*No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.*

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

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, ao realizar o 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, a sua aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

A respeito do aspecto confiscatório, pertinente mencionar o fato de ter o STF no mês de fevereiro de 2022, reconhecido a repercussão geral no RE 1.335.293, a fim de discutir, quanto ao mérito, o tema 1.195, assim definido: “Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido”.

Se encontra no STF para ser apreciado o RE 1.335.293/SP, cuja relatoria se encontra a cargo do Ministro Kássio Nunes Marques, por meio do qual se decidirá se multas não qualificadas, como a do presente caso, podem ultrapassar 100% do tributo devido.

Houve o reconhecimento da repercussão geral em 18 de fevereiro de 2022, à unanimidade. No texto em que constatou a possibilidade de julgamento do tema pelo STF o relator, ministro Luiz Fux, expôs precedentes do Supremo sobre o assunto, que proíbem penalidades superiores ao valor do tributo devido, oportunidade na qual destacou, pela sua pertinência, o seguinte trecho, datado de 17/12/2021, no exercício da Presidência da Corte, ao se manifestar sobre a matéria:

*“Destarte, a vexata quaestio transcende os limites subjetivos da causa, porquanto o tema em apreço sobressai do ponto de vista constitucional (vedação ao efeito confiscatório na seara tributária), notadamente quanto à necessidade de se conferir balizas adequadas, em precedente qualificado pela repercussão geral, quanto à fixação de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.*

*Configura-se, assim, a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica (artigo 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil), bem como a transcendência da questão cuja repercussão geral ora se submete ao escrutínio desta Suprema Corte. Nesse sentido, tenho que a controvérsia constitucional em apreço ultrapassa os interesses das partes, avultando-se relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico.*

*Ex positis, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigos 323 e 326-A do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA e submeto o tema à apreciação dos demais Ministros da Corte”.*

É o caso do ARE 1.307.464, julgado entre 07 e 14 de maio de 2021 pelo plenário virtual da 2ª Turma, e publicado em 07/06/2021, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin. Pela decisão unânime, se considerou regular lei de Santa Catarina de multa no percentual de 50% do tributo devido, sob o seguinte argumento consoante consta na Ementa:

*“AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.*

*1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*2. Agravo Regimental a que se nega provimento”.*

Destaco do Acórdão proferido os seguintes trechos:

*“No que diz respeito ao art. 150, IV, da Constituição, observo que a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:*

*(...)*

*‘Agravamento regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. 1. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolem 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição. 3. Para acolher a pretensão da agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem acerca da proporcionalidade ou da razoabilidade da multa aplicada, seria necessário o revolvimento dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula nº 279/STF. 4. É firme o entendimento da Corte no sentido da legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, desde que exista lei legitimando o uso do mencionado índice, como no presente caso. 5. Agravamento regimental não provido.’ (RE 871174 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 11.11.2015)”.*

(...)

*Especificamente sobre o caso dos autos, destaco, por oportuno, o seguinte julgado:*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravamento regimental a que se nega provimento.’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015). Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, §1º, do RISTF.*

(...)

*Com efeito, conforme exposto na decisão recorrida e na decisão que analisou os embargos de declaração, a orientação já sedimentada na Corte é no sentido de que o efeito confiscatório em multas que pode facilmente ser analisado em recurso extraordinário, por não depender da análise de prova ou da legislação infraconstitucional, é quando a penalidade pecuniária se traduza em valor superior ao do tributo devido. No caso dos autos, além dos julgados já citados, que trataram de questão semelhante a dos autos, há precedentes específicos que concluíram pela ausência do caráter confiscatório da multa em debate. Nesse sentido: ‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravamento regimental a que se nega provimento.’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) Além disso, é de se*

*reconhecer que eventual discussão sobre a natureza da multa, se moratória ou punitiva, com a finalidade de submissão da questão ao Tema 816 da Repercussão Geral, é inviável na via extraordinária, em especial por já ter a Corte analisado questão idêntica em outros julgados e concluído pela ausência do efeito confiscatório.*

*Ante o exposto, voto pelo não provimento do presente agravo regimental”.*

Posso, ainda, pela sua pertinência, trazer decisão relativa a Apelação Cível 1009578-58.2014.8.26.0590, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, através da sua 6ª Câmara de Direito Público, decisão do Desembargador Reinaldo Miluzzi, julgada em 28/09/2020, cujos trechos destaco:

*“No mais, verifico que a multa punitiva não se mostrava excessiva em relação à gravidade da infração.*

*É certo que, ainda que a multa punitiva tenha natureza sancionatória, sendo fixada de modo a desencorajar a prática de novas infrações tributárias, sua imposição não pode exceder os limites da razoabilidade, sob pena de configuração de confisco.*

*A propósito, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que a multa que ultrapasse o valor do débito principal possui caráter confiscatório, devendo ser reduzidas a patamares razoáveis:*

*‘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 833106 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014)*

*‘AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 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. Precedentes. II Agravo regimental improvido.’ (RE 657372 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013).*

*Nesta linha, também já se posicionou esta Câmara: ‘APELAÇÃO Ação anulatória de débito fiscal Não recolhimento de ICMS Multa de mais de 300% sobre o débito Pretensão de anulação do AIIM Procedência Reforma que se impõe Multa punitiva, de fato, excessiva e de caráter confiscatório Auto de infração que não merece ser anulado, contudo Subsiste o débito de ICMS e a infração, com a correspondente penalidade Redução da multa ao patamar de 100% do débito fiscal Precedentes Apelação e reexame necessário parcialmente providos’. (Apelação nº 0020677-43.2010.8.26.0053, Rel. Des. Maria Olívia Alves, j. em 13/04/2015).*

*No caso em apreço, a multa foi calculada no patamar correspondente a 100% do valor do crédito, consoante se verifica no demonstrativo de cálculo de fls. 88, não sendo desproporcional em relação à gravidade da infração.*



*Assim, de rigor a reforma da sentença neste ponto, para manter a multa punitiva no valor equivalente a 100% do débito”.*

Por conta de tais decisões recentíssimas, não posso considerar os paradigmas trazidos, por se referirem a decisões bem mais antigas ou em desarmonia com o entendimento acima exposto, que não refletem o entendimento atual das Cortes Superiores do país.

Registro, em contraponto a afirmação defensiva, que em nenhum momento se aventou nos autos a possibilidade de ter agido o contribuinte, com dolo, simulação ou fraude, não havendo que se falar em multa qualificada, figura inexistente na legislação do estado da Bahia.

Quanto a pleito defensivo formulado relativo ao teor do artigo 112 do CTN, esclareço inexistir qualquer dúvida que propicie a aplicação do mesmo no caso em tela.

Pelas razões expostas ao longo do presente voto, tenho a autuação com o PARCIALMENTE PROCEDENTE em R\$ 602.030,30, na forma anteriormente indicada:

2017  
R\$ 247.878,83

2018  
R\$ 354.151,47

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **108529.0008/20-9**, lavrado contra **WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 602.030,30**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 14 de fevereiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR