

N. F. Nº - 102148.0078/22-8
NOTIFICADA - SPORT.COM MATERIAL ESPORTIVO LTDA.
NOTIFICANTES - TIRZAH FAHEL VILAS BOAS AZEVEDO e MARCOS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28/05/2024

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0086-06/24NF-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS EM VALOR SUPERIOR AS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Contribuinte não consegue elidir a acusação. Autuação subsistente. Negado o pleito para realização de diligência. Mantido o percentual da multa sugerida, por ter base legal e rejeitado o pedido para afastamento ou redução, por falta de previsão. Instância única. Notificação Fiscal **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal ora apreciado foi lavrada em 21 de dezembro de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 8.914,15 além da multa de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **004.005.005**. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2021).

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído nos termos do instrumento de fl. 267, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 230 a 256, onde após sintetizar a ação fiscal e os fatos ali ocorridos, aduz que em análise do “Auto de Infração”, inconformada com a presente autuação fiscal, passará a demonstrar por meio de alegações de fato e de direito que não poderá prevalecer a fundamentação fiscal constante do Auto ora impugnado. Garante que neste sentido, provará que a Notificação Fiscal foi lavrada com equívocos, e tais vícios, contrários à legislação vigente não podem prosperar, sob pena de colocar em risco a seriedade do Processo Administrativo Fiscal.

Após listar os documentos que apensa ao feito, que entende serem provas concretas da total inconsistência dos valores levantados e lançados, objeto de equivocadas acusações, não tendo os Notificantes examinados os livros fiscais de Registro de Entradas e de Apuração de ICMS e por conta de tal fato, em setembro de 2021 lançaram nos demonstrativos suposta falta de recolhimento de ICMS sem antes verificar nos aludidos livros fiscais que houve a correta

escrituração do estoque do ano de 2020, sendo o saldo dos itens do referido ano, comercializados em 2021, conforme Notas Fiscais em referência.

Após arguir a suspensão da exigibilidade do tributo, na forma do artigo 151, inciso III do CTN, argumenta ter faltado “bom senso”, já que a acusação não retrata fidedignamente o espírito da legislação tributária. Argumenta que após minucioso trabalho de conferência realizado pela empresa, apurou várias divergências como a inobservância do estoque escriturado no ano de 2020, das entradas e saídas do mesmo ano, bem como a escrituração do estoque de 2021 e suas respectivas entradas e saídas. Aduz que de acordo com as EFD de “1 3/02/2020 a 13/12/2020” e do período de 01/01/2021 a 05/09/2021, pelo demonstrativo apresentado, resta cristalino não ter havido qualquer omissão de entrada ou de saída quando da escrituração dos itens, sendo que os respectivos estoques constam de forma fidedigna nos arquivos enviados ao Fisco.

Assume ter havido equívoco na transmissão dos dados quanto a escrituração dos estoques de 2020 e 2021, uma vez não ter sido transmitido o saldo do estoque de 2020, sendo que em 2021 iniciou com o estoque zerado, o que induziu os Notificantes. Desta forma, explana não merecer acolhimento a Notificação Fiscal, nos moldes combatidos, entretanto, se houver entendimento de que o equívoco com relação ao saldo de estoque de 2020 e o início do estoque de 2021 seja passível da aplicação de qualquer infração, que a presente seja julgada improcedente, devendo ser realizado novo lançamento, em razão da ausência de transmissão dos respectivos estoques.

Assevera terem os Notificantes permitido o acesso ao sistema, para retificar o SPED, o que foi de pronto realizado, entretanto, não foi observado o novo arquivo em substituição, o que também ensejou o lançamento em questão. Passa a pontuar por amostragem as irregularidades que entende constarem das conclusões do Fisco, explicitando dois casos, cujos elementos detalha e que reforçam a assertiva de que os arquivos retificadores transmitidos não teriam sido considerados, diante das discrepâncias anotadas. Conclui dos casos apresentados, que como foi feito o levantamento dos estoques por anos separados, acabou por apurar omissão.

Destaca que se tivesse sido realizada “apuração única” se teria identificado as diferenças, o que leva a conclusão de que tudo decorreu do equívoco cometido pela empresa quanto aos estoques de 2020 e 2021, não havendo qualquer irregularidade quanto aos respectivos lançamentos de entrada e saída e recolhimentos de tributos devidos, pelo que deve ser julgada totalmente insubsistente a presente Notificação Fiscal.

Apona, ainda, através de plotagens, outros equívocos que indica, ao tempo em que esclarece ter sido baixada em setembro de 2021, motivo pelo qual não consegue ter acesso a grande parte da documentação, porém, a mesma pode ser facilmente acessada pelo Fisco, reiterando o pleito de diligência e a apresentação de todos os documentos atinentes à presente Notificação Fiscal.

Externa que não pode confiar nos dados inseridos nos demonstrativos de débito anexos à Notificação Fiscal, tendo em vista as incertezas e falhas que nele estão exteriorizadas, por entender dever o lançamento ser feito de forma cristalina, de modo a não ensejar qualquer margem de dúvidas, como, aliás, exigem a Lei e o Regulamento vigentes.

Pontua que o Fisco, há de compreender que o procedimento fiscal obedece a regras rígidas e pré-estabelecidas, as quais devem ser fielmente obedecidas, o que não teria ocorrido no presente caso, uma vez que o tributo já traz em seu bojo forte estigma de rejeição social, por se apresentar, na maioria das vezes, de forma desmedida.

Aborda, a seguir, o fato de ser abusiva a aplicação da multa de 100%, invocando a Constituição Federal ao vedar expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, bem como as multas a ele ligadas, além do fato de a sua conduta não ter a intenção ou premeditação de fraudar o Fisco.

Traz, neste sentido, decisão do CARF, no processo 11020.001669/90-27, Ementa copiada, bem como trecho do voto, para arrematar no sentido de ter o direito constitucional de ver apreciada pelo órgão julgador todas as matérias suscitadas na impugnação, não tendo incorrido em qualquer irregularidade que ensejasse atribuir valor absurdo e pesado a título de multa. Traz, ainda, escólio doutrinário de Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como Heron Arzua e Dirceu Galdino.

Consigna ter o respaldo para minimizar ou cancelar a vultosa multa imposta, nas decisões e fundamentos jurídicos apresentados. Cita, ainda, ensinamento de Bilac Pinto, em trecho copiado, além de Hugo de Brito Machado e Rui Barbosa Nogueira, apoiando-se, de igual modo, na jurisprudência, nas decisões enumeradas, cujas ementas copia.

Conclui no sentido de inexistir razão lógica na pretensão estatal em querer cobrar a multa aqui vergastada, deixando ao contribuinte a via estreita da defesa administrativa, para buscar o reconhecimento do seu direito quanto ao não pagamento desta “exação vexatória”. Requer a decretação de nulidade do lançamento, bem como pelo afastamento da multa imposta, mesmo por que sendo acessória segue a sorte do principal, considerando ainda que se apresenta como confiscatória e abusiva diante da infração em questão. Roga pela realização de diligência e perícia, nos termos do artigo 123 do RPAF/99, e que as intimações sejam realizadas na pessoa de seu constituído procurador. Juntou documentos de fls. 270 a 790.

Informação Fiscal prestada por um dos Notificantes às fls. 795 a 808, esclarece que para este tipo de ação foi emitida a Ordem de Serviço nº 501600/23; e para ter acesso aos arquivos foi emitida a Ordem de Serviço nº 502132/23, cujo tipo de ação é de Processo, o que significa que foi realizado novamente o Levantamento Quantitativo de Estoques do contribuinte com base nos arquivos retificados.

Lembra ter sido o contribuinte intimado no dia 08/11/2022, conforme fl. 04, para apresentar o Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, no prazo de quarenta e oito horas e transmitir para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), no prazo de dez dias, as Escriturações Fiscais Digitais (EFD) retificadas diante das inconsistências identificadas, contidas nos exercícios de 2020 e 2021, conforme demonstrativos entregues ao contribuinte no momento da ciência em CD.

No dia 10/11/2022, conforme fl. 07, foi arrecadado o Livro Fiscal de Ocorrência e no dia 23/12/2022, o Livro de Registro de Ocorrência nº 01 foi devolvido ao preposto do contribuinte conforme consta também no documento acostado à fl. 07, sendo que os demonstrativos comprobatórios da infração autuada estão anexados às fls. 26 a 224. Aponta que o registro da Notificação em lide na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia se deu no dia 23/12/2022, conforme fl. 227.

Indica ter o contribuinte peticionado no dia 17/11/2022, conforme fl. 08, solicitando a dilação de prazo de vinte dias para a apresentação de documentos da intimação, bem como a dilação de prazo por dez dias para a transmissão da EFD de setembro de 2021 e das demais EFD solicitadas na Intimação do dia 08/11/2022. O prazo deferido foi de dez dias, inclusive porque já tinha sido liberado este mesmo prazo quando da intimação do dia 08/11/2022, constante da fl. 04.

Informa que conforme consta à fl. 24, no dia 16/12/2022, o contribuinte declarou que, ao encerrar as atividades, o estoque estava zerado. Como o encerramento de atividades do estabelecimento em lide foi no dia 08/09/2021 (conforme está registrado no “Histórico de Situação” contido no “INC – Informações do Contribuinte, do Portal de Sistemas da SEFAZ – PSS”), o estoque zerado que o contribuinte declarou existir se referiu ao estoque final de 2021. Registra que à fl. 08, o contribuinte também declarou que *“a empresa não entregou a EFD de Setembro de 2021, pois a mesma já estava baixada desde 08/09/2021, ...”*.

Em relação ao argumento defensivo de não ter examinado os livros fiscais, após reproduzir os artigos 248 e 250 do RICMS-BA, argumenta que diante dessas regras, ou seja, diante do fato do contribuinte em foco ser obrigado a escriturar as suas operações na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e ser obrigado a transmitir para o Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED) tal escrituração, a fiscalização apenas, de posse de tais arquivos encaminhados internamente pela SEFAZ, os processa através do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal (SIAF), programa oficial adotado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Firma que ao processar tais arquivos, identificou inconsistências, as quais foram repassadas ao contribuinte conforme intimação acostada à fl. 04, e com ciência no dia 08/11/2022, tendo o contribuinte transmitido as EFD retificadas conforme se pode verificar à fl. 23, que foram as utilizadas para a fiscalização.

Assim, razão não assiste ao contribuinte sobre a falta de verificação da escrituração do estoque por parte da fiscalização, posto que tal escrituração retificada foi processada pelo SIAF, com posterior parametrização dos itens do estoque e, em seguida, realizado o cálculo do estoque. Muito menos é procedente a demanda do pleiteante no sentido de examinar livros em papel, finaliza. Ressalta, entretanto, que novamente os arquivos foram solicitados e, na oportunidade, novamente processados, cujo resultado foi o mesmo da autuação, conforme demonstrativos anexos.

Quanto a suspensão da exigibilidade do tributo e da multa advinda da Notificação Fiscal, firma que a suspensão da exigibilidade do crédito pode acontecer por duas razões, se forem consideradas as normas previstas no RPAF:

- Se o contribuinte, através de consulta, conforme prevê o inciso III, do artigo 62, inciso III, §§ 1º e 2º, do RPAF/99 (reproduzido), solicitar que examine a matéria da autuação por parte da SEFAZ, cujo período de suspensão seria “desde a data da entrada da petição até o vigésimo dia após a ciência da decisão da consulta”.
- Havendo ação judicial por parte do contribuinte e se for concedida liminar em mandado de segurança, conforme prevê o § 2º do artigo 117, do RPAF/99, copiado.

Como o contribuinte não fez qualquer consulta sobre o teor da autuação nem houve a concessão de liminar ao contribuinte para atender a algum pleito que esteja focado na autuação (já que não acostou aos autos ou não comunicou à SEFAZ), tal pedido de “suspensão de exigibilidade” do crédito constituído na Notificação Fiscal em foco não pode ser aceito por essas duas regras do RPAF/99.

No que tange ao Código Tributário Nacional (CTN), especificamente, ao artigo 151, sobre o qual o contribuinte argui o pedido da suspensão da Notificação em foco, face “interposição da presente defesa”, conforme registrou à fl. 233, invoca a regra do mencionado artigo 151, transcrito, entendendo que o seu inciso III, prevê efetivamente a suspensão da exigibilidade do crédito constituído até o julgamento do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), momento em que, se procedente a autuação, a suspensão deixará de existir.

Em relação ao argumento defensivo de que “...faltou ao caso presente um pouco de bom senso, já que as acusações feitas na infração não retratam fidedignamente o espírito da legislação tributária.”, retruca afirmado que bom senso quer dizer uso de regras morais para se julgar algo. Regras morais são várias, uma vez que dependem do lugar, da época e do indivíduo. Na fiscalização, as regras morais (além das originadas na própria observação da regularidade dos fatos fiscais) já foram solidificadas na legislação, não cabendo mais usar nenhum outro princípio além do que está na letra morta da lei, do decreto, etc.

Conforme já relatado anteriormente, fala que os argumentos indicados pela defendente sobre as supostas divergências levantadas quanto a inobservância do estoque do ano de 2020, bem como por não ter considerado operações de entradas e saídas (e a mesma afirmação para o exercício de 2021), não merece prosperar uma vez que a fiscalização se limita a importar as EFD e as Notas Fiscais para o Sistema Integrado de Auditoria Fiscal (SIAF) e, em seguida, as processa, arremata.

Reforça não haver qualquer ingerência do servidor fiscal em tais escriturações e documentos. Desse modo, não deixou de considerar qualquer registro de inventário nem de processar qualquer Nota Fiscal, sendo os arquivos que foram processados e que resultaram nos demonstrativos que serviram de base para a autuação se referem às Escriturações Fiscais Digitais retificadas.

A despeito do próprio contribuinte ter declarado que se equivocou na transmissão dos dados das suas operações para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em particular do estoque inicial de 2021, relembra que o mesmo também relatou, conforme fl. 24, que “...vem DECLARAR expressamente que quando do encerramento das atividades da empresa, devidamente comprovado, o estoque da mesma já se encontrava zerado”. Nesse sentido, informa que o contribuinte foi incluído no Cadastro da SEFAZ no dia 13/02/2020, conforme “Dados Cadastrais” do “INC – Informações do Contribuinte”, contido no “Portal de Sistemas SEFAZ (PSS)”, razão pela qual não poderia ter registro de estoque inicial no exercício de 2020.

Observa que a fiscalização contemplou dois exercícios: de 13/02/2020 a 31/12/2021, sendo que a autuação em lide se refere apenas ao exercício de 2021, posto que a autuação concernente ao exercício de 2020 foi fruto de uma outra Notificação Fiscal, com nº 1021480083/22-1, cuja infração foi 004.005.008 (Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado).

Quanto ao estoque inicial de 2021, o qual está zerado para todos os itens da autuação conforme fls. 27 a 66, efetivamente foi o que constou nas EFD, garante, anexando uma cópia da pesquisa com doze mercadorias (códigos: 1002; 1005; 1017; 1018; 1020; 1021; 2023; 1028; 1030; 1031; 1032; o item 1027 foi encontrado (mas não no registro H010) na Escrituração Fiscal Digital do mês de fevereiro de 2021 (a EFD retificada), onde se pode verificar a existência vários outros itens que não estão zerados, o que significa que houve estoque inicial mas não para os itens autuados.

Indica que o mesmo arquivo que foi utilizado para computar o estoque inicial de 2021 (a EFD de fevereiro de 2021) foi também usado para computador os dados de inventário do estoque final de 2020, e que a EFD de fevereiro de 2021 contém os elementos básicos do Inventário do contribuinte em foco, que são identificados como o registro H001, H005 e H010, conforme o Guia Prático EFD-ICMS/IPI – Versão 3.1.4, Atualização de 18 de maio de 2023.

No caso do registro H001, aponta estar registrado “0”, ou seja, que há registros de informações no bloco. No registro H005, que serve para discriminar os valores totais dos itens do inventário, está com todos os campos preenchidos, ou seja, no campo 01, está escrito H005; no campo 02, está com a data: 31122020; no campo 03 está com o valor de 71247,53; e no campo 04 está preenchido com 01, isto é, que se trata de inventário de valor válido e é do final do período, no caso de 2020 e inicial de 2021. Desse modo, o estoque final de 2020, que é também o estoque inicial de 2021, possui dados enviados para o SPED pelo contribuinte; entretanto para as mercadorias autuadas não houve registros conforme já relatado anteriormente, garante.

Apesar disso, assevera ter renovado a ação fiscal, conforme já informado acima, através da Ordem de Serviço nº 502132/23, quando foi possível verificar que a omissão se repetiu, inclusive nos mesmos valores. Nesse sentido, está adicionando os demonstrativos para efeito de ciência do

contribuinte e do CONSEF. Assevera que diante dos argumentos apontados pelo contribuinte, foi possível elidir todos eles, inclusive pela renovação da ação fiscal, motivos pelos quais é pela manutenção da autuação.

Relativamente a amostragem das irregularidades constantes das conclusões por casos trazida pela defesa, argumenta para o “Caso 01”, que o item de código 1031, com descrição “Sandália Vizzano, NCM 6409.106, 15155 Feminino Preto 38”, está registrado na fl. 27, correspondente à fl. 1, do Relatório do SIAF, “Demonstrativo: Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões”, diferentemente do que comunica o defendente, uma vez que aponta a fl. 06 e se refere ao exercício de 2020, que não é essa Notificação.

Já em 2020, de acordo com as informações do contribuinte, chega-se ao Estoque Final de 2020 na ordem de oito unidades, o qual é também o estoque inicial de 2021. No Relatório de 2020 das EFD retificadas, conforme os Demonstrativos anexos, a mercadoria “Sandália Vizzano, NCM 6409.106, 15155 Feminino Preto 38”, Código 1031, de acordo com a movimentação explicitada.

Comparando o que o contribuinte alega e o que consta na EFD, onde aponta inexistir diferença no exercício de 2020, inclusive com o cômputo das cinco unidades procedentes da Nota Fiscal nº 15, entretanto, informou na EFD que o estoque final de 2020 (e estoque inicial) do item em foco foi de zero unidades, quando, em verdade, foi de oito unidades, tendo o SIAF, em vista do que consta na EFD, considerou estoque inicial da mercadoria em foco, para o exercício de 2021, igual a zero unidade.

Repete a explanação para o exercício de 2021, argumentando que conforme se pode observar, o contribuinte informou na EFD que o estoque final em 2020 foi de zero unidades; em consequência (como é o mesmo arquivo), o estoque inicial de 2021 também é zero. O estoque final do exercício de 2021 informado pelo contribuinte na EFD (e em declaração, conforme fl. 24) foi de zero unidades. Diante disso (estoque final informado zerado), houve omissões de entrada de três unidades.

Registra, ainda, que a alegação do contribuinte de que não foram computadas as três unidades em 2021, razão não o assiste, uma vez que, conforme o quadro apresentado, a Nota Fiscal nº 202, de 06/03/2021, foi registrada no Levantamento Quantitativo de Estoques.

Analisando o “Caso 02”, argui que conforme informado na petição defensiva apresentada, o estoque final de 2020 foi de uma unidade, muito embora tenha registrado no inventário zero unidade. Em seguida, diz que o estoque inicial de 2021 começou zerado quando deveria ser de uma unidade. Portanto, está confessando que não registrou corretamente tanto o Estoque Final de 2020 quanto o Estoque Inicial de 2021.

Quanto a sugestão para que o Levantamento Quantitativo de Estoque seja realizado por dois exercícios juntos foge as regras, haja vista a disposição dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 445/1998, reproduzidos, juntamente com o artigo 34, da Lei 4.320, de 17/03/1964, sobre o exercício financeiro, transcrita.

Desse modo, o exercício financeiro da empresa em foco, para 2020, em função da sua inclusão no Cadastro da SEFAZ, conforme “Dados Cadastrais” do “INC – Informações do Contribuinte”, contido no “Portal de Sistemas da SEFAZ (PSS)”, foi de 13/02/2020 a 31/12/2020, enquanto para o exercício de 2021, foi de 01/01/2021 a 08/09/2021, nesse caso (ou seja, 08/09/2021, foi a data que o contribuinte foi baixado), conforme informações contidas no “Histórico de Situação”, do “INC – Informações do Contribuinte”, do “Portal de Sistemas SEFAZ (PSS)”.

Em função da legislação brasileira, cita a Lei nº 4.320/1964 e a Portaria 445/1998, não sendo possível fazer o Levantamento Quantitativo de Estoque juntando dois exercícios, conforme

aventado na defesa. Após apreciar os elementos da defesa acima resumidos, informa manter a autuação, haja vista que:

- a) Para a mercadoria código 1031, o Estoque Inicial considerado foi o registrado na EFD de fevereiro de 2021, o qual foi de zero unidade; desse modo, o contribuinte não elidiu a omissão;
- b) Para a mercadoria de código 9006, o contribuinte arguiu que deveria ser feito o levantamento quantitativo de estoques para os dois exercícios juntos, coisa que também não se pode fazer, diante da legislação acima indicada.

Abordando os outros equívocos apontados para o lançamento, indica ter a defesa transcrito quatro demonstrativos, mas não informou a que itens se referem, e por não conseguir obter nenhum esclarecimento a que mercadorias o contribuinte quis se referir nos demonstrativos registrados na fl. 237, bem como quais as razões que o teria para tentar elidir a autuação, mantém a constituição do crédito lavrado, adicionando que a fiscalização só pode computar os dados constantes das EFD.

Abordando a abusiva aplicação da multa considerada pela defesa, fala que conforme demonstrado nos relatórios anexados ao processo, houve falta de cumprimento de obrigação principal por parte do contribuinte em lide (razão pela qual gera multa). Além disso, informa que não houve qualquer confisco diante da legislação que fundamentou a autuação. Aduz que a fiscalização não pode excluir a multa prevista na Lei 7.014/96 (inclusive o percentual está consignado no seu artigo 42) se o contribuinte infringiu as normas do ICMS.

Acrescenta que o “Auto de Infração” em foco não pode ser julgado nulo porque todas as regras previstas nos artigos 18 a 21 do RPAF, as quais tornam a Notificação Fiscal nula, não foram ultrapassadas. Acerca do enquadramento legal, registra que tal fato está consignado à fl. 01, não deixando qualquer dúvida para o entendimento do Notificado diante dos lançamentos que executara nos seus registros lançados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e transmitidos para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), inclusive os dados retificados.

Diz que conforme se pode verificar, o enquadramento da infração e a sua tipificação estão devidamente vinculadas ao que a fiscalização apurou, e sobre o percentual da multa, afirma que o contribuinte deve, em época oportuna, opinar no fórum próprio sobre o que pensa acerca do percentual de tal ônus, a fim de que os agentes tributários reflitam se deve ser alterado.

No caso, não tem como modificá-la, uma vez que foge à sua alçada. Mas o que se poderia dizer é de que o contribuinte, ao não ter pago o imposto, sabia que corria o risco de ser fiscalizado. E a SEFAZ entende que tal risco, se o contribuinte infringiu tais normas como as identificadas através desta autuação, aplica-se uma multa de 100% do valor do imposto, conforme está registrado na fl. 02, finaliza. Diante disso, mantém a autuação, inclusive com o percentual da multa de 100%.

Conclui no sentido de que após o exame realizado acima dos elementos apresentados pela defesa (prova da improcedência e os livros fiscais anexados, suspensão da exigibilidade do tributo e da multa advinda da Notificação Fiscal, falta de bom senso da fiscalização, amostragem das irregularidades constantes das conclusões em dois casos, outros equívocos e do uso abusivo da aplicação da multa), constatou que razão não a assiste, opinando pela manutenção da autuação na íntegra, ou seja, confirma, salvo melhor juízo, que a autuação da infração lavrada em nome do contribuinte acima indicado, está mantida no valor do débito de R\$ 8.914,15, a qual passa a ser na ordem de R\$ 18.981,79, se considerando os acréscimos moratórios de R\$ 1.153,49 e multa de R\$ 8.914,15.

Os autos foram encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 05/10/2023, recebidos no órgão julgador em 10/10/2023 (fl. 810), e distribuídos a este relator em 01/02/2024 (fl. 810-v), sendo analisado, concluída a sua instrução e tido como apto para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS. Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da emissão de Intimação para Apresentação de Documentos e Retificação dos Arquivos do SPED de fl. 04, com ciência pessoal por preposto da empresa em 08/11/2022. Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos nas fls. 26 a 226, com respectivos recibos de entrega. Os Notificantes, quando do lançamento, descreveram 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 do percentual 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 Notificada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos 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. Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do Processo Administrativo Fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, 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 atender aos elementos previstos na legislação em vigor. Em relação ao pleito defensivo pela realização de diligência, questão prejudicial suscitada, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, 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 quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado. Ademais, como pontuado por um dos Notificantes, após a impugnação, realizou novo levantamento, encontrado os mesmos resultados anteriormente apontados, o que por si só, supre qualquer outra providência a ser tomada. Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete

unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação. Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito: *“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”*.

Decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, 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”.

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

“No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão. Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento. Neste sentido:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de

Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.

2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997, ressalva que, ‘Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias’. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que ‘não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descaracterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido’. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/gravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem.” (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, ‘D.J.-e’ de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à ‘verificação dos fatos apontados em defesa’ (ID 37531651 – fl. 06) e que no ‘caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa’ (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscava esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.)”.

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu:

“A prova pericial protestada, além de não obedecer aos requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbro possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.

Assim, fica indeferido o pedido realizado, pelos expostos motivos.

No mérito, a infração apurada se reporta à realização de auditoria de estoques, sendo que a resolução da lide passa 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.

Por outro lado, a infração arrolada trata de apuração decorrente da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, que como se verá adiante, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de Nota Fiscal. Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo

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

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

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

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado na infração da Notificação Fiscal, 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. 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:

1 - 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 se encontra prevista nos artigos 12 e 13 da mencionada Portaria, vez estarmos diante de concomitância de omissões de entradas em predominância com relação as omissões de saídas:

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

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

(...)

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

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fossem lançados na

infração os maiores valores apurados, ou seja as omissões de entradas, situação abordada nos artigos 6º e 7º da referida Portaria:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

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

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

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para as infrações constantes do lançamento. Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias entraram no estabelecimento sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações.

De acordo com a legislação 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 escrituração.

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

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

No caso em comento os levantamentos elaborados estão em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia tendo sido respeitado seu direito a ampla defesa e o 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.

Como já relatado em momento anterior, foi dada a oportunidade de o contribuinte Notificado retificar a sua EFD, o que o fez, e baseado nos novos arquivos enviados pelo contribuinte, o qual assume a responsabilidade pelos dados ali constantes foram apurados os resultados lançados, o que contribui para a sua manutenção, até pelo fato de, contrariamente ao colocado pela defesa, cada exercício deve ser apurado e lançado de forma autônoma e isolada, não sendo cabível o agrupamento de exercícios, para apuração dos saldos de estoque. Neste ponto, a redação do artigo 2º da Portaria 445/98, fulmina a pretensão do sujeito passivo, ao determinar: “Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

1 - 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”.

Veja que o texto fala em exercício financeiro, que vem a se constituir em conceito essencial no campo da contabilidade e gestão financeira, sendo o período de tempo predeterminado, geralmente de doze meses, durante o qual uma organização realiza suas transações financeiras e registra seus resultados.

Seria, pois, o período de tempo utilizado pelas empresas para elaborar e apresentar suas demonstrações contábeis e relatórios financeiros, sendo utilizado para acompanhar e avaliar o desempenho financeiro de uma empresa, permitindo a análise de lucros, prejuízos e a tomada de decisões, sendo o período em que uma organização registra suas transações financeiras e prepara suas demonstrações, como o balanço patrimonial, a demonstração de resultados e as demonstrações de fluxo de caixa, por exemplo.

Uma de suas principais características é justamente a sua duração fixa de doze meses, que normalmente coincide com o ano civil, entretanto, pode se adotar um período diferente, de acordo com as necessidades e práticas contábeis da empresa, na qual, durante esse período, todas as transações financeiras são registradas e classificadas de acordo com os princípios contábeis e normas legais.

Se apresenta, pois, tal conceito, como essencial para a elaboração de relatórios financeiros precisos e confiáveis, permitindo que os administradores tomem decisões informadas com base naquelas disponíveis, bem como é utilizado pelos auditores externos, para a verificação da exatidão e conformidade das demonstrações financeiras apresentadas. Tais observações, reforçam e revelam a impossibilidade do acolhimento da tese defensiva de junção dos exercícios de 2020 e 2021 para fins de apuração dos resultados do levantamento quantitativo.

Além disso, contrariamente a colocação defensiva, para a realização de tal levantamento, não basta apenas se analisar os livros de Registro de Entrada e Apuração do ICMS, este aliás, desnecessário de acordo com o já explicitado em linhas acima, mas também o Registro de Saídas e o Registro de Inventário.

Em relação a este último livro, o próprio defendente confessa ter se equivocado em relação aos dados transmitidos na EFD, o que ensejou, por parte dos Notificantes, a possibilidade de reenvio dos dados corretos, utilizados sim no levantamento realizado, vez que a EFD retificadora se sobrepõe a qualquer outra existente nos arquivos, desde que válida, como é o caso presente, o que confere fidedignidade aos dados apurados. A utilização dos valores retificados, não se constitui, pois, em vontade do Fisco, e sim, na disponibilização dos dados retificados para a realização dos trabalhos de auditoria.

Fato é que o levantamento realizado se apresenta como correto, não sendo, inclusive, cabível aplicação de percentual de perdas, por se tratar de resultado com omissão de entradas de mercadorias, não merecendo qualquer reparo, até pelo fato de todos os argumentos e exemplos, casos e situações aventadas pela impugnante, terem sido devidamente rechaçados com elementos e dados robustos, a favor dos resultados apurados. Logo, me alinhando aos dados e levantamentos elaborados pelos Notificantes, diante do meticuloso trabalho desenvolvido, tenho a Notificação como inteiramente subsistente, na forma demonstrada pelos demonstrativos elaborados e inseridos às fls. 26 a 222, de conhecimento da Notificada.

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 100%, considerada pela defesa como abusiva, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

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

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

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário. Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério.

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 percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

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

Assim, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja. Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono

duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto. Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido. A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, 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.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidades de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo. Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.

A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.

(...)

Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).

DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.

1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.

3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.

4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).

(...)

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. (ARE 1.307.464-ED-Agr, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)*”.

Pelas menções feitas, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, e não a 100% do imposto (igual ao valor do imposto), consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes do que aquelas trazidas na impugnação. Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser e encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade da Notificação Fiscal lavrada, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico, instrumento inclusive utilizado para a ciência do início da ação fiscal, consoante relatado, com ciência do lançamento ao autuado, a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

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

Pelos motivos expostos, a Notificação Fiscal é tida como **PROCEDENTE** em toda sua inteireza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, e em instância única, julgar **PROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº. **102148.0078/22-8**, lavrado contra **SPORT.COM MATERIAL ESPORTIVO LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o valor de **R\$ 8.914,15**, agregado da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – JULGADOR