

A. I. Nº - 206973.0006/19-9  
AUTUADO - SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - IVANA MARIA DE MELO BARBOSA  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO – INTERNET – 20/01/2025

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0403-06/24-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infrações caracterizadas em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas, como de saídas, através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto, com base no maior valor não declarado (saídas). Ajustes realizados pela autuante acolhendo arguição defensiva de erro na conversão de de diversos produtos, implicou aumento do valor lançado, o que acarreta a manutenção da autuação, não tendo a autuada, conseguido comprovar ter agido em cumprimento a legislação, no tratamento fiscal relativamente as perdas eventualmente ocorridas, apesar de ser instada especificamente a tal. Negado o pedido para realização de perícia. Não acolhidas as questões preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 216.609,75, além de multas de 60% e 100% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015 e 2016), no valor de R\$ 160.451,67, multa de 100%.

Infração 02. **04.05.11.** Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015 e 2016), no montante de R\$ 56.158,08, multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, constituídos nos termos do instrumento de fl. 190, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 36 a 188, onde argui, após transcrição das infrações e da legislação que a suporta, indicada pela autuante, a título preliminar, a nulidade contida no Auto de Infração e a necessária realização de diligência.

Após reproduzir os artigos 123 e 145, ambos do RPAF/99, ao argumento de que da simples análise dos comandos legais acima transcritos, verifica que, em sendo complexo o tema veiculado na autuação

ou sendo constatado erro na apuração do tributo, pode o contribuinte requerer a produção de prova pericial.

Observa que, no presente caso, no qual é acusada de ter omitido saída de determinados produtos, assevera que a Fiscalização deixou de analisar, quando de seu trabalho, elementos e/ou documentos essenciais para comprovação da infração imputada, especialmente, notas fiscais regularmente emitidas e não consideradas na listagem de operações praticadas pelo contribuinte.

Isto porque, em nenhum momento destacou ou sequer se mencionou neste Auto de Infração, que parcela das operações praticadas foram regularmente acobertadas por documentos fiscais, não analisados/avaliados pela Fiscalização.

Recorda que um dos princípios que rege a Administração de todos os Poderes da República e Instituições Públicas Nacionais é, sem dúvida, o princípio da motivação dos Atos Administrativos que aparece ora explicitamente (conforme se depreende da análise dos artigos 93, IX e X1), ora implicitamente (quando decorre, de forma lógica, da legalidade, da moralidade, da publicidade, da impensoalidade, da eficiência administrativa e da controlabilidade judiciária dos atos administrativos).

Neste particular, reproduz ensinamentos de Hely Lopes Meireles, arrematando que no direito público, o que há de menos relevante é a vontade do administrador. Seus desejos, suas ambições, seus programas, seus atos não têm eficácia administrativa, nem validade jurídica, se não estiverem alicerçados no direito e na lei. Não é a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório. É a legalidade a pedra de toque de todo o ato administrativo.

Consigna que se ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, claro está que todo ato do poder público deve trazer consigo a demonstração de sua base legal. Assim como todo o cidadão, para ser acolhido pela sociedade, há de provar sua identidade, o ato administrativo, para ser bem recebido pelos cidadãos, deve patentear sua legalidade, vale dizer, a sua identidade com a lei. Desconhecida ou ignorada a sua legitimidade, o ato da autoridade provocará sempre suspeitas e resistências facilmente arredáveis pela motivação.

Assegura que nos atos vinculados ou regrados, especialmente nos que importem atividades de jurisdição (decisões administrativas), mas se acentua o dever de motivar, porque, em tais casos, a ação administrativa está bitolada estreitamente pela lei ou pelo regulamento, impondo ao administrador a obrigação de demonstrar a conformação de sua atividade com todos os pressupostos de direito e de fato que condicionam a eficácia e a validade do ato.

Diz que a motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda, e por ela, portanto, o administrador público justifica sua ação administrativa, indicando os fatos que ensejam o ato e os preceitos jurídicos que autorizam sua prática.

Pede a devida vênia, por entender que o comentado princípio não restou observado nos autos, uma vez que a fiscalização, em momento algum, indicou ou sequer suscitou a possibilidade de outros documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento, o que implica em afirmar que não houve a irregularidade supostamente praticada, tendo sido a ela imputada acusação totalmente descabida e infundada.

Indica que tal fato viola o disposto nos artigos 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988 e 142 do CTN (copiados), que disciplinam a matéria.

Para demonstrar com clareza a ausência de qualquer indício de possível infração, salienta que descreverá cada um dos equívocos da fiscalização estadual quando da apuração dos dados extraídos de seu SPED-EFD.

Destaca, neste particular, que pela análise dos quadros que serão apresentados (mérito), as quantidades supostamente apontadas como divergentes decorrem unicamente da ausência de correta apreciação acerca das operações praticadas pelo contribuinte.

Neste contexto, em se tratando de autuação relativa a suposta omissão de “entradas”, considera que deveria o trabalho fiscal ser acompanhado, no mínimo, da correta análise da totalidade das notas fiscais emitidas pelo contribuinte, dentre outras informações imprescindíveis à correta apuração de eventual ilícito.

Fala não haver dúvida que a correta comprovação das infrações imputadas ao contribuinte é requisito mínimo de validade da peça acusatória, de maneira que, ausente tal pressuposto, deve ser considerado absolutamente nulo o trabalho fiscal desenvolvido.

Se vale, sobre este aspecto, do disposto no artigo 123, § 3º, do Decreto n.º 7.629/99, e requer desde já seja convertido o julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscalizadora aperfeiçoe o trabalho e, nesta tarefa, avalie as demais Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte no período fiscalizado (não consideradas na autuação) e, neste caso, avalie se destas, emitidas pelo estabelecimento, resulta algum tipo de omissão de saída de cada um dos produtos avaliados, a fim de permitir a ampla defesa da autuada.

Adentrando ao mérito, ressalta que os valores autuados se encontram manifestamente equivocados, uma vez que desconsiderada pela Fazenda Estadual a equação Estoque Inicial + Entradas = Saídas + Estoque Final.

Justifica que, para a correta apuração de eventual “omissão” em “saídas”, deve-se ter absoluta convicção de que os produtos objeto das operações foram adequadamente contabilizados, o que não restou observado pela fiscalização quando da lavratura do presente Auto de Infração.

Afirma que da detida análise dos esclarecimentos da autuante, denota que houve, tão somente, apresentação de uma lista de produtos, dos quais entendeu que não teriam sido tributadas adequadamente operações que teriam ocorridas nos exercícios de 2015 e 2016.

Todavia, uma vez não ter se analisado adequadamente a integralidade das informações que lhe foram transmitidas eletronicamente, se acabou por presumir operações tributáveis absolutamente inexistentes. E mais: exige a fiscalização estadual a emissão de documento fiscal sobre fatos que não são considerados operações de circulação de mercadorias, uma vez que as perdas por perecimento ou deterioração de mercadorias não são fatos geradores do imposto, já que não ocorre operação relativa à circulação de mercadoria e, por tal razão, não dão ensejo à emissão de Nota Fiscal.

Ou seja: sendo vedada expressamente a emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação, não poderia ser atribuída à Impugnante conduta diversa da que adotou em suas informações contábeis/fiscais, conclui.

Desta forma, tendo como demonstrada a existência de inconsistência no trabalho fiscal, de rigor a análise pormenorizada das divergências encontradas pela fiscalização, a fim de avaliar, com o devido cuidado, se há, de fato, alguma irregularidade passível de autuação no Auto de Infração ora combatido.

Para facilitar a compreensão dos equívocos constantes da acusação fiscal, além dos esclarecimentos a seguir, apresenta, nesta oportunidade, demonstrativo de cálculo e correspondente apuração do ICMS  
ACÓRDÃO JJF N.º 0403-06/24-VD

no período, cálculo esse efetuado com as informações relativas ao período fiscalizado, que comprovam, para cada um dos produtos, o estoque inicial, as entradas, as correspondentes saídas e o estoque final, tudo em conformidade com sua escrita fiscal e documentos emitidos no período fiscalizado (2015/2016).

Pautado na premissa segundo a qual a divergência encontrada pela fiscalização reside unicamente nas quantidades de “entradas x saídas”, se presumindo ter havido omissão de saídas em diversos produtos nos exercícios de 2015 e 2016, o que resultou em exigência de ICMS e/ou ICMS/ST, entende ainda pertinente afirmar, como primeiro ponto do mérito desta defesa, que grande parte das divergências detectadas decorrem de inutilização/baixa/perda por perecimento das mercadorias, hipótese absolutamente justificável em se tratando de produtos oriundos da indústria química e que, portanto, pela natureza, tornam-se inservíveis em determinadas circunstâncias.

Destaca, pelo quadro apresentado, todos os produtos cuja divergência decorre unicamente por força desta inutilização/baixa/perda por perecimento. A divergência numérica indicada no quadro colacionado, lastreada nos Livros e Documentos Fiscais emitidos, fez com que se presumisse suposta ausência de emissão de notas fiscais para este produto, contudo, a correta análise da escrita fiscal demonstra que inexiste divergência, conclui.

Em outras palavras: a suposta “saída sem nota fiscal” apontada nada mais é do que a ausência de conferência da totalidade das notas fiscais emitidas e, ainda, de inutilização/baixa/perda (baixa contábil) deste produto, para fins fiscais/comerciais, por perecimento.

Ressalta, inclusive, que referidas baixas representaram parcela irrelevante considerados os totais de entradas/saídas de cada produto indicado no quadro acostado, algo perfeitamente aceitável e justificável em se tratando de produto oriundo de processo químico que o torna inservível em determinadas condições (prazo, estocagem, etc.).

Sintetiza que a suposta “omissão de saída” apontada nada mais é do que a divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a Fiscalização da premissa equivocada, que não reflete a realidade.

Tendo em vista que as quantidades demonstradas no quadro apresentado como “divergentes” decorrem do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, reputa evidente que, no tocante a estes produtos, nada dever aos cofres públicos estaduais.

Passa a seguir, a enumerar por produtos os equívocos que entende estarem presentes no levantamento efetuado, os quais nesta oportunidade serão apenas mencionados de forma amostral, ante a quantidade de itens analisados, o que não invalida os argumentos e as alegações postas para aqueles aqui não relacionados explicitamente, até pelo fato de que na sua grande maioria os argumentos defensivos se repetem.

Assim por exemplo, temos a mercadoria de Código 30620.03.35.062/Produto: 40W FACHADA – GL 3,6L, para o qual pautado na premissa já indicada acima (suposta divergência entre as quantidades entradas e saídas), presumiu ter havido omissão de saídas do produto em comento, no exercício de 2015, no total de 28,800 litros, que representou um montante supostamente devido de R\$ 35,79 a título de ICMS e, ainda, de R\$ 12,53 a título de ICMS/ST.

Para tanto, objetivando esclarecer ao Fisco Estadual todo o ocorrido com referido produto, se vale das informações contidas no quadro abaixo, cujos dados foram extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão de informações ao Fisco Estadual (SPED), para justificar o número indicado pela fiscalização no presente Auto de Infração.

Apresenta quadro, em relação ao qual, nota, pela análise, que a quantidade apontada pela fiscalização (28,80 l) se refere à ausência de conferência das quantidades efetivamente contabilizadas/registradas pela Impugnante em seus livros como resultante de:

- a) Erro ao considerar o estoque inicial como equivalente a montante diverso (28,8 l) daquele efetivamente contabilizado (43,2 l);
- b) Inutilização/baixa/perda por perecimento (43,2 l), hipótese esta absolutamente justificável em se tratando de produto desta natureza.

A divergência numérica, lastreada nos Livros e Documentos Fiscais emitidos fez com que a fiscalização presumisse suposta ausência de emissão de Notas Fiscais para este produto, contudo, a correta análise da escrita fiscal da Impugnante demonstra que inexiste divergência, aponta.

Em outras palavras: a suposta “saída sem nota fiscal” apontada nada mais é do que a ausência de conferência da totalidade das Notas Fiscais emitidas e, ainda, de inutilização/baixa/perda (baixa contábil) deste produto, para fins fiscais/comerciais, por perecimento.

Ressalta, inclusive, que referida baixa representou parcela irrelevante se considerado o total de entradas/saídas do produto em questão, algo perfeitamente aceitável e justificável em se tratando de produto oriundo de processo químico que o torna inservível em determinadas condições (prazo, estocagem, etc.), e que em síntese, a suposta “omissão de saída” apontada nada mais é do que a divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a Fiscalização da premissa equivocada, que não reflete a realidade.

Tendo em vista que a quantidade demonstrada acima como “divergente”, cujos dados foram extraídos dos mesmos indicadores analisados pela fiscalização, decorre do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, fica evidente que, no tocante a este produto, nada deve aos cofres públicos estaduais.

Produto de código 33216.02.34.052, que vem a ser TECPLUS 1 – BD 18L, ante a assertiva de ter havido omissão de saídas do produto em comento, no exercício de 2016, no total de 1.446 litros, que representou um montante supostamente devido de R\$ 528,37 (quinhentos e vinte e oito reais e trinta e sete centavos) a título de ICMS e, ainda, de R\$ 184,93 (cento e oitenta e quatro reais e noventa e três centavos) a título de ICMS/ST.

Objetivando esclarecer ao Fisco Estadual todo o ocorrido com referido produto, se vale das informações contidas no quadro acostado, cujos dados foram extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão de informações ao Fisco Estadual (SPED), para justificar o número indicado pela fiscalização no presente Auto de Infração.

Constata, pela análise do quadro, que a quantidade apontada pela fiscalização (1446 litros) refere-se à ausência de conferência das quantidades efetivamente contabilizadas/registradas pela Impugnante em seus livros como resultante de:

- a) Erro ao considerar a quantidade de entradas em montante diverso (56940 litros) daquele efetivamente contabilizado (55836 litros);

A parcela da diferença detectadas em 2016 (1512 litros) decorre da desconsideração, pela fiscalização, de transferências realizadas pelo estabelecimento fabril ao final de 2015 (dezembro) para revenda pelo estabelecimento autuado e recepcionado fisicamente no início de 2016 (05/01), ocorrência esta contabilizada pela fiscalização no ano seguinte (Nota Fiscal 121.278), ao passo que, pelo sistema adotado pela Impugnante (SAP), referidas contabilizações ocorreram na ocasião das remessas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A parcela remanescente da diferença detectada pela fiscalização (408 kg) decorre do erro da fiscalização ao desconsiderar as “quantidades” representadas pelas Notas Fiscais n.º 11.219.453, 11.305.754, 11.713.755, e 12.295.456, tendo em vista que os produtos foram recepcionados como retorno de “24” baldes contendo cada um deles “18 litros”, o que totalizou 432 litros, sendo que a fiscalização considerou apenas “24 litros” em relação a estas Notas Fiscais.

b) Inutilização/Baixa/Perda por perecimento (342 kg), hipótese esta absolutamente justificável em se tratando de produto desta natureza.

Pontua que a divergência numérica, lastreada nos Livros e Documentos Fiscais emitidos, fez com que a fiscalização presumisse suposta ausência de emissão de notas fiscais para este produto, contudo, a correta análise da sua escrita fiscal demonstra que inexiste divergência.

Em outras palavras: a suposta “saída sem nota fiscal” nada mais é do que a ausência de conferência da totalidade das notas fiscais emitidas e, ainda, de inutilização/baixa/perda (baixa contábil) deste produto, para fins fiscais/comerciais, por perecimento.

Ressalta que referida baixa representou parcela irrelevante se considerado o total de entradas/saídas do produto em questão, algo perfeitamente aceitável e justificável em se tratando de produto oriundo de processo químico que o torna inservível em determinadas condições (prazo, estocagem, etc.), e que a “omissão de saída” apurada nada mais é do que a divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a fiscalização da premissa equivocada, que não reflete a realidade.

Diante da quantidade demonstrada acima como “divergente” – cujos dados foram extraídos dos mesmos indicadores analisados pela fiscalização – decorre do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, fica evidente que, no tocante a este produto, a autuação é improcedente neste item.

Em relação ao produto de código 0110.00048.0015FD, que vem a ser W COLOR PMG MARROM TABACO FD 15 KG, argumenta ter havido a presunção de omissão de saídas do produto, nos exercícios de 2015 e 2016, nos totais de 600 kg (2015) e 60kg (2016), perfazendo a quantidade total supostamente omitida de 660 kg, que representou um montante supostamente devido de R\$ 367,98 (trezentos e sessenta e sete reais e noventa e oito centavos) a título de ICMS e, ainda, de R\$ 128,79 (cento e vinte e oito reais e setenta e nove centavos) a título de ICMS/ST.

Para tanto, objetivando esclarecer ao Fisco Estadual todo o ocorrido com referido produto, se vale das informações contidas no quadro apresentado, cujos dados foram extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão de informações ao Fisco Estadual (SPED), para justificar o número indicado pela fiscalização no presente Auto de Infração:

Argumenta que as quantidades apontadas pela fiscalização (660 kg) se referem à ausência de conferência das quantidades efetivamente contabilizadas/registradas pela Impugnante em seus livros como resultante de:

a) Erro ao considerar, em 2015, o estoque inicial como equivalente a montante diverso (750 kg) daquele efetivamente contabilizado (735 kg);

b) Erro ao considerar, em 2015 (840 kg), as quantidades de entradas em montantes diversos daqueles efetivamente contabilizados (165 kg), sendo a diferença detectada em 2015 decorrente da desconsideração, pela fiscalização, de transferências realizadas pelo estabelecimento fabril ao final de 2014 (dezembro) para revenda pelo estabelecimento autuado e recepcionado fisicamente no início de 2015 (06/01), ocorrência esta contabilizada pela fiscalização no ano seguinte (Nota Fiscal 595.337), ao passo que, pelo sistema adotado pela Impugnante (SAP), referidas contabilizações ocorreram na ocasião das remessas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

c) Inutilização/Baixa/Perda por perecimento, em 2016 (60kg), hipótese esta absolutamente justificável em se tratando de produto desta natureza.

Justifica a divergência numérica, lastreada nos Livros e Documentos Fiscais emitidos pela empresa, fez com que a fiscalização presumisse suposta ausência de emissão de notas fiscais para este produto, contudo, a correta análise da sua escrita fiscal que inexiste divergência.

Explicita que a “saída sem nota fiscal” apontada pelo Sr. Fiscal nada mais é do que a ausência de conferência da totalidade das notas fiscais emitidas e, ainda, de inutilização/baixa/perda (baixa contábil) deste produto, para fins fiscais/comerciais, por perecimento.

Destaca o fato de que referida baixa representou parcela irrelevante se considerado o total de entradas/saídas do produto em questão, algo perfeitamente aceitável e justificável em se tratando de produto oriundo de processo químico que o torna inservível em determinadas condições (prazo, estocagem, etc.).

Entende que “omissão de saída” apontada nada mais é do que a divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a fiscalização da premissa equivocada, que não reflete a realidade, uma vez que a quantidade demonstrada acima como “divergente”, cujos dados foram extraídos dos mesmos indicadores analisados pela fiscalização, decorre do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, fica evidente que, no tocante a este produto, ser indevido o lançamento.

Por fim, para o produto de Código 0030.00001.0020PL, que vem a ser W TEC CHAPISCO COLANTE SC 20 KG PL, aponta ter sido apurada omissão de saídas do produto em comento, nos exercícios de 2015 e 2016, nos totais de 2.960 kg (2015) e 1.940 kg (2016), perfazendo a quantidade total supostamente omitida de 4.900 kg, que representou um montante supostamente devido de R\$ 891,65 a título de ICMS e, ainda, de R\$ 312,08 a título de ICMS/ST.

Objetivando esclarecer ao Fisco Estadual todo o ocorrido com referido produto, se vale das informações contidas no quadro que apresenta, cujos dados foram extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão de informações ao Fisco Estadual (SPED) para justificar o número indicado pela fiscalização no presente

Consigna, pela análise dos quadros acima, que a quantidade apontada pela fiscalização (4.900 kg) se refere à ausência de conferência das quantidades efetivamente contabilizadas/registradas em seus livros como resultante de:

- Erro ao considerar, em 2015, o estoque inicial como equivalente a montante diverso (19.160 kg) daquele efetivamente contabilizado (16.860 kg);

Inutilização/Baixa/Perda por perecimento, em 2015 (660 kg) e 2016 (1.940 kg), hipótese esta absolutamente justificável em se tratando de produto desta natureza.

Indica ser divergência numérica, lastreada nos Livros e Documentos Fiscais emitidos, fez com que a fiscalização presumisse suposta ausência de emissão de notas fiscais para este produto, contudo, a correta análise da escrita fiscal da Impugnante demonstra que inexiste divergência.

Em outras palavras: a suposta “saída sem nota fiscal” apontada nada mais é do que a ausência de conferência da totalidade das notas fiscais emitidas e, ainda, de inutilização/baixa/perda (baixa contábil) deste produto, para fins fiscais/comerciais, por perecimento.

Ressalta, inclusive, que referida baixa representou parcela irrelevante se considerado o total de entradas/saídas do produto em questão, algo perfeitamente aceitável e justificável em se tratando de produto oriundo de processo químico que o torna inservível em determinadas condições (prazo, estocagem, etc.).

Resume que a suposta “omissão de saída” apontada nada mais é do que a divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a fiscalização da premissa equivocada, que não reflete a realidade.

Tendo em vista que a quantidade demonstrada acima como “divergente”, cujos dados foram extraídos dos mesmos indicadores analisados pela fiscalização, decorre do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, fica evidente que, no tocante a este produto, nada deve aos cofres públicos estaduais.

Chama atenção para o fato de que os argumentos e demonstrativos apresentados acima, somados aos documentos apresentados, são suficientemente esclarecedores e apresentam, de maneira detalhada, todas as informações que justificam os valores acima apresentados e que devem, portanto, ser excluídos da autuação ora combatida.

Imputa a equivocada apuração realizada pelo Fisco Estadual decorrer, como se nota, da inobservância de determinadas operações realizadas pelo contribuinte, de forma que o Auto de Infração em comento merece, por óbvio, anulação (ainda que parcial).

Conclui que ante todo o acima exposto, demonstrada e comprovada a insubsistência da ação fiscal empreendida, requer seja a presente impugnação regularmente processada e acolhida, ensejando a anulação do Auto de Infração lavrado e o consequente cancelamento do crédito tributário constituído.

Outrossim e, para que não lhe seja cerceado qualquer meio de defesa, protesta pela produção de prova pericial, conforme exposto preliminarmente, bem como de todas as demais em Direito admitidas, especialmente a apresentação, no curso deste processo administrativo, de outros documentos que possam auxiliar e comprovar tudo quanto anteriormente foi exposto.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 457 a 462, indica que a autuação em tela decorreu da omissão de saídas de mercadorias tributadas e enquadradas no regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Ressalta que a autuada comercializa mercadorias de produção própria assim como revende as que recebe, a título de transferência, de estabelecimento localizado em outra unidade da Federação. Aduz que da verificação dos registros fiscais comprovou que observa o disposto no artigo 291, do RICMS/12, reproduzido.

Consigna que os controles internos permitem a perfeita segregação, através de códigos das mercadorias que produz e as que comercializa a título de revenda. Ambas são substituídas quando das efetivas saídas nas operações internas, tendo o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria alcançado tão somente as mercadorias que recebe para revenda.

Analizando as questões preliminares postas na impugnação apresentada, não vislumbra nenhum motivo previsto no artigo 18 do Decreto nº 7.629/99, que se traduza em nulidade do feito.

Quanto à “necessária realização de diligência” assegura que, em primeiro plano, esta Informação Fiscal, por si só, já se configura numa diligência realizada pela autuante acaso sejam apresentados fatos que não tenham sido apreciados no curso da ação fiscal, assim como o exame das provas que possam elidir a acusação.

No mérito, inicialmente, lamenta o desconhecimento da autuada (ou seu patrono) sobre expressões algébricas e/ou expressões numéricas. Isto porque, numa infelicidade, alegou que “...uma vez desconsiderada pela Fazenda Pública Estadual a equação  $Estoque\ Inicial + Entradas = Saídas + Estoque\ Final$ ”.

Lembra bastar se verificar os demonstrativos de fls. 16 a 31, apontando, por exemplo, à fl. 16, a seguinte expressão algébrica:  $Estoque\ Inicial + Entradas - Estoque\ Final = Saídas$ .

Considera que a autuada deve ter esquecido aquela regra básica: o termo que ‘troca’ de posição na relação de igualdade numa equação inverte o sinal. Assim, tem que: Estoque Inicial + Entradas = Saídas + Estoque Final é o mesmo que Estoque Inicial + Entradas - Estoque Final = Saídas.

Prosseguindo na matemática, assevera que o levantamento quantitativo de estoques obedeceu, rigorosamente, o que prescreve a Portaria 445/98. E ao contrário do que afirma a impugnação, foram, sim, analisadas a integralidade das informações que foram transmitidas eletronicamente, via SPED/EFD. Isto porque, uma vez identificadas as mercadorias cujas entradas se destinam a revenda, tomou todas as movimentações de entrada através das Notas Fiscais de Entradas, as Notas Fiscais de Saídas, assim como o Registro de Inventário em 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016.

Aponta que foram todas essas informações declaradas na escrita fiscal e transmitidas via assinatura digital. Reafirma que todos os documentos fiscais de entrada e de saída foram regularmente escriturados, sendo o argumento principal para contestar as quantidades apuradas a título de omissão de saídas no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias grafado como: “perdas” (fl. 45). E declara; “...as perdas por perecimento ou deterioração...”. Argumenta que o legislador determina como proceder face às perdas por “perecimento e deterioração”, no artigo 312 do RICMS/12, copiado.

No que se refere à emissão de documento fiscal contida no § 2º de tal artigo, indica ser o CFOP apropriado à operação o 5927: “lançamento efetuado a título de baixa de estoque e estorno de crédito”.

Ainda analisando os argumentos da defesa que teria exigido a emissão de documento fiscal sobre fatos que não são considerados operações de circulação de mercadorias, uma vez que as perdas por perecimento ou deterioração de mercadorias não são fatos geradores do imposto, já que não ocorre operação relativa à circulação de mercadorias e, por esta razão, não dão ensejo à emissão e Nota Fiscal, manifesta impressão de que não se está tratando da mesma Legislação Tributária, especificamente o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, parecendo desconhecer o sujeito passivo o artigo 312 e sectários.

Reputa interessante a declaração “...não poderia ser atribuída à Impugnante conduta diversa da que adotou em suas informações contábeis/fiscais” pelo fato de não ter apresentado nenhum registro contábil ou comprovado a emissão de Notas Fiscais com CFOP 5927 devidamente registradas em sua escrita fiscal.

Considera pueril o demonstrativo inserido às fls. 46 a 49, assim como os “ajustes” que promoveu, a partir desse demonstrativo (sem qualquer documento fiscal que comprove o que está demonstrado) nas omissões apuradas “zerando” as omissões comprovadas (fls. 50 a 187).

Sobre as considerações da defesa em relação às quantidades, exceto quanto ao seu desconhecimento sobre os ensinamentos do artigo 312 do RICMS, relativo a erro ao considerar em 2015 o estoque inicial, argumenta que a mídia anexada à fl. 32 contém o arquivo “Saint\_Gobain\_Omissões\_2015\_2016\_v1.xlsx” com as planilhas RI2014, RI2015 e ROO 16, estas últimas correspondem à declaração dos estoques existentes feitos pela própria autuada na sua escrita fiscal oficial.

Em relação ao argumento de “erro ao considerar...” com informação de quantidade diferente da que declarou na EFD/SPED, diz parecer no mínimo “desespero”.

Quanto ao “erro ao considerar...quantidades de entradas em montantes diversos daqueles efetivamente contabilizados”, pontua que as entradas consideradas no levantamento quantitativo foram as escrituradas no livro fiscal, inclusive com a utilização do crédito fiscal correspondente na apuração do ICMS do período.

Observa, ainda ter sido feita uma alegação sem sequer relacionar quais Notas Fiscais foram consideradas, e que a empresa, inclusive, utilizou o crédito fiscal, salienta.

Se a autuada estiver confessando expressamente que utiliza crédito fiscal sem a efetiva entrada da mercadoria no seu estabelecimento, está declarando que cometeu um ilícito tributário e que tal ilícito levou-a a cometer outro? Questiona, copiando o artigo 309, inciso I do RICMS/BA.

Conclui no sentido de ter restado comprovado o acerto da ação fiscal. A alegação defensiva de que as omissões apuradas decorrem de “perdas” não se justificam tendo em vista que o contribuinte não cumpriu as exigências do artigo 312, do RICMS/12, quanto aos procedimentos a serem adotados, inclusive com o estorno do crédito fiscal decorrente dessas perdas.

Ou seja, a autuada não emitiu as Notas Fiscais para baixa de estoque das “perdas” que alega e muito menos efetuou o estorno do crédito fiscal referente às entradas dessas mercadorias.

Em relação às quantidades que escriturou no livro de Registro de Inventário e declarou na EFD/SPED não são argumentos admitidos em direito uma vez que o faz somente após a conclusão da ação fiscal. Acaso estivessem erradas essas quantidades deveria ter procedido a retificação das respectivas EFD que declara o Inventário. Isto não foi feito, inclusive até a presente data, arremata.

Garante que as acusações não foram elididas e os argumentos apresentados não encontram respaldo na Legislação Tributária, o que a faz manter integralmente a autuação.

Em 10 de novembro de 2020, o feito foi convertido em diligência, com o objetivo de que, em atenção ao disposto no artigo 3º, § 1º, da Portaria 445/98, acaso fosse a hipótese, deveria ser aplicado o percentual de perdas ali previsto, adequado à atividade desenvolvida pela empresa (fl. 466).

A autuante à fl. 471, informa ser a atividade econômica desenvolvida pela empresa a de “fabricação de outros produtos minerais não-metálicos não especificados anteriormente”, CNAE 23.99-1-99, não se enquadrando, pois, em nenhuma das atividades previstas na Portaria 445/98, dando como cumprida a diligência.

Em 16/06/2021, nova diligência foi determinada pela Junta de Julgamento Fiscal (fl. 475), a fim de que em função do argumento posto em sede de sustentação oral, em sessão de julgamento, o advogado da empresa suscitou o fato de a autuante não se reportar em momento algum na sua Informação Fiscal, aos fatos diversos das perdas, ainda diante da existência de outras questões, inclusive erros de conversão de medidas, decidiu a Junta de Julgamento Fiscal, enviar o feito ao Inspetor Fazendário para indicar preposto fiscal, a fim de serem adotadas as seguintes providências:

Prestar Informação Fiscal, observando o teor § 6º do artigo 127 do RPAF/99, esclarecer a discrepância entre o critério para apuração da base de cálculo na infração 01, em relação ao fato alegado pela defesa de ter a autuante tomado como base, em diversos casos que indica, pormenorizadamente, conversão de unidades de medidas não atentadas pela fiscalização, como sacos de 20 Kg., que teriam sido considerados como kg., o fato de um galão ter 3,6 litros e não um litro, entendendo ser este esclarecimento ponto chave para o convencimento do relator, bem como o fato de a empresa ter indicado os fatores de conversão na sua escrituração fiscal, além como outros aspectos defensivos, uma vez tendo sido analisada apenas a questão relativa as perdas invocadas na peça defensiva apresentada, até pelo fato de terem sido indicados as incongruências existentes produto a produto.

Intimar o contribuinte acerca da nova Informação Fiscal prestada, concedendo-lhe prazo para manifestação de dez dias.

Retornando mais uma vez ao feito, a autuante às fls. 480 a 483, após resumir a acusação esclarece que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, objeto do Auto de Infração alcança só, e somente só, as mercadorias que deram entrada no estabelecimento e destinadas à

revenda e que a atividade econômica da empresa não a enquadra nos moldes previstos no “artigo 3º, § 3º,” da Portaria 445/98.

Lembra que o procedimento legal a ser adotado com a ocorrência de “perdas” está previsto no artigo 312, inciso IV, do Decreto nº 13.780/12, transscrito. Fala ser do conhecimento público que essas operações são realizadas sob CFOP 5927 e o estorno deve, obrigatoriamente, ser registrado na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital. Garante não ter identificado estes registros e muito menos a autuada comprovou tê-los feito na sua escrita fiscal.

Considera “pueril” a movimentação sintética das mercadorias de fls. 50 a 186, apresentadas, destacando para a linha “Inutilização/Baixa – Perecimento”, sem nenhum documento fiscal emitido ou registro na EFD – Escrivaturação Fiscal Digital (estorno de crédito, artigo 312, RICMS). Confirma serem as unidades de conversão transcritas nos demonstrativos exatamente as declaradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital, ou seja, não houve modificação realizada nos dados originais.

Uma vez acatada pela Junta de Julgamento Fiscal o argumento apresentado pela empresa, procedeu a retificação da unidade galão pelo correto multiplicador para conversão de alguns registros nos quais foram identificadas as ocorrências.

Analizando as Notas Fiscais de Entrada, planilha “NFE”, de Notas Fiscais de Saída, planilha “NFS”, assim como o Registro de Inventário em 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016, planilhas “RI2014”, “RI2015” e “RI2016”, do arquivo “Saint\_Gobain\_Omissões\_2015\_2016\_v2”, que integra esta diligência, identificou poucos registros que foram retificados e somente na planilha “NFE”, que relaciona as Notas Fiscais de Entrada. Por conseguinte, a retificação argumentada onerou o Crédito Tributário lançado originalmente na forma abaixo:

**Infração 01 – 04.05.02**

Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Inf. Fiscal
31/12/2015	31/12/2015	528.229,47	18%	100%	89.799,01	<b>95.854,97</b>
31/12/2016	31/12/2016	415.603,88	18%	100%	70.652,66	<b>84.435,06</b>
				Total	160.451,67	<b>180.290,03</b>

**Infração 02 – 04.05.11**

Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Inf. Fiscal
31/12/2015	31/12/2015	184.880,29	18%	60%	31.429,65	<b>33.549,24</b>
31/12/2016	31/12/2016	145.461,35	18%	60%	24.728,43	<b>29.552,27</b>
				Total	56.158,08	<b>63.101,51</b>

Intimado pelo Domicílio Tributário Eletrônico a tomar conhecimento dos termos da informação prestada pela autuante, inclusive dos novos demonstrativos elaborados, com ciência expressa pela sua leitura em 10/06/2022 (fls. 487 e 488), o sujeito passivo retorna aos autos para se manifestar (fls. 490 a 500), onde após breve síntese dos fatos, argumenta ter apontado equívoco na autuação, por terem sido desconsideradas entradas c/ou saídas efetivamente contabilizadas/registradas de acordo com as efetivas operações, com decorrência da desconsideração da equação Estoque Inicial + Entradas = Saídas + Estoque Final.

E mais: exige a fiscalização estadual a emissão de documento fiscal sobre fatos que não são consideradas operações de circulação de mercadorias, uma vez que as perdas<sup>1</sup> por perecimento ou

deterioração de mercadorias não são fatos geradores do imposto, já que não ocorre operação relativa à circulação de mercadoria e, por tal razão, não dão ensejo à emissão de Nota Fiscal, complementa.

Destaca que grande parte das divergências detectadas decorrem de Inutilização/baixa/perda por perecimento das mercadorias, hipótese absolutamente justificável em se tratando de produtos oriundos da indústria química e que, portanto, pela natureza, tornam-se inservíveis em determinadas circunstâncias, cujas quantidades são indicadas no quadro juntado.

Tendo em vista que as quantidades demonstradas no quadro acima como “divergente” decorrem do equívoco na premissa utilizada pela fiscalização, fica evidente que, no tocante a estes produtos, nada dever aos cofres públicos estaduais, reforça.

Este ponto (equívoco na autuação) foi, por certo, analisado pela Fiscalização Estadual quando da diligência determinada, ocasião em que taxou de “*pueril movimentação sintética das mercadorias*” apresentada pela impugnante, destacando a necessidade de emissão de documento fiscal quando da movimentação de baixa por perda/perecimento, não sendo identificados tais movimentos para os produtos listados no quadro acima.

Reitera que, como se verá com mais vagar adiante, a fiscalização estadual se equivocou em diversos dados/informações que fez constar nas planilhas entregues quando da lavratura do presente Auto de Infração e, agora, quando da diligência determinada.

Justifica tal fato por não ter observado, para a lavratura do Auto de Infração ora combatido o correto estoque inicial de diversos produtos; a correta movimentação de entradas e/ou saídas, especialmente das respectivas unidades de medidas a serem utilizadas nos produtos considerados e o correto estoque final de diversos produtos.

Com isso, é evidentemente impossível se chegar à conclusão de que há divergência (como pretende a fiscalização estadual) e, ainda, que eventual divergência pressupõe algum débito de ICMS, até porque, tratando-se de estoque inicial, entradas ou saídas e estoque final, se não for adequadamente analisada a unidade de medida e a informação precisa, a divergência decorrerá de simples e equivocada presunção, arremata.

Após apresentar exemplos, e se valendo das informações contidas no quadro que apresenta, cujos dados diz terem sido extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão da EFD/SPED, garante ser fato que há divergências entre as informações contidas na planilha da fiscalização estadual e as informações transmitidas à SEFAZ/BA.

Nota, pela análise dos quadros apresentados, que as quantidades apontadas pela fiscalização como supostamente omitidas referem-se à ausência de conferência das quantidades efetivamente contabilizadas/registradas em seus livros como resultante de:

- Erro ao considerar, em 2015, o estoque inicial como equivalente a montante diverso (828 l) daquele efetivamente contabilizado (550,8 l);
- Erro ao considerar, em 2015, a quantidade de entradas em montante diverso (8.553,6 l) daquele efetivamente contabilizado (8.704,8 l).

Garante que esta diferença (151,2 litros) decorre da desconsideração, pela fiscalização, de transferência realizada pelo estabelecimento fabril ao final de 2015 (28/12) para revenda pelo estabelecimento autuado e recepcionado fisicamente no início de 2016 (05/01), ocorrência esta contabilizada pela fiscalização no ano seguinte (Nota Fiscal 121.278).

- Inutilização/Baixa/Perda por perecimento, em 2015 (529,2 l ou 147 galões), hipótese absolutamente justificável em se tratando de produto desta natureza;

- Erro ao considerar, em 2016, a quantidade de entradas com montante diverso (10.299,60 l) daquele efetivamente contabilizado (10.148,40 l).

Frisa que esta diferença (151,2 litros) decorre da desconsideração pela fiscalização, da transferência realizada pelo estabelecimento fabril ao final de 2015 (28/12) para revenda pelo estabelecimento autuado e recepcionado fisicamente no início de 2016 (05/01), ocorrência esta contabilizada pela fiscalização no ano de 2016 ao passo que contabilizou no exercício anterior (Nota Fiscal 121.278).

Para o produto “W COLOR REJFLEXIVEL CZ PLATINA FD 15 KG”, outro exemplo pode ser verificado no caso deste produto, para o qual presumiu a fiscalização ter havido omissão de saídas, nos exercícios de 2015 e 2016, conforme planilha elaborada.

Conclui no sentido de que os argumentos expostos pela diligência não identificam parcela expressiva dos equívocos manifestados com sua defesa, porém, confirmam e atestam que a fiscalização estadual está, no mínimo, parcialmente equivocada no tocante as premissas eleitas quando da lavratura do lançamento ora combatido, motivo pelo qual o retorno à autuante poderá resultar em novos esclarecimentos e, por certo, pertinentes ponderações sobre relevantes divergências que ainda persistem.

Caso assim não se entenda, requer, alternativamente, seja julgada procedente a defesa e, com isso, confirmado a ausência de materialidade da infração, seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

Sem prejuízo da confirmação da parcial procedência, reitera tudo o quanto demonstrado em sua defesa no tocante a ausência de conduta passível de implicação em penalidade no que concerne à presente autuação.

Outrossim e para que não lhe seja cerceado qualquer meio de defesa, também reitera o pedido já formulado para que seja previa e tempestivamente intimada para sustentação oral das razões expostas em sua defesa pelos respectivos patronos, caso permitida nesta instância, sob pena de nulidade da decisão que vier a ser proferida.

Juntou documentos de fls. 501 a 512.

Retornando o processo para a autuante, esta, em 23/04/2024, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, de forma expressa, intimou a empresa autuada a apresentar planilha, em formato Excel com a memória de cálculo do estorno de crédito fiscal do ICMS, procedimento previsto no artigo 312, inciso IV, do RICMS/12, assim como cópia do registro do respectivo valor apurado na EFD, como meio de prova de suas alegações (fls. 518 e 519).

A autuada, em manifestação de fls. 521 e 522, informa que todas as informações e documentos que atestam as equivocadas premissas eleitas nesta autuação já se encontram acostadas ao Processo Administrativo.

Sustenta ter restado demonstrado e comprovado, pela defesa e documentos apresentados, que a fiscalização estadual deixou de analisar elementos/documentos essenciais para a eventual caracterização da infração imputada ao contribuinte e, portanto, não tendo sido conferidas, pela SEFAZ/BA as efetivas operações realizadas, em particular as inutilizações de mercadorias por perda ou perecimento (em se tratando de produto oriundo de processo químico, tornando-o inservível em determinadas condições como prazo, estocagem, etc.) e as divergências relacionadas a unidade de medida utilizada pela impugnante para o armazenamento/estoque de produtos, sendo certo que a suposta “omissão de saída” decorre da divergência entre os dados considerados na autuação, uma vez partir a fiscalização da premissa equivocada.

Lembra que por força destas comprovações e da relevância dos argumentos expostos, antes de prosseguir com o julgamento do tema pelo órgão colegiado, se determinou a conversão do julgamento em diligência, sendo certo, portanto, que há relevantes indícios de que a fiscalização estadual se equivocou em diversos dados/informações que fez constar nas planilhas entregues quando da lavratura do presente Auto de Infração, motivando, portanto, a diligência determinada.

Mostra que a Fiscalização Estadual não observou, para a lavratura do Auto de Infração ora combatido o correto estoque inicial de diversos produtos, a correta movimentação de entradas e/ou saídas, especialmente das respectivas unidades de medidas a serem utilizadas nos produtos considerados; e o correto estoque final de diversos produtos.

Com isso, reputa evidentemente impossível se chegar à conclusão de que há divergência (como pretende a fiscalização estadual) e, ainda, que eventual divergência pressupõe algum débito de ICMS, até porque, tratando-se de estoque inicial, entradas ou saídas e estoque final, se não for adequadamente analisada a unidade de medida e a informação precisa, a divergência decorrerá de simples e equivocada presunção.

Conclui que os argumentos expostos confirmam e atestam que a fiscalização estadual está, no mínimo, parcialmente equivocada no tocante as premissas eleitas quando da lavratura do Auto de Infração, motivo pelo qual o retorno à autuante deve resultar em novos esclarecimentos e, por certo, pertinentes ponderações sobre relevantes divergências que ainda persistem.

Em sua derradeira intervenção processual, a autuante considera cumprida a diligência requerida, com elaboração de novo demonstrativo, observando ter sido o contribuinte devidamente intimado para apresentar memória de cálculo do estorno de crédito das mercadorias deterioradas/inutilizadas, não o fazendo.

Consigna não ter, de igual modo, apresentado fatos que não tenham sido apreciados anteriormente, relembrando não ter cumprido a providência determinada na intimação, qual seja, apresentação da memória de cálculo do estorno de crédito das mercadorias deterioradas/inutilizadas.

Os autos foram encaminhados para o CONSEF em 29/05/2024 (fl. 528), recebidos no órgão julgador em 04/06/2024 e encaminhados para o relator em 10/06/2024 (fl. 528-v), sendo devidamente instruído e considerado apto a ser levado a julgamento.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Márcio Augusto Athayde Generoso, OAB/SP, 220.322, para fins de sustentação oral, na qual sintetizou os argumentos defensivos, esclarecendo-os por item, atacando a falta de conversão de medidas, que entende ainda não sanadas, em relação as entradas de mercadorias.

Quanto as perdas, diz que a maior parte da operação não se refere a este item, admitindo erro formal pela não emissão de documento fiscal, tendo relatórios individuais assinados pelo gerente da empresa, não sendo possível se exigir imposto na situação.

Pede a avaliação através das premissas postas, para requerer a improcedência da autuação. Confirmou não ter a empresa emitido as Notas Fiscais quanto as perdas, porém não tem como afirmar se os estornos de créditos foram feitos.

Em relação a informação dos fatores de conversão, confirmou ter indicado na EFD.

Respondendo a questionamento quanto a apresentação de EFD retificadora, indicou que as divergências nas entradas decorrem das Notas Fiscais Emitidas nos registros do sistema SAP, lançam a mercadoria como já no estoque da autuada, ainda que esteja em trânsito, tendo a fiscalização considerado a entrada quando a mercadoria foi recebida fisicamente no estabelecimento.

**VOTO**

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

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através do Domicílio Tributário Eletrônico, por meio de transmissão de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações em 12/04/2019 (fls. 13 e 14).

Em 10/04/2019 já havia sido lavrado Termo de Início de Fiscalização (fl. 15).

A memória de cálculo da autuação, com os elementos e demonstrativos que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração se encontra impressa de forma amostral às fls. 16 a 31, tendo a mídia de fl. 32 que contém os demonstrativos completos sido devidamente entregue ao final da ação fiscal, através do recibo de fl. 33 a preposto da autuada.

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

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório não somente pela apresentação de impugnação, como, de igual modo, pelas manifestações ao curso da instrução do processo.

Em relação ao pleito para a realização de perícia técnica, 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;*

*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”.*

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 pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das

informações ali contidas (notas fiscais recebidas e emitidas 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 qual seria o objetivo da perícia requerida, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ademais, ao curso da longa tramitação do feito, foram realizadas diligências, a fim de aclarar e averiguar a higidez dos argumentos defensivos apresentados, em busca da verdade material.

Supondo que se relacionasse à análise dos documentos fiscais autuados, esta será feita em momento posterior do presente voto.

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, ou nulidade do processo, 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.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ pelo Ministro Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra 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, 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”.*

Ademais, em se tratando de requerimento de realização de perícia fiscal, não observou o contribuinte a determinação do artigo 145, parágrafo único do RPAF/99:

*“Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.*

Não foram formulados quesitos quando do pleito defensivo.

Analisando as questões preliminares, inicio pela sustentação de ter faltado motivação ao lançamento, por parte do Fisco.

Em sentido contrário ao esposado pela defesa, atendeu o lançamento ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

Registro que a falta de motivação adequada, em consonância com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tende a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que “*Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material*”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão 9303-005.461, “*Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material*”, consistente em “*falta de motivação ou motivação errônea do lançamento*”.

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput*, da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55, da mesma Lei Federal 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

A autuante, quando do lançamento, constatou o que considerou como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura das infrações, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido pela autuante e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estarem as infrações devidamente comprovadas pelos demonstrativos elaborados pela autuante.

Esclareço que ainda que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte da autuante, se fosse o caso, tal fato não vem a se constituir em vício insanável, sequer traz qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

Ante o argumento de ser a autuação baseada em presunção, figura que na sábia visão de Rubens Gomes de Souza, no artigo UM CASO DE FICÇÃO LEGAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A PAUTA DOS VALORES COMO BASE DE CÁLCULO DO ICM, publicado na Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, nº 11, pág. 23, 1970, “...resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí classificarem-se em presunções hominis ou humanas e presunções legais”.

Ao seu turno, Pontes de Miranda (Tratado de direito privado. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983), assim a define: “presumir é etimologicamente *prae sumere* é ter sido alguma coisa, antes de ser provada, antes de ser percebida, antes de sentir, de se perceber pôr-se-á a existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva e não real”.

Já para Maria Rita Ferragut (Presunção em Direito Tributário, 2ª Edição, Ed. Quartier Latin, 2005), “presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (*norma lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos”.

E mais: ainda em seu entendimento “Consistem em meios de prova indiciária, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou ‘presunções absolutas’ enunciados jurídicos de direito substantivo.

Presunção como meio de prova é o que prescreve o artigo 212, inciso IV, do Código Civil, ao prever que os ato jurídicos que não requerem forma especial poderão ser provados mediante presunção”.

Não se observa ter a autuante se estribado em presunção legal, tendo em vista que esta, no caso concreto, não se encontra listada no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, não se encontrando nas hipóteses ali elencadas, aquela, presente nos autos.

Já as presunções humanas, podem ser definidas como a “*noção substitutiva, criado através de um efeito de espelhamento e identificação entre uma coisa e outra, produto de uma interação específica de significados heterogêneos*”, no entendimento de Florence Haret (Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 104, pág. 743, junho de 2008).

De maneira mais específica, seriam aquelas em que o raciocínio é empregado com base naquilo que ordinariamente acontece. A presunção, independente se ser legal ou *hominis*, se localiza na esfera das provas indiretas, uma vez demandar elaboração mental para conduzir o julgador ao fato probando.

No âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem reconhecido a imprestabilidade de lançamentos que não trazem os mínimos elementos de segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela Fiscalização.

Neste sentido, posso invocar o julgamento que resultou no Acórdão 107-06.229, de 22/03/2001:

“*Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 122 do CTN*”.

Do voto do relator Conselheiro Luiz Martins Valero, destaco:

“*O Fisco não pode autuar unicamente com base em indício, por não ter este à força probatória de uma genuína presunção. Vale dizer, diferentemente das presunções legais, a autuação lastreado, apenas no primeiro, e muitas vezes único, elemento colhido pelo Fisco não encontra guarida no bom Direito. A presunção simples, na qualidade de prova indireta, somente é meio idôneo para referendar uma autuação quando resultar da soma de indícios convergentes. Se todos os fatos levarem ao mesmo ponto, a prova da omissão de receitas restará assegurada*”.

No caso concreto dos autos, além de não estar presente nenhuma das hipóteses de presunções legais previstas no artigo 4º da Lei 7.014/96, igualmente não se constata a presença de meros indícios, mas de fatos (Notas Fiscais de Entradas e Saídas e Escrituração nos Livros Fiscais), no sentido de comprovar as omissões constatadas a partir da aplicação de fórmula matemática, o que afasta qualquer ideia ou possibilidade de ser a autuação fruto de mero indício ou presunção humana ou legal.

Por esta razão, afasto tal argumento, não o acolhendo.

Em relação as perdas alegadas, se tratando de questão de mérito, serão analisadas em momento posterior.

Rejeito, pois, a arguições de nulidades postas.

Adentrando no mérito, constato que a autuação resultou da realização de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançados os maiores valores apurados (os de saídas).

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

As infrações 01 e 02, como já visto anteriormente, resultaram da aplicação de Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas. Por esta razão serão analisadas conjuntamente, por resultarem de um mesmo levantamento.

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

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

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, 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.

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

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

No levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de Nota Fiscal.

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

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

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

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

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

*“APELAÇÃO CIVEL. EMBRAGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.*

Digna também 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 destaco, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

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

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

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

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

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

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

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

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

A resolução da lide, pois, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada de forma insistente no feito a se ver pelas diligências requeridas ao curso da instrução processual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Esta é a situação das infrações 01 e 02, respectivamente.

Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica, uma vez que o exame, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

E essa busca pela verdade material foi exercitado em sede defensiva, diante da apresentação do argumento do contribuinte de que os dados utilizados pela autuante, divergiam daqueles indicados

pelo contribuinte em sua escrituração, bem como haviam equívocos quanto as conversões de peso e volume realizadas, além da desconsideração de perdas ocorridas.

Se trata, pois, para o deslinde da lide, de busca da verdade material, através da análise dos elementos de prova colacionados por autuante e autuado e antes de qualquer outra consideração, entendo pertinente e oportuno mencionar que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216), para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado.*”

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta, como, aliás, já vista quando da apreciação do princípio da motivação.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003), “*Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.*”

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), “*a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: “*TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido*”.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

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

(...)

*Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência*”.

Da análise dos fólios processuais, constato que os elementos de prova a sustentar a acusação foram devidamente juntados aos autos e entregues ao contribuinte autuado quando da científicação da lavratura do Auto de Infração, através de arquivos eletrônicos, igualmente impressos e acostados ao processo, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento das infrações atribuídas, o que representa a certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pela autuante para apurar os valores lançados.

Em outro sentido, ainda que o autuado tenha alinhado uma série de argumentos defensivos a favor de sua tese quanto a improcedência do lançamento, cabem algumas observações.

A primeira delas seria a divergência entre os números utilizados pela autuante que segundo suas próprias palavras, teriam sido obtidos “*extraídos de sua base do sistema utilizado para transmissão de informações ao Fisco Estadual (SPED)*” e aqueles constantes da escrituração fiscal do sujeito passivo (EFD).

Em verdade, este argumento não é crível, em se sabendo que independentemente de qualquer motivo ou razão, os dados a serem considerados não são de sistemas internos do contribuinte, mas de seus livros fiscais, transmitidos pelo SPED, os quais proporcionam a base jurídica e legal para os trabalhos de auditoria, confecção dos demonstrativos e a constituição do crédito tributário, reitero, extraídos de forma automática pelo sistema de fiscalização empregado pela SEFAZ.

De outra banda, a defesa não trouxe aos autos as informações dos “sistema”, empregado, sequer a EFD em que se baseou para tal afirmação, o que concorre para a não aceitação do argumento

Também não acolho o argumento de que operações de transferências não teriam sido consideradas pela autuante, uma vez que, reforço, para a realização do levantamento quantitativo, são consideradas todas as operações, inclusive as não tributadas, que representem entradas ou saídas de mercadorias dos estoques da empresa, de forma independente da vontade de quem quer que seja, o que também invalida o argumento.

Mais uma vez, faltou a necessária e imprescindível prova do argumento defensivo, o mesmo ocorrendo em relação às diferenças de estoques entre os utilizados pela autuada e aquele em que se baseou a autuante.

A este respeito, importante esclarecer ser a 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.

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

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

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

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

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

A escrituração prevista na forma deste Convênio 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.

Assim, entendo equivocada a afirmação de que o levantamento quantitativo de mercadorias realizado não teria computado os arquivos EFD corretos transmitidos pelo contribuinte nos períodos autuados.

Isso pelo fato de o sistema de fiscalização utilizado, sem qualquer ingerência humana, carrega os arquivos da EFD diretamente para o roteiro de fiscalização a ser realizado, o que torna quase impossível a ocorrência de erros.

Ademais, constam registros no sistema de que a autuante acessou as EFD do contribuinte em 19 de maio de 2019, momento anterior ao da autuação e nesta data, ainda que constatasse o sujeito passivo qualquer erro na sua escrituração transmitida, não poderia fazer a devida retificação de forma espontânea, apenas mediante expressa autorização da autuante.

Isso na forma prescrita pelo artigo 251 do RICMS/12:

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009*

(...)

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.* (Destaquei).

Lembro que os fatos geradores são dos anos de 2015 e 2016, ao passo que a autuação se deu em junho de 2019, ou seja, mais de três anos após os fatos geradores de 2015 reclamados pelo contribuinte, sem que o mesmo tenha “notado” eventuais erros e equívocos cometidos quanto a transmissão das EFD, apenas o fazendo quando da autuação.

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, reforço.

Assim, os dados utilizados no levantamento espelham fielmente aqueles transmitidos pelo contribuinte e ante a hipótese de ter, após o início da ação fiscal, a autuada enviado arquivos retificadores, os mesmos são recepcionados pelo sistema, ainda que sem valor jurídico.

Existissem, mercadorias que somente foram registradas no exercício seguinte, arguição posta pela empresa, se trata, com a devida vênia, de erro grosseiro, uma vez que os registros de estoques devem espelhar fielmente o quantitativo de mercadorias existentes nos estoques. Se a mercadoria entrou fisicamente no estabelecimento, deve constar no inventário, como, a rigor, mercadorias da empresa autuada em poder de terceiros, situação também em que a empresa deveria indicá-los quando da escrituração do Livro Registro de Inventário, o que não ocorreu, ou ao menos não vieram as provas aos autos.

Pertinente e oportuno se mencionar o teor do Guia Prático da EFD, disponível no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, quanto ao Registro de Inventário, onde constam as seguintes orientações:

*“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, repito, pela análise da verdade material trazida aos autos pelas partes

Quanto ao argumento de não terem sido consideradas as perdas ocorridas, constato, como já informado alhures, ser a autuada empresa industrial, ainda que tenha como atividade registrada junto aos órgãos fazendários, como atividade secundária o CNAE 46.79-6-99 que vem a corresponder a “comércio atacadista de materiais de construção em geral”, o que, de logo, afasta a aplicação da disposição do artigo 3º, § 1º da Portaria 445/98, eis que dirigida aos estabelecimentos eminentemente varejistas, sendo os percentuais de perdas ali aplicados dispensados de comprovação, eis que presumidos para a atividade.

Não é, entretanto, o caso da autuada, que na condição de industrial e atacadista, deve se submeter a regras específicas, de forma a comprovar as perdas ditas ocorridas, o que, inclusive, motivou intimação específica para apresentar prova que comprovaria tal arguição, sem, todavia, fazê-lo, ao amparo de argumento de que as provas já estariam nos autos, o que não corresponde aos fatos.

No caso, o artigo 312 do RICMS/12, dispõe sobre os procedimentos a serem adotados quando da ocorrência de perdas:

*“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.*

*(...)*

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será ‘Estorno de crédito’, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro ‘Débito do Imposto - Estornos de Créditos’.*

*(...)*

*§ 6º A obrigatoriedade do estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação relacionados com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações ou ocorrências mencionadas neste artigo”.*

Na legislação federal, na hipótese de ocorrência de perdas anormais, como as alegadas pela autuada, a dedução está condicionada a comprovação por laudo ou certificado de autoridade competente, por não cumprir o requisito da razoabilidade disposta no artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018.

Ou seja: É claro e nítido dever ser emitido documento fiscal para documentar a perda ocorrida, independentemente do motivo ou razão da mesma, não tendo vindo aos autos qualquer documento neste sentido, muito menos comprobatório do estorno do crédito fiscal registrado nas entradas, uma vez que na forma de indicação da autuada, o levantamento efetuado levou em consideração apenas as mercadorias provenientes de terceiros e destinadas a comercialização.

O procedimento seria o seguinte, quando emitida uma nota fiscal de Baixa de Estoque por Perda, Roubo ou Deterioração a partir do descarte forçado se geram ajustes a Crédito, o valor do Crédito do ICMS contabilizado utilizado o mapeamento ICMS a Recuperar, devendo a Nota Fiscal emitida ter CFOP 5.927 e natureza do lançamento a baixa do estoque por perda, roubo ou deterioração.

Já a contabilização das divergências entre o estoque físico e o contábil inerente as quebras e perdas, devem ser realizadas mediante registro a débito na conta “Quebras e Perdas de Estoques” (resultado), e crédito em conta de “Estoques” (ativo circulante), e o fato reconhecido no momento em que houver a constatação da quebra de estoque, conforme princípio da competência.

Devem ser observadas, também, as disposições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a respeito dos registros de estoques, não podendo a autuada, como o fez, simplesmente desconhecer normas legais e fiscais, agindo ao seu talante e entendimento.

Posso mencionar, por sua inteira pertinência, artigo de autoria do Dr. Fernando de Oliveira Lima, disponível no site <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2utd/perdas-de-mercadorias-estorno-de-credito-fernando-de-oliveira-lima>, o qual assim se posiciona a respeito do tema:

*“Uma constante na vida das empresas industriais e comerciais é a quantidade de insumos e mercadorias que são furtadas, roubadas, inutilizados ou deteriorados em face da produção normal ou obsolescência, no decorrer de suas atividades. Neste sentido, o fisco vem exigindo o estorno do crédito fiscal, para os impostos e contribuições não-cumulativos.*

*E o fisco não tem dificuldade de apurar as diferenças de estoques, quer nas indústrias quer nas atividades comerciais. No comércio, mesmo para os varejistas, a facilidade do levantamento está na implantação do ECF (Equipamento Emissor Fiscal); e, nas indústrias com os controles industriais de que dispõe o fisco, é facilíssimo apurar as diferenças de perda de insumos, em decorrência da sua atividade.*

*As modalidades de perda, até por pressão da concorrência, nem sempre são recuperadas mediante adição ao preço de venda. Além disso, as seguradoras nem sempre cobrem essa espécie de custos porque as empresas não têm como comprovar. O pior é que, ainda por cima, os contribuintes são obrigados a arcar com a obrigação do estorno, mediante anulação dos créditos, efetivadas por ocasião da aquisição dos tributos e contribuições IPI, ICMS, PIS e COFINS registrados quando da aquisição desses insumos ou mercadorias.*

*É certo que algumas empresas que não enfrentam tanto a concorrência predatória, conseguem repassar, no preço de venda, para o adquirente, essas perdas. Porém outras, que enfrentam concorrência predatória, é normal arcar com os custos, sem repassá-los para o adquirente sob pena de ser massacrado pelo mercado concorrente.*

*Ocorre, porém, que muitas vezes, até por desconhecimento do setor fiscal, e também por falta do conhecimento da legislação, poucas empresas efetuam o estorno do crédito, passando, consequentemente, a correr o risco de serem vitimadas por ação fiscal que lhe aplicam penalidade, mediante autuação fiscal, exigindo além da glosa do crédito, multa que varia de 75% a 200%, a depender do tributo e do Estado, além dos acréscimos de juros a base SELIC.*

*Sendo assim, passemos a demonstrar a previsão legal de cada um dos tributos que exigem o*

*(...)*

*Conclusão É recomendável que se mantenha controle das perdas e, se for o caso, procure fazer seguro nesse sentido, porque, além de ter que arcar com o prejuízo causado pelo furto, roubo, inutilização ou deteriorização de suas mercadorias ou insumos, as empresas deverão, por lei, também, estornar de suas escritas os créditos fiscais oriundos da aquisição desses insumos ou mercadorias, a fim de não serem penalizadas pela terceira vez, com a lavratura do Auto de Infração pelo fisco no qual glosará o crédito fiscal e aplicará, a depender do caso, multa variando entre 75% a 100% e juros SELIC”.*

Não foram carreados aos autos, repito, elementos neste sentido, de forma que a mera alegação e apresentação de números sem suporte documental e probante não pode ser acolhida.

Concorre para a decisão, igualmente, a falta de apresentação pela autuada dos documentos relativos aos estornos de créditos que constam em intimação específica para tal, não atendida, o que comprova que, efetivamente, não foram emitidas Notas Fiscais de baixas de estoques por perdas, e depõe contra a sua alegação posta na impugnação, reforçando a acusação fiscal formulada.

A respeito da majoração ocorrida nas infrações 01 e 02, quando da conversão dos volumes de produtos, em atenção ao reclame defensivo, o que motivou diligência neste sentido, o que num primeiro momento pode levar à ideia de que a autuação foi agravada, o que violaria a determinação expressa disposta no artigo 156 do RPAF/BA, esclareço que, embora tal fato seja verdade, não se constitui em qualquer elemento motivador de nulidade.

Dessa maneira, inexistiu tal agravamento da infração, apenas adequação aos valores ajustados quando da informação fiscal, e em função da argumentação defensiva. Portanto, não há que se falar em violação do artigo 156 do RPAF/99, vez que o princípio da vedação do “*reformatio in pejus*” deva ser atendido.

Isso significa que não pode haver reforma da decisão para pior, ou seja, havendo apenas recurso da defesa, o juízo *ad quem* não poderá agravar a situação do réu, pelo simples fato de que o valor do crédito tributário objeto do lançamento não foi aumentado, apenas foram apontados como devidos valores maiores do que os inicialmente lançados, o que não significa dizer que os mesmos serão considerados em desfavor do sujeito passivo.

Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil. 7ª ed. São Paulo: Forense, 1998) entende tal princípio da seguinte maneira: “*a reformatio in pejus* ocorre quando o órgão *ad quem*, no julgamento de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente sob o ponto de vista prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso”.

Ainda que isso ocorresse, poderíamos citar nesta oportunidade, a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), inserida na apreciação do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 641.054 RIO DE JANEIRO, em decisão datada de 22 de maio de 2012, no qual o ministro Luís Fux assim se pronunciou: “*A possibilidade da administração pública, em fase de recurso administrativo, anular, modificar ou extinguir os atos administrativos em razão de legalidade, conveniência e oportunidade, é corolário dos princípios da hierarquia e da finalidade, não havendo se falar em reformatio in pejus no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório ao administrado e sejam observados os prazos prescricionais*”.

Logo, por tal entendimento, a Administração Pública ao majorar sansão aplicada, em sede de recurso administrativo não estaria piorando a mesma, mas, apenas, realizando de forma clara e legal, um dever que lhe é imposto diante da observância estrita dos princípios constitucionais.

Não há, pois, que se falar em prejuízo aos administrados, uma vez que prevalece sempre a indisponibilidade do interesse público e este deve obedecer a cartilha da lei.

Se a redação legal traz em seu bojo a possibilidade de reforma mesmo que para piorar, não há dessa maneira violação ou preterição aos direitos dos administrados, mas, certamente, a utilização prática do princípio maior da Administração Pública, qual seja, o da Legalidade.

Todavia, o próprio teor do artigo 156 do RPAF/99 estipula que “ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal”, ou seja, veda o *reformatio in pejus*, e como tal deve ser obedecido.

Diante desses fatos e dos demais já analisados no presente voto, entendo caracterizado o disposto nos artigos 140 (*o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*), 142 (*a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*) e 143 (*a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*) do RPAF/99, pelo fato de que os arquivos foram integralmente transmitidos e recepcionados pelo sujeito passivo, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado.

Por tal motivos, acolho os valores indicados na autuação, respeitado, como já firmado anteriormente, aquele período no qual se verificou valor superior ao inicialmente lançado, o qual deve ser mantido.

Desta forma, apurados em sede de revisão fiscal valores devidos a maior do que aqueles lançados, hão de ser considerados os inicialmente registrados na autuação, o que faz com que a mesma seja mantida, eis que procedente.

Em relação aos valores a maior apurados, nada há mais que se fazer, ante a ocorrência da decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 206973.0006/19-9 lavrado contra **SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de R\$ 216.609,75, sendo R\$ 56.158,08 acrescido da multa de 60% e R\$ 160.451,67, com a multa de 100% previstas no artigo 42, incisos II, alínea “e” e III da Lei 7.014/96, respectivamente, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR