

A. I. Nº - 207494.0001/13-0
AUTUADO - FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.
AUTUANTE - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO
INTERNET - 26.11.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0251-02/13

EMENTA: **ICMS** 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O procedimento realizado pela empresa não encontra amparo legal, vez que as operações, sendo relativas a perdas, conforme alegado, deveriam ser realizadas com o CFOP. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Operações interestaduais. Obrigatoriedade. 3. CRÉDITO FISCAL. Utilização indevida. Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária adquiridas. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 4. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Comprovado que as mercadorias pereceram, foram perdidas ou sofreram quebras, é pertinente a autuação. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatadas diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias, há de ser cobrado o valor de maior expressão monetária, no caso o das saídas, no exercício de 2008. A informação fiscal prestada pelo autuante, resultou em diminuição do débito lançado para a infração, acolhendo razões defensivas. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O contribuinte trouxe aos autos demonstrativos que analisados pelo autuante, resultaram na redução do valor originalmente lançado. Mantido o lançamento de forma parcial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$109.785,30, bem como multa nos percentuais de 60% e 70%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta da acusação que “não recolheu o ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas através do CFOP 5949 no mês de dezembro de 2008”, sendo o valor da infração R\$24.191,07, além de multa de 60%.

Infração 02. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, constando da descrição da infração tratar-se de “lançamento efetuado a título de baixa de estoque por quebra anormal, perda extravio, deterioração ou furto de mercadorias tributadas sem o estorno de crédito fiscal do ICMS através do CFOP 5927 no exercício de 2009, conforme demonstrativos anexos”, totalizando R\$29.040,81, bem como multa de 60%, ocorrência verificada nos meses de abril a dezembro de 2009.

Infração 03. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas durante o exercício de 2009, conforme demonstrativo, no montante de R\$ 4.842,46, bem como multa de 60%, verificando-se tal fato nos meses de abril e outubro de 2009.

Infração 04. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos Anexos 88 e 89 ao RICMS/97, no valor de R\$6.507,73, sendo proposta multa de 60%, fatos ocorridos em novembro de 2008, junho, julho e outubro de 2009.

Infração 05. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para efeito do cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no valor de R\$23.652,26, bem como multa de 70%, fato verificado no exercício de 2008.

Infração 06. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto nas entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no valor de R\$21.550,97, para o exercício de 2009, além de multa no percentual de 70%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 57 a 81, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento, salientando, de início, que, quanto às Infrações 03 e 04, realizou o pagamento integral, bem como o pagamento parcial das Infrações 05 e 06, juntando o respectivo comprovante.

No demais, em que pese o esforço do Fiscal Autuante e sua capacidade técnica, o fato é que, em relação à Infração 01, figura insubsistente a autuação, tendo em vista que as operações correspondem, em verdade, a lançamentos efetuados a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais de mercadorias, razão pela qual não há que se falar em qualquer tributação sobre eles.

Da mesma forma, em relação à Infração 02, não procede o lançamento fiscal porque há previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais, inclusive para efeito de estorno

de crédito, bastando que sejam, como no presente caso, inerentes ao processo de comercialização e até os limites tecnicamente aceitos para a respectiva atividade.

Ademais, no que tange à Infração 05, analisando as informações apresentadas pela fiscalização, não é difícil perceber que foram consideradas pelo Fiscal Autuante, para fins de determinação das supostas omissões de saídas, as operações de entradas de mercadorias que, de fato, não são comercializadas pela Impugnante, na medida em que são de produtos destinados ao uso e consumo próprio, bem como ao auxílio do transporte de outras mercadorias (“paletes”). Nesse sentido, por não ser objeto da mercancia, não há omissão de saídas.

Por fim, quanto à Infração 06, o Fiscal Autuante não considerou uma série de circunstância em relação aos produtos autuados, como, por exemplo, a quantidade correta constante nas notas fiscais, o retorno de algumas mercadorias enviadas para conserto em ano anterior ao período autuado, bem como o preço correto de outras, etc., como será melhor explicado a seguir.

Na infração 01, é acusada de ter dado saída de mercadorias sem a devida tributação, no mês de dezembro de 2008. Ocorre que para os produtos elencados pelo Autuante, efetivamente, foram lançadas notas fiscais de saída apenas a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dessas mercadorias, não havendo que se falar em qualquer tributação sobre elas, em especial porque não houve operação de circulação de mercadoria.

Melhor explicando. Uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. É notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais.

Neste sentido, o Autuante, sem considerar o verdadeiro destino das mercadorias lançadas como “Outras saídas”, qual seja mercadorias avariadas, deterioradas, que pereceram, perdas normais inerentes à atividade da Impugnante, vem exigir a cobrança do imposto sob a interpretação de que se tratavam de operações tributáveis, quando, na verdade, nas perdas normais não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Ocorre que, como a fiscalização desconsidera que as referidas notas fiscais foram lançadas a título de baixa de estoque, por estarem computadas dentro do índice de perdas normais, está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Em outras palavras, o erro consiste em considerar que as saídas das mercadorias eram tributadas, quando, na verdade, sobre elas não incidia qualquer imposto, por se tratarem apenas de ajustes de estoque, em decorrência de perdas normais que lhe acometeram.

Ora, não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS. E, no presente caso, como já bem dito, trata-se de perdas normais de mercadorias decorrentes do seu transporte e comercialização, como será melhor explicado adiante, razão pela qual não assiste razão ao Autuante em exigir o destaque do imposto em notas fiscais que foram escrituradas apenas a título de baixa de estoque, ou, ainda, o estorno do crédito.

Na Infração 02, acusa o Autuante que a Impugnante deixou de efetuar o estorno do crédito do ICMS oriundo de entrada de mercadorias que, posteriormente, teriam sido objeto de perdas, supostamente, anormais.

Contudo, improcede a acusação fiscal posto que as perdas mencionadas correspondem, em verdade, ao índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante.

Nesse sentido, há previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais, inclusive para efeito do não estorno de crédito, bastando que sejam inerentes ao processo de comercialização e até os limites tecnicamente aceitos para a respectiva atividade.

Melhor explicando. O artigo 100, inciso V, do RICMS/BA, que transcreve determina o estorno do crédito nos casos de quebra anormal.

Em outras palavras, o dispositivo prevê a possibilidade do não estorno do crédito quando a perda for inerente ao processo de comercialização ou produção, for dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade. Neste sentido, sendo uma constante na vida das empresas a quantidade de mercadorias que são inutilizadas ou deterioradas no decorrer de suas atividades, quando o Autuante vem exigir o estorno do crédito de ICMS oriundo da aquisição de produtos sobre os quais incidiram essas perdas normais, está negando a validade da determinação legal.

A título de exemplo, cita as perdas das mercadorias decorrentes do carregamento e descarregamento do produto do caminhão, o transporte interno, as condições climáticas da estocagem, a estocagem, o manuseio das mercadorias por parte dos auxiliares de estocagem e de vendas, o manuseio das mercadorias pelos clientes na loja, o momento da montagem e/ou teste do produto, o transporte externo para a entrega dos produtos, etc.

Assim é que deve ser afastada a alegação de que tais perdas são classificadas como “anormais”, não havendo que se falar em falta recolhimento de imposto, crédito fiscal irregular, bem como na necessidade de estorno do crédito fiscal.

Ademais, mesmo sendo um fato notório e incontroverso que há perdas/quebras/avarias em todo setor comercial, a Impugnante, periodicamente, e dentro do seu rígido controle dos produtos, realiza uma pesquisa técnica para identificar o seu índice de perdas. E com a apresentação do relatório, tem índices concretos de perda, o que transformar o senso comum e a notoriedade das perdas em números concretos.

Laudo Técnico, elaborado pela empresa Parábola Assessoria Empresarial Ltda. (documento 04), apurou o índice de quebra na atividade da Impugnante, conforme dados contábeis disponíveis, e concluindo que “a estimativa do percentual de itens imprestáveis para a comercialização é de - 0,352%, num nível de confiança de 95%, podendo variar entre os percentuais de ajustes líquidos entre -0,639% a -0,066%.” Mais especificamente, cita trecho do mesmo.

Alega que o Perito obteve os índices apontados com base nos registros contábeis e fiscais da Impugnante. Servindo, portanto, o laudo como instrumento de parametrização dos dados existentes, melhor compreensão de cada tipo de evento de quebra e referência estatística do índice de quebras/perdas/avarias inerente ao processo de comercialização.

Desta forma, em números absolutos e amparados por parecer técnico acerca das perdas envolvidas na atividade de comércio varejista, comprova que os números identificados pelo agente fiscal estão dentro do esperado para o ramo, enquadrando-se dentro do conceito de perdas normais.

Nesse mesmo diapasão concluiu a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, reconhecendo que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas, conforme transcreve em sua Ementa.

Sendo mais preciso, o Relator em seu voto, no Acórdão JJF Nº 2112-02/01 supracitado, evidencia a necessidade de que seja considerado o índice de perdas normais, consoante transcrição.

O mencionado Acórdão combate quatro equívocos cometidos no raciocínio proposto. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa, sim, demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre as perdas não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao Autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na comercialização etc.

Argumenta que o precedente acima transcrito se perfila perfeitamente com o presente caso concreto! Em verdade, é idêntico no sentido de que pelo percentual das perdas é plenamente

possível aferir que são perdas normais, inerentes à atividade econômica desenvolvida pela Impugnante.

Aduz que o Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco (TATE), ao julgar autuação semelhante, concluiu pela desnecessidade do estorno do crédito quando se trata de perdas de mercadorias inerentes à atividade da empresa, conforme exemplifica.

Diante do exposto, observa que o crédito é legítimo. Ainda mais quando comprovado, pelo índice disposto no laudo, que as perdas consideradas pelo Fiscal estão dentro do percentual considerado tecnicamente aceitável para a atividade da Impugnante razão pela qual afirma que mantendo a autuação da forma posta, está se exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Na infração 05, posiciona-se pela inexistência de omissão de saída, vez que os produtos autuados estariam destinados a uso e consumo da empresa, bem como a acondicionamento e transporte das mercadorias comercializadas.

Outro equívoco cometido no Auto de Infração é a exigência do ICMS das imaginadas saídas sem observar que algumas entradas de mercadorias não são destinadas a comercialização. Desta forma, não poderá ocorrer acusação de omissão de saídas se a mercadoria não é destinada a comercialização.

Produtos como "paletes" são apresentados no Auto de Infração como incluídos na mercancia da Impugnante, apontados com saídas omissas e exigido o imposto sobre essas operações.

Ocorre que a Impugnante não comercializa paletes, vez que os mesmos são usados exclusivamente para auxiliar transporte de mercadorias comercializadas pela mesma. A utilização de materiais como estes se deve a necessidade de transporte de grandes volumes.

Indica que no transporte de lotes de mercadorias, faz uso dos paletes, sem que com isso se queira incluir tais bens em sua mercancia. Em verdade, os mesmos servem para empilhar os produtos que são, de fato, comercializados por ela, funcionando como verdadeiro material auxiliar de transporte. Frisa que eles acompanham as mercadorias vendidas aos clientes e retornam ao estabelecimento da empresa.

De qualquer forma, a legislação é clara ao determinar que nas operações com esses produtos não há a cobrança do ICMS, porque, estando fora da mercancia, não são alcançados pela hipótese de incidência, circulação de mercadoria.

Reitera que os paletes são bens utilizados apenas no transporte de mercadorias, ou seja, não integram as vendas da Impugnante, por não serem objeto de comercialização, razão pela qual não há que se falar em omissão de saída de tais bens.

Por outro lado, ainda em relação à Infração 05, o Autuante, quando da realização do levantamento analítico de estoque, acabou por levar em consideração, para fins de determinação das omissões de saída, produtos destinados ao uso e consumo da Impugnante.

Melhor explicando: no decorrer de um exercício fiscal, raras não são as vezes em que os diversos setores do estabelecimento da Impugnante fazem requisições de algumas mercadorias, que são por ela comercializadas, para que possam proceder às suas regulares atividades. E diferente não poderia ser. Ora, não seria lógico pensar que a Autuada tivesse que recorrer a outra loja quando precisasse, por exemplo, de material de construção para manutenção do seu estabelecimento.

E assim é que, se a Impugnante adquire, por exemplo, determinado tipo de lâmpada, este produto pode ter uma saída comum, decorrente de uma compra normal de um cliente, ou pode ter saída para substituir uma lâmpada queimada no setor administrativo da empresa. Da mesma forma, fios e tomadas que são comercializados na loja podem, por exemplo, ser utilizados para dar suporte ao sistema elétrico do estabelecimento.

De fato, inúmeros são os exemplos que pode citar para comprovar que existem outras saídas, além das realizadas via ECF's, as quais são feitas através de requisições internas entre os setores do estabelecimento. Essas operações são corriqueiras e fazem toda a diferença no momento de se

determinar a totalidade das saídas efetuadas, razão pela qual jamais poderiam ter sido desprezadas quando da realização de um levantamento analítico de estoque.

Diante desse quadro, o Fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar as requisições feitas pelos diversos setores do estabelecimento da Impugnante, as quais, de fato, configuram verdadeiras saídas, ainda que sob outra forma.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta a relação de Notas Fiscais dos produtos que foram destinados para uso e consumo da própria empresa, e que não foram consideradas pela fiscalização, razão pela qual foram, equivocadamente, detectadas omissões de saída dos bens nelas relacionados (documento 05).

E a Impugnante emite as referidas notas fiscais, entre outros fins, para anular o crédito fiscal utilizado na aquisição originária. Desta forma, as citadas notas fiscais são escrituradas no livro de saída com débito e no livro de entrada sem crédito. Alterando, assim, a destinação originária daquela aquisição, de mercadoria para comercialização, para mercadoria para uso ou consumo próprio.

E para simplificar a análise dos documentos acostados, elabora planilha, que entende demonstrar as quantidades das mercadorias que foram utilizadas pela própria Impugnante, as quais coincidem exatamente com valores das supostas omissões de saídas relatadas pela fiscalização.

N. FISCAL	CODIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	QUANTIDADE
8269	100072	PEDESTAL UNIFILA RETRATIL CR 95CM	28
8269	1004948	CONE DE SINALIZACAO PVC LJ/BR75CM	40
8269	1012797	BANQUETA TUB.ENC.RETO 70CM PR/PT2799	11
8270	112453	CABO ANTICH.FLEX (R100M) 1,0MM BR	33500
8274	1209035	POLTRONA PLS IGUAPE BR 92221/010	150
8274	1266071	CADEIRA EXEC.C/BC NJ03CA CZ L3516	15
8274	1358510	PAPELEIRA 300MT IX 119	16
8276	1640275	CABO ATOX-FLEX (R100M) 2,5MM VM	2500
8276	1742566	CABO AFUMEX FLEX 150,0MM PT ML	720
8276	262021	CORDAO FLEX.PL (R100M) 2X1,00MM	3800
8276	262030	CORDAO FLEX.PL (R100M) 2X1,50MM	2000
8276	724157	TUBO ELETR.ZINC LEVE 3M 3/4	310
8281	1627465	LUMI.EMERG.2X08W MBIV	81
8281	1663925	BANQUETA PLS ITAUNA PT 92414/009	150
8281	325856	FORRO PVC FRISADO 0,20X6,00MT BR	240
8281	79227	LUMI.FLUO.2X36/40W EMB.FVS/XH240	84
8283	22349	TUBO GALV.NBR5580 1.1/2X3,00 18K/6M	48
8283	493082	ESPELHO BANH.RED.C/MOLD. 49CM 506	19
8283	920170	SPOT EMB.AL.E27 C/VID.2L 1140	42
8287	1553437	PAPEL ECO A4 210X297 RECICLADO 500FL	83
8287	1739190	MANG.IL. 13MM 2L VM M110	211
8287	199001	MANG.IL. 13MM 2L BR M220	428
9455	946265	ARQUIVO ACO CURTO 4GAV CZ B037	8

Assim, não levando em consideração as movimentações internas das mercadorias da Impugnante, presumiu que houve omissão de saída para os produtos acima listados.

Em verdade, o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E isto não é faculdade, mas sim uma imposição legal. Desta forma, entende improceder a denúncia fiscal, posto que essa verdade precisa ser verificada. E a verdade é que a Impugnante realizou

operações de consumo próprio (movimentações internas) que não foram consideradas pelo Autuante.

Apesar de não reconhecer a procedência da autuação, a Impugnante procedeu ao pagamento do saldo remanescente da presente infração, conforme documento 03.

Dessa forma, não se pode perpetuar o equívoco da fiscalização ao não considerar a existência de outras saídas efetivamente realizadas pela Impugnante, razão pela qual o lançamento fiscal é totalmente improcedente.

Na Infração 06, os equívocos cometidos permitiram concluir pela omissão de entrada de mercadorias. Informa que tratará pontualmente, quais foram os referido erros e os motivos que levam a improcedência da presente autuação.

Começa com o produto COIFA PROTECAO P/SERRA CIRCULAR – Código 767662, onde o equívoco está no fato do levantamento ter considerado uma quantidade de saídas maior do que as que efetivamente ocorreram. Vejamos:

Nota Fiscal	Data Emissao	CFOP	Quantidade	Quant. Correta
29340	28/4/2009	6152	10,00	10,00
38028	17/9/2009	6152	2,00	2,00
67898	12/11/2009	6152	214,00	4,00
42890	13/7/2009	5102	2,00	2,00

Melhor explicando. Por alguma falha na importação dos dados da Nota Fiscal nº. 67898, considerou-se que, para o produto COIFA PROTECAO P/SERRA CIRCULAR, foi dada saída de 214 unidades, quando, na verdade, saíram apenas 04 unidades, conforme se verifica através da cópia da referida nota fiscal (documento 06), e que superado esse equívoco e refazendo o quantitativo de estoque para esse item, não é difícil perceber que não houve qualquer omissão de entrada, conforme consta no quadro que elabora:

Saldo inicial	20,00
Entradas	0,00
Saídas	18,00
Saldo Final	2,00
Inventario	2,00

Assim, restando esclarecido este ponto, no sentido de não estar configurada qualquer omissão para o produto em questão, há de ser desconstituída a cobrança do ICMS a ele referente.

Nos produtos HOME THEATER + DVD DIVX HTZ210 – Código 1730681 e INT.SPL CJ.1S BIP 25A 675003 SIS.X - Código 142727, afirma que ao desenvolver as suas atividades, muitas são as vezes em que a Impugnante se depara com produtos quebrados ou que precisam de algum reparo. Nesse sentido, tais bens são remetidos para conserto, ao passo em que é emitida a respectiva nota fiscal de remessa. Da mesma forma, quando a mercadoria volta para o estabelecimento da empresa, emite-se a nota de retorno do conserto.

No presente caso, traz que o levantamento não considerou a totalidade das operações acima descritas, acabando por presumir que houve omissão de entrada. É que se levou em conta apenas as saídas decorrentes das vendas do tipo ECF, desprezando-se as movimentações, tanto de entradas como de saídas, decorrentes da remessa de mercadorias para o conserto e o seu respectivo do retorno.

Indica, pois, como foi a totalidade de operações realizadas com os produtos ora abordados, destacando-se as que não foram consideradas pela Autoridade Fiscal:

Operações de Entradas - HOME THEATER DVD DIVX HTZ210			
Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
5802	1	1916	Retorno p/ conserto
5576	2	1916	Retorno p/ conserto
5609	1	1916	Retorno p/ conserto

Operações de Saídas - HOME THEATER DVD DIVX HTZ210			
Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
13383	1	5915	Remessa p/ conserto ou reparo
26146	1	5915	Remessa p/ conserto ou reparo
ECF	4	5102	Vendas

Operações de Entradas - INT.SPL CJ.1S BIP 25A 675003 SIS.X			
Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
12183	1	1202	Devolução venda mercadoria
3387	1	1202	Devolução venda mercadoria
31826	79	2916	Retorno p/ conserto
1364	79	2916	Retorno p/ conserto

Operações de Saídas - INT.SPL CJ.1S BIP 25A 675003 SIS.X			
Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
11815	79	6915	Remessa p/ conserto
70548	31	6152	Transferência mercadoria
CUPOM	11	5102	Venda mercadoria

Assim, não é difícil perceber que o erro do Fiscal Autuante consiste em ter restringido o seu levantamento analítico de estoque à análise das operações de compra e venda dos referidos produtos, esquecendo-se de considerar as movimentações de remessa e retorno para conserto. Se assim não o tivesse feito, omissão alguma teria encontrado, posto que as operações coincidiriam exatamente com aqueles que constam nos livros e registros fiscais da Impugnante.

E para que não restem dúvidas, acosta planilha indicando como seria o levantamento correto a ser feito pela Autoridade Fiscal:

HOME THEATER DVD DIVX HTZ210

Saldo inicial	2,00
Entradas	4,00
Saídas	6,00
Saldo Final	0,00
Inventário	0,00

INT.SPL CJ.1S BIP 25A 675003 SIS.X

Saldo inicial	0,00
Entradas	160,00
Saídas	121,00
Saldo Final	39,00
Inventário	39,00

Dessa forma, improcede a autuação em relação ao produto HOME THEATER + DVD DIVX HTZ210, pelo que se requer, desde já, a exclusão da cobrança do imposto a ele relativo.

Para o produto CABO TELEF.INT.CCA 1P X26(50) 22128 – Código 1396790, indica que o erro do levantamento está justamente no preço médio utilizado para determinar o ICMS devido. É que o preço unitário da referida mercadoria é R\$ 0,10 (dez centavos), e não R\$ 22,48 (vinte e dois reais e quarenta e oito centavos), como apresenta o levantamento. E como prova do alegado, junta aos autos Nota Fiscal de saída do produto, onde consta o valor correto do preço da sua unidade (documento 07).

Ademais, pode-se até dizer que tal erro é notório, na medida em que foge à realidade pensar que um metro linear da referida mercadoria custa R\$ 22,48, razão pela que faz-se necessária a adequação do preço unitário do produto, para fins de quantificação do tributo efetivamente devido.

No tocante ao produto LAVAD. ROUPAS 7KG DIG. BWC07 M110 - Código 1712772, alega que o Decreto 6.825, de 17 de abril de 2009, que instituiu a redução do IPI para a linha branca, determinava que aqueles comerciantes que possuísem estoques dos produtos atingidos pelo benefício fiscal poderiam efetuar devolução ficta dessas mercadorias ao respectivo fabricante. E isso para que este último, posteriormente, promovesse uma nova saída, também ficta, para a mesma pessoa jurídica que a devolveu, sendo que nesta nova nota fiscal já constaria a alíquota vigente no momento de sua emissão.

Nesse sentido, a Impugnante procedeu como determinava a norma e emitiu Nota Fiscal de devolução simbólica dos produtos da linha branca em 12 de junho de 2009 (documento 08).

Assim, quando da realização do levantamento analítico de estoque para o produto LAVAD.ROUPAS 7KG DIG. BWC07 M110, o Autuante considerou, a título de saídas, a nota fiscal emitida para fins de devolução simbólica da mercadoria, e não as saídas ECF's efetivamente ocorridas.

E como assim não o fez, considerou que houve uma saída de 24 unidades do produto em questão (quantidade esta que consta na nota fiscal de devolução simbólica – documento 09), quando, na verdade, houve apenas uma saída de 18 unidades, via ECF. E essa diferença de 06 unidades é exatamente a que consta, equivocadamente, na planilha da Autoridade Fiscal, como omissão de entrada.

Comprovando o alegado, a Impugnante junta a relação dos Cupons Fiscais relativos às 18 unidades vendidas (documentos 09), já que estas eram as que efetivamente deveriam ter sido consideradas no levantamento, e não aquelas saídas fictas, a título de retorno simbólico, e que foram realizadas apenas para cumprir as exigências da legislação que concedia redução da alíquota do IPI.

Nesse sentido, feitos os devidos ajustes no levantamento de estoque do produto em questão, conclui-se pela inexistência de omissão de entrada e, conseqüentemente, de imposto a ser exigido.

Para o produto PNEU1000R20G358H16TC1082000 – Código 8820891, a controvérsia relacionada a este produto reside na análise da Nota Fiscal nº. 66448. Ocorre que, quando do lançamento da referida nota, houve um erro de digitação que acabou por incluir o código de um outro produto (PNEU1000R20G358H16TC1082000 – Código 8820891).

A verdade é que a Impugnante, no estabelecimento autuado, não comercializa este produto e da análise da Nota Fiscal anexada (documento 10), percebe-se que os produtos nela constantes são distintos do PNEU1000R20G358H16TC1082000, conforme quadro explicativo que acosta:

Nota	Código Correto	Quantidade	DESCRICAO
66448	1209930	4	PNEU 185/70R13 OMEGA 86T 0517020
66448	217492	100	CONTRAP.GARRA ALTA LV 40GR 1600
66448	413577	2	PNEU 215/75R17.5 RHD 12F SC 1083710
66448	882089	4	PNEU 10.00R20 G358 H16 TC 120387
TOTAL		110	

Assim, afirma que não houve omissão de entrada de 110 unidades do produto PNEU1000R20G358H16TC1082000 – Código 8820891, como consta na planilha. Houve, de fato, saídas de outros produtos (relacionadas na tabela acima), os quais, por erro quando do lançamento da nota, foram dela excluídos e, em seu lugar, incluído um produto que a Impugnante sequer comercializa na filial autuada.

Por essa razão, então, improcede a acusação para mais este item, não havendo imposto, decorrente de omissão de entrada, a ser cobrado.

Ainda em relação à infração 06, alega que presumir a existência de uma omissão de receita pretérita proveniente da comercialização de mercadorias tributadas sob determinada alíquota, como propõe o levantamento, mais que raciocínio lógico, é pressagiar.

Informa que a impugnante comercializa milhares de itens, alguns tributados a 17%, outros a 7%, 12% e até 0%, isentos ou não tributados, bem como mercadorias com pagamento antecipado do ICMS com liberação do ICMS nas saídas subsequentes, conforme demonstra o quadro a seguir:

Saídas 2009

Perc ICMS	Vlr Contabil	% Participação
5,60	291.568,28	0,21%
8,80	3.350.773,30	2,39%
17,00	82.871.245,31	59,23%
7,00	864.318,47	0,62%
0,00	46.881.459,29	33,51%
12,00	5.654.902,05	4,04%
	139.914.266,70	

Ao exigir o pagamento do imposto, o Autuante esquece-se de tudo isso, presumindo que os recursos obtidos para o pagamento das imaginadas compras não declaradas foram oriundos da comercialização desses mesmos produtos.

Em verdade, é preciso que se estabeleça uma relação proporcional entre as saídas tributadas e as não tributadas (isentas, imunes ou com antecipação tributária).

As operações, as prestações e os negócios jurídicos que concorram para que o sujeito passivo venha a auferir rendimentos devem ser havidos como fatos geradores de tantos tributos quantas sejam as atividades econômicas comprovadamente exercidas pela pessoa detentora de tais rendimentos.

Os rendimentos, ainda que presumidos, para fim da respectiva tributação, devem ser rateados com as atividades econômicas desenvolvidas, proporcionalmente às respectivas receitas.

Assim, caberia ao Autuante considerar que a Impugnante realiza operações de mercadorias sujeitas aos mais diversos regimes tributários, devendo ser considerada essa diversidade de regimes para estabelecer uma relação proporcional da origem das receitas imaginadas como omitidas.

Esse é também o entendimento do Conselho de Fazenda do Estado por sua 3ª Câmara em decisão que colaciona aos autos, datada de 1999, ressaltando que o voto apresentado pelo Relator é bastante elucidativo, ao seu entendimento, razão pela qual transcreve o mesmo.

Desta forma, ainda que mantida a presunção, deveria o Autuante ter considerado em relação às mercadorias tributáveis a proporcionalidade daquelas comercializadas nos mais diversos regimes tributários.

No mais, apesar de não reconhecer a procedência da autuação, a Impugnante procedeu ao pagamento do saldo remanescente da presente infração, conforme documento que indica (documento 03).

Ressalta que o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos. Em razão disso, a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator. Nesses termos é inadmissível a imposição de multa desproporcional ao suposto ilícito cometido.

No caso, é bem verdade que a exigência fiscal é nula e improcedente. Mas, ainda que não o fosse, a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, pelo que se afasta o seu caráter punitivo, transformando-a em arrecadatória.

Ela agrava ainda mais a situação da Impugnante o estabelecimento de multas de 60% (Infrações 01, 02, 03 e 04) e de 70% (Infrações 05 e 06) sobre o valor do imposto. Esquece o Fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência das penalidades aplicadas, além da exigência fiscal.

Seja qual for a motivação da Administração Tributária, em vez de corrigir só danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Impugnante para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco (artigo 150, IV, da CF/88). Este é o entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, de acordo com decisão prolatada na ADI 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, do ano de 2003, que transcreve em trechos.

Nesses termos, as multas de 60% e de 70% aplicadas só podem ser consideradas confiscatórias. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Impugnante, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

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

Desse modo, entende que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que levem em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Cita e transcreve lição doutrinária, especialmente do Prof. José Carlos Graça Wagner a respeito da matéria ora discutida.

Nesse sentido aponta a jurisprudência que afirma ser a mais inteligente sobre o assunto, para defender ser cabível multa na exata proporção da penalidade cometida pelo infrator. Qualquer exigência além, configura exorbitância e ilegalidade, em afronta ao ordenamento jurídico.

De todo modo, diante dos fatos, jurisprudência e doutrina citados, é indubitosa a afirmação de que as multas de 100% e de 60% são confiscatórias, eis que ultrapassam o limite da razoabilidade. Sendo, portanto, além de atentatórias aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e da capacidade contributiva, agressivas ao patrimônio da Impugnante, não podem ser aplicadas, sendo o que ora requer.

Não se concebe ao seu entender, que entre várias alternativas de interpretação o Fisco escolha aquela que seja mais gravosa ao contribuinte, quando é princípio de direito público que, existindo dúvida quanto ao sentido da norma, a interpretação deve ser a mais benigna, sempre favorecendo ao contribuinte, conforme dicção do artigo 112 do CTN, igualmente transcrito.

Transcreve também, entendimento dos Tribunais Superiores, especialmente decisão do RE 90.143, Relatado pelo Ministro Soares Munõz, de 1979, para concluir que na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da insubsistência da cobrança de valores indevidos, porquanto nenhum imposto deixou de ser recolhido, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

É que o creditamento realizado equivocadamente foi estornado como consequência da escrituração dos débitos pelas saídas das mesmas mercadorias.

Assim o direito está presente, no seu entender. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, requer a aplicação da interpretação mais favorável ao Contribuinte, para julgar improcedente o Auto de Infração em epígrafe.

Diante do exposto, e uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito da peça impugnatória, assim como os contornos legais e constitucionais, a Impugnante requer que o Auto de Infração combatido seja julgado nulo e/ou improcedente.

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

Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à Impugnante, tal como preconiza o artigo 112 do CTN, entendendo que o lançamento é improcedente.

Acompanham a peça defensiva, procuração, informação cadastral junto a Receita Federal, Documento de Informação Eletrônica, Alteração e Consolidação Contratual da empresa, e Consulta Publica ao Cadastro do Estado da Bahia (fls. 336 a 349).

Informação fiscal prestada às fls. 194 a 213 pelo autuante argumenta que todas as infrações constantes do Auto de Infração estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pela empresa à SEFAZ que foram confrontados com as Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados junto à mesma e devidamente analisados.

E tendo a autuada reconhecido e recolhido o ICMS integral das infrações 03 e 04, conforme DAE no valor principal de R\$11.350,19 (fl. 100), defende a não apreciação destas infrações por este Conselho. E, discordado de forma parcial das cobranças das infrações 05 e 06, conforme recolhimento do ICMS parcial através de DAE no valor de R\$17.458,36 (fl. 101) e de forma integral das infrações 01 e 02, as quais aprecia.

Na infração 01, deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas através do CFOP 5949 no mês de dezembro de 2008.

A Impugnante alega que os produtos elencados pelo Autuante, efetivamente, foram lançadas nas notas fiscais de saídas apenas a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenamento dessas mercadorias, não havendo que se falar em qualquer tributação sobre elas, porque não houve circulação de mercadoria. E que não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais o pagamento do ICMS.

Afirma que as alegações da Impugnante não podem prosperar, uma vez que a empresa deu saída de mercadorias tributadas através do CFOP 5949 (Outras saídas de mercadorias ou prestação de

serviços não especificados), sem a cobrança do ICMS devido, e a prova desta afirmação está nos Demonstrativo, anexo ao feito (fls. 09 a 16) e CD-R (fl. 49), com os arquivos magnéticos enviados a SEFAZ pela Impugnante, onde constata que na discriminação dos CFOP's utilizados durante o exercício de 2008, não há lançamentos com o CFOP 5927 evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pela empresa.

Assevera que caso acatasse as alegações defensivas, a cobrança do ICMS é também devida, porque como alega a Impugnante acima no caso de perda deve ser cobrado o estorno do crédito fiscal, e jamais o pagamento do ICMS. Concorde com a mesma, desde quando a Impugnante tivesse lançado corretamente no CFOP 5927 (lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), as perdas de mercadorias ocorridas no processo de comercialização e armazenamento com tributação sobre elas conforme prevê o artigo 100 do RICMS/97 transcrito.

Independentemente de terem sido lançados os produtos nas notas fiscais de saídas a título de baixa de estoque em decorrência das perdas normais ocorridas no processo de comercialização e armazenamento indevidamente no CFOP 5949 ou corretamente no CFOP 5927 a cobrança do imposto é devida seja como falta de recolhimento de ICMS, seja como estorno de crédito fiscal de ICMS.

Portanto não acolhe as razões da Impugnante para não se exigir o destaque do imposto em notas fiscais que foram escrituradas apenas a título de baixa de estoque ou, ainda, o estorno do crédito.

Para a infração 02, segundo a Impugnante as alegações de que deixou de efetuar o estorno do crédito ICMS oriundo de entrada de mercadorias que, posteriormente, teriam sido objeto de perdas, supostamente anormais não procede, uma vez que as perdas mencionadas correspondem, em verdade, ao índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenamento e distribuição das mercadorias.

Que é fato notório e incontroverso que há perdas/quebras/avarias em todo setor comercial, e que, periodicamente, e dentro do seu rígido controle dos produtos, realiza uma pesquisa técnica para identificar o seu índice de perdas através de um Laudo Técnico (documento 04).

Da mesma maneira, entende não procederem as alegações da Impugnante, pois a infração está de acordo com o artigo 100 do RICMS/97, inciso V, e da análise de tal dispositivo, verifica-se que, no caso das situações ali mencionados, indica que a empresa deve emitir documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, ou seja emitir uma nota fiscal com CFOP 5927 *“Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”*, com destaque do imposto devido e a empresa assim não procedeu.

Destaca que no caso da perda de mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê e não permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas. Portanto, deveria a Impugnante, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927 com destaque do ICMS devido.

Desta maneira a Impugnante não cumpriu a legislação do ICMS com referência a estorno de crédito no caso de baixa de estoque referente a produtos decorrentes de perda, quebras, roubo ou extravio e deterioração. Prova desta afirmação está nos demonstrativos constantes do PAF (fls. 17 a 23) e no livro Registro de Saída de Mercadorias, CD-R (fl. 49), onde se percebe, claramente, que a notas fiscais lançada no exercício de 2009 com CFOP 5927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, não houve destaque do ICMS devido.

Com relação ao Acórdão JJF Nº. 2112-02/01 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal reconhecendo que no procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas. E outros

julgamentos do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco favorável à Impugnante, ao julgar autuação semelhante, afirmando que a Impugnante trouxe argumentos diversos que não se aplicam a situação em questão, a exemplo do Acórdão acima mencionado que trata de quebra de peso de cacau em amêndoas e os julgamentos do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco referem-se a quebras de cervejas no processo de comercialização, portanto estes produtos não foram objetos da presente autuação, e ademais a Impugnante nem comercializa cacau em amêndoas e nem cervejas.

Para a infração 05, a alegação defensiva é que não comercializa “palletes”, que são usadas exclusivamente para auxiliar transporte de mercadorias comercializadas, faz uso dos “palletes”, sem que com isso se queira incluir tais bens em sua mercancia. Frisa que eles acompanham as mercadorias vendidas aos clientes e não retornam ao estabelecimento da empresa e que levou em consideração, para fins de determinação das omissões de saída, produtos destinados ao uso e consumo da Impugnante. Apresenta a relação de Notas Fiscais dos produtos que foram destinados para uso e consumo da própria empresa, e que não foram consideradas pela fiscalização, razão pela qual foram, equivocadamente, detectadas omissões de saídas dos bens nelas relacionadas (documento 05).

Aduz que apesar de não reconhecer a procedência da autuação, a Impugnante procedeu ao pagamento do saldo remanescente da presente infração. (documento 03). Concorde e acata as alegações apresentadas pela Impugnante, com referencia a tal infração, conforme explicita:

Por um equívoco seu, foi incluído no levantamento quantitativo de estoques “palletes Madeira – código 9000003” como produto comercializado, e ficou comprovado que a Impugnante usa exclusivamente para auxiliar transporte de mercadorias comercializadas, o que gerou uma omissão de saídas de 77 unidades, com ICMS devido de R\$4.761,49.

Quanto à omissão de saídas dos produtos destinados a uso e consumo, (demonstrativo fl. 69 do PAF), no levantamento quantitativo de estoque foi gerada por um procedimento interno da empresa que deu saídas das mercadorias e lançou no seu arquivo magnético nos Registros 50 e 54 através do CFOP 5949 – Outras Saídas de Mercadorias ou Prestação de Serviços-, conforme Demonstrativo Levantamento Quantitativo – Notas Fiscais Saídas – Omissão Saídas, CD-R (49 do PAF) e deu entrada das mercadorias no CFOP 1949 – Outras Entradas de Mercadorias ou Prestação de Serviços-, CD-R (fl. 49 do PAF), que foram considerados no levantamento quantitativo de estoque e gerou uma omissão no valor de R\$ 11.348,32 quando o correto seria a entradas dessas mercadorias ter sido através dos CFOP’S 1552 e 1557.

Deste modo, indica que a infração 05 passa da base de cálculo de R\$139.130,94 para R\$44.367,35 e o valor ICMS de R\$23.652,26 para R\$ 7.542,45, conforme no Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque (fls. 214 a 220 do PAF) e CD-R (fl. 227 do PAF).

Tendo a Impugnante procedido ao pagamento do saldo remanescente da presente infração no valor principal de R\$7.469,09, conforme comprovante de pagamento emitido pelo GCRED (fl. 226 do PAF), conclui que houve a extinção do crédito reclamado referente à Infração nº. 05, em virtude do seu pagamento.

No tocante à infração 06 com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, concorda com as alegações defensivas postas e acata as alegações apresentadas pela Impugnante, apesar de que deixar claro, que os referidos erros foram cometidos pela Impugnante na importação de dados para seu arquivo magnético e procedimento interno da empresa, que nas suas razões de defesa foram devidamente comprovados, conforme explicita:

Para COIFA PROTEÇÃO P/SERRA CIRCULAR – Código 767662, por alguma falha na importação dos dados da Nota Fiscal nº. 67898 se considerou que, para este produto, foi dada a saída de 214

unidades, quando na verdade, saíram apenas 04 unidades, conforme se depreende de cópia da nota fiscal (documento 06).

Fica comprovado realmente que na Nota Fiscal de Saída nº. 067.898 (fl. 171 do PAF) foi dado a saída de 04 unidades de COIFA PROTEÇÃO P/SERRA CIRCULAR – Código 767662 e não 214 como consta no Registro 54 do arquivo magnético, razão pela qual fica zerada a omissão de 208 unidades, com ICMS no valor de R\$3.994,28.

Já para HOME THEATER + DVD DIVX HTZ210 - Código 173681 e INT.SPL CJ.1S BIP 25A 675003 SIS.X – Código 142727, a impugnante argumenta que o levantamento não considerou as movimentações, tanto de entradas como de saídas, decorrentes da remessa de mercadorias para conserto e o seu respectivo do retorno através de nota fiscal de remessa (CFOP 5915) a nota fiscal de retorno do conserto (CFOP 1916), acabando por presumir que houve omissão de entradas, conforme especifica:

HOME THEATER DVD DIVX HT210

Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
5802	1	1916	Retorno p/conserto
5576	2	1916	Retorno p/conserto
5609	1	1916	Retorno p/conserto
13383	1	5915	Remessa p/conserto
26146	1	5915	Remessa p/conserto

INT.SPL CJ.1S BIP 25ª 675003 SIS.X

Nota Fiscal	Quantidade	CFOP	Descrição CFOP
31826	79	2916	Retorno p/conserto
1364	79	2916	Retorno p/conserto
11815	79	6915	Remessa p/conserto

Acata os argumentos da Impugnante de não ter considerado no levantamento quantitativo as remessas e os retornos das mercadorias para conserto através das notas fiscais lançadas através dos CFOP'S 1916 e 5915 respectivamente. Apesar de se tratar mais uma vez de um erro no procedimento interno da empresa que não considerou no estoque as quantidades e os valores dos produtos enviados para conserto, uma vez que não houve transmissão do direito de propriedade dos mesmos, portanto as mercadorias de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para conserto ou reparo também devem ser considerados no seu estoque.

Indica que ficam zeradas as omissões de 2 unidades do produto HOME THEATER DVD DIVX HT210 com ICMS no valor de R\$ 156,10 e de 79 unidades de INT.SPL CJ.1S BIP 25 675003 SIS.X com ICMS no valor de R\$ 214,07.

Para o produto CABO TELF.INT.CCA 1P X26(50) 22128 – Código 1396790, relata que o erro do levantamento está no preço médio utilizado para determinar o ICMS devido, vez que o mesmo é R\$0,10 (dez centavos), (documento 07) e não R\$ 22,48 (vinte e dois reais e quarenta e oito centavos), como apresenta o levantamento.

Concorda com o fato de que o preço médio apurado no levantamento quantitativo de estoque R\$22,48 foge da realidade do preço linear da referida mercadoria, mas o preço médio foi tirado da média dos valores da mercadoria informada pela Impugnante, quando o preço médio correto seria de R\$0,10. Portanto considera zerado o valor da omissão apurada de R\$49,99, com ICMS no valor de R\$191,09.

Concorda com o argumento de que o Decreto nº 6.825/2009, que instituiu a redução do IPI para linha branca, determinava que aqueles comerciantes que possuísssem estoques dos produtos

atingidos pelo benefício fiscal poderiam efetuar devolução ficta dessas mercadorias ao respectivo fabricante. Para que este último, posteriormente, promovesse uma nova saída, também ficta, para a mesma pessoa jurídica a que devolveu.

Igualmente concorda, com o fato de que quando da realização do levantamento analítico de estoque para o produto, LAVAD. ROUPAS 7KG DIG. BWCO7 M110, considerou a título de saídas, a nota fiscal nº. 037.072 emitida para fins de devolução simbólica de 24 unidades da referida mercadoria (fl.175), e não as saídas ECF'S efetivamente ocorridas (fls. 177 a 191), uma vez que a Impugnante lançou no Registro 60 R as ECF's com 0,001 unidade e não uma unidade. Realizado o ajuste, fica zerada a omissão de 6,01 unidades do produto LAVAD. ROUPAS 7KG DIG. BWCO7 M110 com ICMS no valor de R\$686,48.

Para o produto PNEU1000R20G358H16TC1082000 – Código 8820891, mais uma vez um erro da Impugnante na digitação da nota fiscal de saída nº 66448 constante à fl. 193, acabou por incluir o código do produto (PNEU1000R20G358H16TC1082000 – Código 8820891), que o estabelecimento não comercializa, no Registro 60R o que gerou a omissão de 110 unidades do mesmo, com valor do ICMS de R\$613,82, e ao proceder a análise na nota fiscal mencionada de nº. 66448 (fl. 193 do PAF) percebe-se que os produtos nela constantes são os seguintes:

Nota	Código	Correto Quantidade	Descrição
66448	1209930	4	PNEU A85/70R13 OMEGA 86T 0517020
66448	217492	100	CONTRAP.GARRA ALTA LV 40GR 1600
66448	413577	2	PNEU 215/75R17.5 RHD 12F SC 1083710
66448	882089	4	PNEU 10.00R20 G358 H16 TC 120387
TOTAL		110	

Quanto ao argumento da impugnante que afirma comercializar milhares de itens, alguns tributados a 17%, outros 7%, 12% e até 0%, isentos ou não tributados, bem como mercadorias com pagamento antecipado do ICMS com liberação do ICMS nas saídas subseqüentes, conforme demonstra em quadro de folha 76 do PAF, afirma ser preciso que se estabeleça uma relação proporcional entre as saídas tributadas e as não tributadas (isentas, imunes e com liberação antecipação tributária). No mais, apesar de não reconhecer a procedência da autuação, a Impugnante informa que procedeu ao pagamento do saldo remanescente da presente infração.

Concorda e entende as razões da Impugnante de que a presunção de omissão deve ser considerada em relação às mercadorias tributáveis devendo ser levada em conta a proporcionalidade das mercadorias comercializadas à alíquota de 17%, 12%, 7% e as isentas ou não tributadas. Tanto que foi apurada a proporcionalidade das saídas tributadas no exercício de 2009 no percentual de 83,009%, conforme Demonstrativo Percentual das Saídas Tributadas (fl. 225 do PAF) e CD-R (fl. 227 do PAF) que por um equívoco não foi aplicado na base de cálculo apurada na omissão de entradas de mercadorias apurada no exercício de 2009, que agora aplica na base de cálculo revisada.

Após acatar todas as alegações da Impugnante, e asseverar que durante os trabalhos de fiscalização entregou um CD-R em 13 de março de 2013 com todas as irregularidades apuradas nos exercícios de 2008 e 2009, e concedido a empresa um prazo de 15 de dias para que ela se manifestasse, conforme Demonstrativo das Irregularidades Apuradas na Ação Fiscal (fls. 46 a 48) e até a data da lavratura do Auto de Infração a mesma não apresentou nenhum argumento para contestar o levantamento quantitativo de estoques.

Indica que a base de cálculo da Infração 06 passa de R\$126.770,41 para R\$92.324,27 e após aplicar a proporcionalidade das saídas tributadas no exercício de 2009 no percentual de 83,009% a base de cálculo apurada passa a ser R\$76.637,46 e o ICMS devido, R\$13.028,37, conforme no Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque (fls. 221 a 224 do PAF) e CD-R (fl. 227 do PAF). Tendo a Impugnante procedido ao pagamento de parte do ICMS devido no valor de R\$9.989,27 conforme

comprovante de pagamento emitido pelo GCRED (fl. 226 do PAF), fica saldo remanescente do ICMS reclamado no valor principal de R\$3.039,10.

Ressalta que o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos. Em razão disso, a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator. Nesses termos é inadmissível a imposição de multa desproporcional ao suposto ilícito cometido.

As multas aplicadas estão de acordo com as normas que regem a legislação do ICMS no Estado da Bahia e não se incluem em sua competência discutir a inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo emanado pelo Secretario da Fazenda ou pelo Governador do Estado da Bahia.

Finaliza, afirmando que não se concebe que entre várias alternativas de interpretação o Fisco escolha aquela que seja mais gravosa ao contribuinte, quando é princípio de direito público que, existindo dúvida quanto ao sentido da norma, a interpretação deve ser a mais benigna, sempre favorecendo ao contribuinte, conforme artigo 112 do CTN.

Entende que o Fisco não escolheu a interpretação mais gravosa ao contribuinte, uma vez que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com a Legislação que rege o ICMS/BA e todas as infrações levantadas estão comprovadas e respaldadas em documentos anexos ao processo.

Conclui, firmando entendimento, de que a autuação está de acordo com as normas que regem a legislação do ICMS/BA, considerando que as razões apresentadas pela autuada tem fundamento em parte como ficou acima comprovado. Então, a seu ver, não há o que se discutir, o Auto de Infração é procedente.

Cientificada da informação fiscal, fls. 228 e 229, o sujeito passivo retorna ao processo, para, em manifestação, após breve histórico dos eventos até então ocorridos, salientar que, quanto às Infrações 03 e 04, realizou o pagamento integral, bem como o pagamento parcial das Infrações 05 e 06.

Basicamente, reitera as alegações já trazidas ao feito, exceto quanto à Infração 06, argumentando que ao final da Informação Fiscal, o Autuante concordou com o argumento da Impugnante, qual seja o de que *“a presunção de omissão de saída deve ser considerada em relação às mercadorias tributáveis, devendo ser considerada a proporcionalidade das mercadorias comercializadas à alíquota de 17%, 12%, 7% e as isentas ou não tributadas”*.

E diferente não poderia ser, pois presumir a existência de uma omissão de receita pretérita proveniente da comercialização de mercadorias tributadas sob determinada alíquota, como propunha o levantamento, mais que raciocínio lógico, é pressagiar.

Confirma que a Impugnante comercializa milhares de itens, alguns tributados a 17%, outros a 7%, 12% e até 0%, isentos ou não tributados, bem como mercadorias com pagamento antecipado do ICMS com liberação do ICMS nas saídas subseqüentes, conforme demonstra o quadro a seguir:

Saídas 2009

Perc ICMS	Vlr Contabil	% Participação
5,60	291.568,28	0,21%
8,80	3.350.773,30	2,39%
17,00	82.871.245,31	59,23%
7,00	864.318,47	0,62%
0,00	46.881.459,29	33,51%
12,00	5.654.902,05	4,04%
	139.914.266,70	

Assim, entende que caberia ao Autuante considerar que a Impugnante realiza operações de mercadorias sujeitas aos mais diversos regimes tributários, devendo ser considerada essa

diversidade de regimes para estabelecer uma relação proporcional da origem das receitas imaginadas como omitidas.

Esse é também o entendimento do Conselho de Fazenda do Estado por sua 3ª Câmara, conforme decisão transcrita. Argumenta que, apesar de reconhecer tal fato, o Fiscal Autuante, ao estabelecer a proporcionalidade das saídas tributadas no exercício de 2009, chegou a um percentual de 83,009%, valor bastante diferente dos indicados na planilha acima, pelo que concluiu pela existência de um saldo remanescente de ICMS devido, no montante de R\$3.039,10 (três mil trinta e nove reais e dez centavos).

Questiona como pode o autuante afirmar que o percentual de operações tributadas da Impugnante corresponde a 83,009%, quando, em verdade, só as operações não tributadas equivalem a 33,51% do total, bem como interroga acerca da base de dados utilizada pela fiscalização para concluir por tal valor.

Se a Impugnante afirma e comprova, através das informações contidas nos seus livros fiscais e contábeis, que o percentual relativo às operações de saídas tributadas correspondem aos valores indicados na tabela acima, e o Fisco, por sua vez, encontrou valor diverso na conclusão de suas investigações, o dever do Fisco era de demonstrar, de maneira contundente, como chegou a tal valor.

E não se venha alegar que não é dever da Autoridade Fiscal demonstrar a partir de que dados a autuação foi constituída, pois, como já afirmado anteriormente, a prova deve ser produzida pelo Fisco (artigo 333, I do CPC), porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142, do CTN: “*A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa*”, transcrevendo julgado do TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777.

E se assim não o fez, é porque se utilizou da presunção para caracterizar a infração, e no amparo desta não se pode exigir qualquer valor, razão pela qual o saldo remanescente do presente item da autuação, apontado pelo Autuante ao prestar sua Informação Fiscal, não merece prosperar.

Desta forma, deveria o Autuante ter considerado em relação às mercadorias tributáveis a proporcionalidade correta das mercadorias comercializadas nos mais diversos regimes tributários, pelo que não procede a presente autuação.

Conclui, pedindo a improcedência o lançamento.

O autuante, ao tomar conhecimento da manifestação da empresa (fl. 248), informa que “os argumentos já foram contestados na informação fiscal anexa ao PAF”.

Consta à fl. 249, extrato do sistema de pagamento da SEFAZ/BA relativo ao pagamento de parte do valor lançado, e reconhecido pela empresa.

Na sessão de julgamento, o representante legal da empresa efetuou sustentação oral de seus argumentos.

VOTO

O lançamento constitui-se de seis infrações, das quais as de número 03 e 04 não são contestadas pela autuada, que, inclusive, reconhece a sua pertinência, informando que efetuou o recolhimento dos valores ali contidos. Por tal motivo, não serão analisadas, sendo consideradas procedentes.

Remanescem, pois, as infrações 01, 02, 05 e 06 para serem apreciadas.

Para a infração 01 a cobrança é de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, diante do fato de que a empresa não ter recolhido o ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas através do CFOP 5949 no mês de dezembro de 2008, e o principal argumento trazido pela defesa, cinge-se ao fato de que foram lançadas notas fiscais de saída apenas a título de baixa de estoque, em decorrência

das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem de tais mercadorias, não havendo que se falar em qualquer tributação sobre elas, em especial porque não houve operação de circulação de mercadoria.

Impende afirmar-se que em momento algum foi questionada a possibilidade da empresa autuada não efetuar estorno de perdas ou de quebras verificadas em seus estoques, muito ao contrário.

A normatização quanto às perdas encontra-se na Lei Complementar nº 87/96, a qual, em seu artigo 21, inciso IV, determinou que na ocorrência de perecimento, deterioração ou extravio de mercadorias, o contribuinte está obrigado a proceder ao estorno do imposto de que tiver se creditado por ocasião da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, sendo esta a regra, aplicável, no presente caso à discussão, não somente da infração 01, como, de igual forma, da infração 02.

Ou seja: para mercadorias que sofrerem perecimento, ainda na atividade comercial, como a da empresa autuada, e aqui isso de igual forma não é o objeto da discussão, é necessária a devida regularização dos estoques, bem como o estorno de crédito apropriado por ocasião da aquisição das mercadorias, emitir nota fiscal em seu próprio nome, efetuado a título de baixa de estoque decorrente de mercadorias consumida, o que não foi feito pela autuada, ensejando a autuação em tela.

A respeito, da análise dos fatos e elementos contidos no processo, verifico que o CFOP 5949 utilizado pela autuada nas notas fiscais emitidas, sem qualquer contestação refere-se a operação de "outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados", ao passo que a impugnante, caso a sua argumentação fosse efetiva, ou seja caso os documentos fiscais fossem emitidos com a finalidade de proceder ajustes de estoques por baixa nos mesmos, pelas diversas razões elencadas, deveria utilizar nos documentos fiscais o CFOP 5927, correspondente à operação de "Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, o que não se comprova nos autos, como bem afirmado na informação fiscal prestada pelo autuante, o que leva à inevitável conclusão de que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pela autuada, agindo, pois, ao arrepio da norma legal.

Além disso, ainda que tal argüição defensiva fosse acatada, ocorrendo perda, quebra, ou qualquer situação análoga, no caso de perda deveria ter sido realizado o estorno do crédito fiscal respectivo, todavia, para tal deveria lançar corretamente tais operações com o CFOP 5927, ao invés do utilizado, consoante previsão contida artigo 100 do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores:

"Art. 100: O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração".

Tal artigo voltará à baila, quando da apreciação da infração a seguir abordada.

De igual forma, não posso acolher a assertiva defensiva de que não houve fato gerador do ICMS, tal como colocado pela defendente, diante de que tal tributo possui gênese no Artigo 155, Inciso I, letra "b" da Constituição Federal, tendo sua regulamentação na Lei Complementar 87/96 consoante já afirmado anteriormente.

Por tais instrumentos legais, bem como pelo entendimento doutrinário, especialmente Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, páginas 26 e 27), tal conceito (operações de circulação de mercadorias) pode ser entendido como "*atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes*", ao passo que circulação é termo que qualifica a expressão 'operação'. E, ainda, a 'circulação' é o simples efeito da 'operação' realizada. Ainda no ensinamento de Ataliba, ela existe, "*sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) - relação na qual um dos sujeitos (o que detém mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem - haverá circulação*".

Feitas tais considerações, diante do CFOP declarado pela empresa ser o de operações, que em tese seriam tributadas, ou caso não o fossem deveriam estar legal e materialmente comprovadas, o que não ocorreu no presente feito, entendo que a infração é procedente, diante do fato de que a alegação defensiva de perda, perecimento, quebra, etc., além de não estar devidamente comprovada, carece de identificação no código da operação utilizada pela autuada.

Se a tributação realizada pelo autuante não ocorresse, a empresa manteria em sua conta gráfica, um crédito fiscal que ilegítimo, que não lhe pertence.

Quanto à infração 02, versa sobre a ausência de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, constando da descrição da infração tratar-se de "*lançamento efetuado a título de baixa de estoque por quebra anormal, perda extravio, deterioração ou furto de mercadorias tributadas sem o estorno de crédito fiscal do ICMS através do CFOP 5927*".

A posição defensiva, estriba-se no fato de entender que as perdas encontram-se dentro de padrões de normalidade, tendo, inclusive, realizado trabalho técnico para verificação dos índices ocorrentes em seus estabelecimentos, o que comprovaria a lisura de seu procedimento.

Em verdade, o procedimento da autuada, pela observação dos elementos contidos no feito denota que o mesmo está em desacordo com o artigo 100 do RICMS/97, inciso V, transcrito linhas acima, vez que na hipótese de ocorrência das perdas aludidas e alegadas, o procedimento correto deveria ser o de emitir o respectivo documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, emitindo nota fiscal com CFOP 5927 "*Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*", com destaque do imposto devido, conforme já analisado na infração anterior e a empresa assim não procedeu, sendo pacífico que em tais situações, é necessário o estorno do crédito fiscal.

A maior evidência de tal descumprimento da norma legal, prende-se ao fato apontado inclusive pelo autuante, de que as notas fiscais lançada no exercício de 2009 com CFOP 5927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, nos termos do artigo 100, inciso V do então vigente RICMS/97 foram emitidas sem qualquer débito do imposto, o que se caracteriza como conduta passível de punição.

E o elemento de prova de tal fato, encontra-se nas fls. 17 a 23, bem como na cópia do livro Registro de Saída de Mercadorias, acostado aos autos.

Dessa forma, por agir em desacordo com a legislação, entendo que o contribuinte, não conseguindo elidir a infração, deva ser mantida, tal como lançada.

No tocante à infração 05, trata-se de infração apurada diante da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais.

Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de matéria de fato, vez se tratar de análise eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova material, conforme já afirmado anteriormente. Ao longo do curso do processo foram realizada análise pelo autuante, quando da sua informação fiscal que procurou apurar a veracidade das alegações trazidas pelo sujeito passivo, e que implicou na redução do débito originalmente apurado, acatado, inclusive, pelo sujeito passivo.

De igual forma, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme realizado pelo autuante, e que resultou na omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, foi realizado em conformidade com a legislação.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinada na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

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

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

Dáí podemos 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. Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2008, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

No tocante à alegação de existência no relatório final das omissões de produtos destinados ao uso e consumo próprio, bem como ao auxílio do transporte de outras mercadorias, impende-se afirmar que o próprio autuante reconsiderou este item, retirando-o do demonstrativo da infração, acatando pois, a argumentação defensiva.

Trata-se, como já dito, de matéria que apenas e tão somente a análise cinge-se à verdade material, diante das peculiaridades da mesma, tendo o sujeito passivo se contraposto de forma objetiva, indicando equívocos cometidos pelo autuante, o qual acatou tais argumentos, elaborando novos demonstrativos, dos quais a empresa autuada recebeu cópia, tendo a oportunidade de manifestar-se, o que aliás, o fez, colocando, mais uma vez os seus pontos de vista, numa demonstração do respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Por tais motivos, entendo que a infração é parcialmente procedente, no valor de R\$7.542,45, conforme no Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque constante às fls. 214 a 220 do processo.

Observe que ao do afirmado na informação fiscal, há sim, diferença, embora de pequeno valor, entre o montante reconhecido pela defendente e o apurado pelo mesmo, não podendo o autuante

falar em encerramento do contencioso quanto a tal item, primeiro pelo fato de não ter a competência legal para tal, bem como pela existência da aludida diferença.

Para o exercício seguinte (2009), o resultado apurado foi o das entradas omitidas serem em maior valor do que as saídas, o que leva à presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Em relação à mesma, pode-se afirmar que é sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, reitero, ocorreu de forma cristalina.

A presunção adotada como premissa para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso 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.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

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

Como já dito acima, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

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

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

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta demonstre, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

No tocante à arguição defensiva, o autuante observa que os equívocos indicados na peça defensiva foram cometidos pela Impugnante na importação de dados para seu arquivo magnético e procedimento interno da empresa, que nas suas razões de defesa foram devidamente comprovados, conforme explicita de forma detalhada e individualizada, na peça de informação fiscal.

De igual forma acata os argumentos da Impugnante de não ter considerado no levantamento quantitativo as remessas e os retornos das mercadorias para conserto através das notas fiscais lançadas através dos CFOP'S 1916 e 5915 respectivamente, observando mais uma vez de se tratar de um erro no procedimento interno da empresa que não considerou no estoque as quantidades e os valores dos produtos enviados para conserto, uma vez que não houve transmissão do direito de propriedade dos mesmos, portanto as mercadorias de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para conserto ou reparo também devem ser considerados no seu estoque.

Da mesma forma, acolhe os argumentos defensivos relativos aos produtos com redução do IPI, de forma que o débito desta infração foi reduzido para o montante de R\$13.028,37.

A questão se resume, então em apreciar-se as alegações relativas à proporcionalidade aplicada, de forma equivocada, ao entender da autuada, no percentual de 83,009% das saídas tributadas no exercício de 2009, embora o sujeito passivo se contraponha a tais argumentos, arguindo que possui percentuais diversos, frente aos cálculos realizados pela mesma.

A defendente, apenas informa os seus números, sem se debruçar sobre aqueles trazidos pelo autuante para a aplicação ao caso em tela, sem apontar, de forma convincente erros ou equívocos cometidos pelo mesmo na sua apuração dos valores da proporcionalidade.

Assim, entendo correto o percentual indicado pelo autuante, e acato seu demonstrativo, tomando-o para a valoração da infração no montante acima indicado.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria 445/98 indica que o sujeito passivo, omitiu entradas de mercadorias tributáveis com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, tendo, não somente

analisado, como considerado os elementos trazidos ao feito pela autuada, reduzindo o valor inicialmente indicado. Por tal razão, esta infração fica parcialmente procedente, conforme o valor indicado na informação de fls. 194 a 213.

Quanto ao entendimento esposado pela defendente de que as multas seriam confiscatórias, diante dos percentuais aplicados, inicialmente, afirmo que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não cabe a este órgão apreciar tal matéria.

Todavia, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

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

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

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

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

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

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, que no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

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

Analisando-se a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, do RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado

de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual n. 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. *Recurso extraordinário. Repercussão geral.* 2. *Taxa Selic.* [...] 4. *Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).* 5. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavaski, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

- 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*
- 2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*
- 3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.*

Ademais, a decisão trazida pela defendente, é do ano de 2003, ao passo que as aqui apresentadas, são bem mais recentes, o que demonstra a dinamicidade do direito e a sua adequação aos tempos e a evolução dos fatos.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa máxima proposta pelo autuante situar-se dentro do percentual, bem como dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

No tocante a aplicação do artigo 112 do CTN, ou seja, o benefício da dúvida, o mesmo não pode ser aplicado, em função da inexistência de qualquer elemento que pudesse estabelecer tal dúvida, estando a matéria devida e suficientemente clara não somente para discussão, como de igual forma, para decisão a respeito.

Quanto as decisões trazidas no bojo da defesa apresentada, não pode ser acolhidas, diante do fato de se tratarem de matéria que não se enquadra nos fatos ocorridos e discutidos no curso do presente processo, inclusive, aquelas do Estado de Pernambuco se subsumem a legislação estadual, não necessariamente dando o mesmo tratamento dado pela da Bahia, além de não possuírem qualquer efeito vinculante.

Frente ao pedido de redução ou afastamento da multa requerido, não compete a esta Junta fazer tal procedimento, a rigor do artigo 159 do RPAF/99, devendo o sujeito passivo atentar para os requisitos impostos pela norma regulamentar para seu atendimento, que deverá ser feito junto à Câmara Superior deste Conselho, nos termos do artigo 169, § 1º do RPAF/99.

Por tais razões, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$85.152,89.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0001/13-0** lavrado contra **FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$85.153,71**, acrescido das de 60% sobre R\$64.582,89 e de 70%, sobre R\$20.570,82 previstas no artigo 42, Incisos II, alínea “a”, II, alíneas “a” e “d”, III, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2013.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR