

**A. I. N°** - 279757.0091/15-0  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 18.07.2016

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0103-05/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL. Ficou demonstrado que o autuante observou no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, as duplicidades, perdas e demais disposições da IN 445/97, bem como não foram comprovadas as demais arguições defensivas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$1.466.555,66 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (04.05.02) - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas 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, conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Demonstrativo de Cálculo das Omissões de Mercadorias, Mapa de Produção/Custo, Resumo Mensal das Entradas, Resumo Mensal das Saídas, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao contribuinte em mídia. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$1.162.416,20;

INFRAÇÃO 2 (04.05.01) - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Demonstrativo de Cálculo das Omissões de Mercadorias, Mapa de Produção/Custo, Resumo Mensal das Entradas, Resumo Mensal das Saídas, referente às sucessivas saídas de refrigerantes, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao contribuinte em mídia. Multa de 60% - Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$304.139,46;

O autuado através de seu representante, às fls. 57 a 97 dos autos, apresenta defesa e, inicialmente, relata quanto à tempestividade recursal, transcreve as infrações.

Preliminarmente, aborda sobre o esforço do fiscal autuante e sua capacidade técnica, em primeiro lugar, não houve omissão de saída, mas sim a inobservância, pelo autuante, que uma mesma mercadoria possa ser identificada por diferentes códigos, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, prática comum na atividade da impugnante, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Segundo, pontua que os valores levantados pela fiscalização não condizem com os dispostos nos registros fiscais e contábeis da impugnante, na medida em que o fiscal autuante não considerou a real quantidade de operações de saídas de mercadorias realizadas pela Impugnante no período autuado.

Afirma que a autoridade fiscal presumiu que houve uma quantidade menor de saídas das

mercadorias do que constam nas notas fiscais da operação. Desta forma, ao presumir que houve menos saídas do que de fato ocorreu, o autuante concluiu, equivocadamente, pela existência de omissão de saídas.

Terceiro, destaca que os valores levantados pela fiscalização, improcede a autuação porque o fiscal autuante não uniformizou as unidades de medida das mercadorias. Desta forma, ao não proceder às corretas conversões, o autuante concluiu, equivocadamente, pela existência de omissão de saídas.

Quarto, salienta que não foi levado em consideração o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da impugnante.

Assim, ressalta que o auto de infração combatido deve ser julgado improcedente.

Alega preliminar em decadência (CTN, art. 156, V, VII c/c art. 150, §4º),

Salienta que o presente lançamento fiscal é improcedente, porquanto os créditos tributários do exercício de 2010 estão extintos pela homologação tácita nos termos do art. 156, inc. V, do CTN, eis que decorrido o prazo previsto no §4º do art. 150 do mesmo diploma legal, ou seja, 05 (cinco) anos do fato gerador do ICMS.

Declara que, tratando-se de levantamento analítico de estoque, que engloba os períodos de janeiro a dezembro de 2010, e uma vez que os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente, é imperioso o reconhecimento de que o resultado final da autuação sofreu a influência direta das operações ocorridas no período de janeiro a novembro de 2010 (decaídos) e, por conseguinte, a improcedência/nulidade de todo o levantamento realizado. Reproduz entendimento do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco - TATE (TATE, Decisão JT nº 1014/96(6), AI SF nº 825.00057/94-4, TATE nº 9504/94-0).

Diante dessa pequena exposição, verifica-se que é irreversível e irrefutável a conclusão de que todo o levantamento está circunscrito com o vício da nulidade/improcedência.

Destaca que a presunção de que as alegadas omissões decorrentes da análise de estoque só ocorreram no período fiscal de dezembro/10 é completamente descabida. Ora, para a identificação das saídas omitidas, o autuante considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a novembro de 2010, períodos fiscais já extintos, fato que torna inaproveitável qualquer conclusão decorrente deste erro.

Nesse sentido, pergunta-se: como a presente autuação pode prevalecer se, para concluí-la, foi preciso considerar períodos fiscais inexigíveis, sobre os quais não se sustenta nem se legitima qualquer discussão, posto que fulminados pelo instituto da decadência? Ora, é inaproveitável todo fruto colhido de uma árvore envenenada porque aquele se nutriu do veneno desta.

Registra que do contrário seria admitir que o autuante pudesse incluir em seu levantamento fiscal diversos outros períodos fiscais, inclusive períodos fiscais anteriores ao exercício de 2010.

Disse que como técnica de auditoria, é admissível que o Auditor proceda ao levantamento da movimentação de estoques de vários exercícios, desde que contínuos. Assim, o levantamento de estoque pode ter como mês de início um determinado período fiscal (janeiro/10) e como mês de término um período fiscal distante 03 anos (dezembro/13). Quer-se dizer com isso que: para validade ou não do levantamento da movimentação de estoque não importa a quantidade de meses considerada, mas se os meses considerados são passíveis de revisão ou não.

Assevera que do contrário, poderia o autuante ter iniciado seu levantamento no ano de início das atividades da empresa, e concluído em dezembro/2015, quando procedeu a contagem física do estoque existente na data atual. Assim procedendo, o auto de infração teria como período de competência dezembro/2015. Ocorre que as conclusões encontradas estariam contaminadas com movimentações de mercadorias relativas a períodos fiscais inexigíveis.

Afirma que este é o problema da presente autuação: ter suas conclusões contaminadas por

movimentações ocorridas em períodos fiscais já homologados e inexigíveis.

Discorre que quanto à presunção do autuante de que a omissão de saída só ocorreu no último mês do levantamento (dezembro/10), resta esclarecer que esta presunção não encontra respaldo na lei ou na lógica.

Disse que se admite a cobrança do imposto considerando a atualização monetária a partir do último mês do levantamento fiscal simplesmente porque esse critério pode favorecer o contribuinte.

No que concerne à presunção de omissão de saídas, destaca que a auditoria dos estoques pelo levantamento analítico de sua movimentação não constitui uma presunção (legal) de omissão de saídas, não necessitando, assim, de previsão legal. Ela é a prova contábil/fiscal de que determinadas saídas foram omitidas, em especial porque decorre de simples cálculo matemático em que 02 mais 02 deve obrigatoriamente ser igual a 04. Contudo, a consideração do último mês do levantamento como aquele em que ocorreram as ditas saídas omitidas é uma presunção.

Reitera que através do levantamento analítico de estoques, considerando vários períodos fiscais não é possível determinar com segurança em que mês a omissão ocorreu. A suposta saída sem nota fiscal poderia ter ocorrido no primeiro mês, ou no segundo, ou no terceiro etc. As saídas podem ter ocorrido em todos os meses em quantidade iguais ou diferentes. Por certo, registra que o levantamento analítico de estoques não permite determinar o mês da ocorrência da omissão apontada e, por conseguinte, do fato gerador do ICMS.

Assinala que não sendo possível determinar em que mês as omissões ocorreram, admite-se que tenha ocorrido no último mês fiscalizado exclusivamente porque esta condição poderá favorecer o contribuinte que será submetido ao menor índice de atualização (SELIC). Entretanto, sustenta que todas as vezes que a aplicação dessa presunção não favorecer o contribuinte, a mesma não poderá ser aplicada.

Acrescenta que para que fosse permitido concluir sempre que a omissão ocorreu no último mês fiscalizado, seria necessária a previsão legal (que inexistente) e a razão lógica (que igualmente inexistente). Desta forma, entende que tal presunção só poderá ser aplicada quando lhe favorecer, o que não é o caso.

Defende que ao considerar em seu levantamento as movimentações de mercadorias relativas aos meses de janeiro a novembro/10, períodos já homologados, o autuante terminou por contaminar o resultado final. Assim, como dito anteriormente, é inaproveitável todo fruto colhido de uma árvore envenenada porque aquele se nutriu do veneno desta.

Esclarece que, no caso do ICMS, o que se homologa não é apenas o pagamento realizado, e sim todo procedimento desenvolvido pelo contribuinte, porquanto o cálculo do imposto devido decorre de apuração, atendendo aos contornos da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I da CF/88). Assim, reporta que o Fisco dispunha de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador, para homologar, ou não. Expirado esse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, c/c art. 156, V e VII, do CTN.

Afirma que não pode haver dúvidas que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, porque a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Frisa que esta é a razão pela qual não se aplica a regra de que o prazo para lançamento se conta do primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173, I), pois aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a regra é a disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

Pontua que entendimento diferente importaria na desconsideração da realidade fático-jurídica, quanto ao pagamento do imposto estadual, que exige antecipadamente procedimento de apuração, assim como efetiva informação ao Fisco dos valores recolhidos. Noutras palavras, segundo entendimento do STJ (STJ, AgRg no REsp 1192933, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, j. em 08/02/2011, DJe de 11/02/2011; STJ, AgRg no REsp 1152747, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, j. em 15/02/2011, DJe de 22/02/2011; REsp 1202230/RS, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA

TURMA, DJe 18/10/2011; AgRg no REsp 1182862/RS, Rel. MIN. HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 02/02/2011; AgRg no REsp 1044953/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 03/06/2009), este consolidado sob o regime de julgamento representativo de controvérsia, havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no § 4º, do art. 150, do CTN. No mesmo sentido encontra-se o posicionamento do Tribunal de Justiça da Bahia (TJ-BA, Apelação nº 0108978-20.2004.8.05.0001, 5ª Câmara Cível, j. em 11/02/2014; TJ-BA, Apelação nº 0003065-78.2006.8.05.0001, 4ª Câmara Cível, j. em 04/02/2014).

Registra que resta evidente a aplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN, donde se conclui que, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período fiscalizado, como o foi no presente caso, conforme comprovantes em anexo (doc. 03), teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

Assim, declara que considerando que tomou ciência do Auto de Infração em 18/12/2015, quando já estavam tacitamente homologados (CTN, art. 150, §4º), e extintos (CTN, art. 156, V, c/c art. 150, §4º, parte final), o lançamento correspondente ao exercício de 2010, na medida em que considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a novembro de 2010 (já decaídos), deve ser desconstituído, sendo o que desde já requer.

Ainda, em preliminar, alega nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Disse que segundo o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), ***“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”***

Explica que referidos princípios estão sendo violados, pois um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove, afrontando, desta forma, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF - reproduz.

Esclarece que o autuante, no corpo do auto de infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal, no qual apresenta o número da nota fiscal, o CNPJ do emitente, o produto e seus respectivos valores e os produtos constantes do estoque.

Observa, inicialmente, que o autuante, embora mencione, não apresentou os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo. Portanto, disse que se o fisco não apresentou os livros fiscais e as notas fiscais analisados para a conclusão da infração, este não logrou por comprovar sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada. E antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da impugnante, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Explica, ainda, que ausente da documentação fiscal mencionada no Auto fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Nessa diretriz, verifica que o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE - AI SF 2012.000001861146-60 TATE 01.172/12-3. AUTUADO: BEZERRA CALÇADOS LTDA. CACEPE: 0384603-27. ACÓRDÃO 1ª TJ Nº 0033/2014(12). RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS; RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0045/2013(07). AUTO DE INFRAÇÃO SF Nº 2011.000003166261-90. TATE 00.120/12-0. AUTUADA: PAMESA DO BRASIL S/A. CACEPE: 0265842-98. ADVOGADOS: ANTONIO MÁRIO DE ABREU PINTO, OAB/PE Nº 7.687, SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETO, OAB/PE Nº 18.616, CARLOS FREDERICO CORDEIRO DOS SANTOS, OAB/PE Nº 20.653 E OUTROS. RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. PROLATOR: JULGADOR WILTON RIBEIRO. ACÓRDÃO PLENO Nº 0158/2014(14)) já se pronunciou, em caso análogo, no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Argui que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo de omissão de saídas, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. E a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados inerentes a respaldar a pretensão fiscal.

Pontua que essa falha, portanto, é suficiente para demonstrar que o levantado pela fiscalização e apresentado não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõem o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Registra que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deu respaldo.

Menciona que deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado sequer confirma o resultado apontado.

Soma-se, ainda, o teor do art. 142 do CTN - transcreve, segundo o qual a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Afirma que resta claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambigüidade invalida-o.

Declara que afastar por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas base de cálculo e alíquota.

Pontua que apesar do lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos. E com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurados ao autuado. Reproduz o art. 5, LV.

Salienta que no mesmo sentido está o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente.

Cita entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF - 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - AI Nº - 207110.1205/99-6, ACÓRDÃO JJF Nº 2027/00, DOE - 02/08/00; 2ª CÂMARA

DE JULGAMENTO FISCAL – AI Nº 206865.0007/01-8, ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02).

Impõe pela declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da impugnante.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da impugnante o seu direito de defesa.

Por tais razões, sustenta que está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

No mérito, reclama em relação ao erro na base de dados do fiscal autuante, em função da desconsideração da totalidade das saídas.

Segundo na infração 1 foi constatada, por meio do levantamento do estoque, omissão de saída de mercadoria, no exercício de 2010, razão pela qual se exige o ICMS normal. Por sua vez, na infração 2, o Fisco exige o ICMS-ST decorrente das saídas supostamente omitidas.

Contesta que analisando as planilhas do Analítico de Estoque elaborado pelo autuante e comparando-as com os registros fiscais e contábeis da impugnante, observou-se que há divergência quanto às quantidades apresentadas pela fiscalização, fato que levou a elaboração de um levantamento temerário, ilíquido e incerto, pois não condiz com a realidade.

Assinala que quando comparamos os dados trazidos pelo fiscal autuante com os registros fiscais da empresa, verificamos incongruências no tocante às quantidades vendidas no exercício de 2010, fragilizando o auto de infração *sub examine*. Por essas razões, não é difícil perceber que os valores apresentados pelo autuante são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a nulidade da ação fiscal.

Pontua que as diferenças são tão notórias que se torna fácil sua visualização, razão pela qual se mostra, apenas a título de exemplo, por amostragem, os erros cometidos pela fiscalização no momento da lavratura do auto em apreço em relação ao produto DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1410.

Salienta que o levantamento do fiscal autuante indica, em sua planilha “Norsa\_2010\_Demonstrativo\_Omissões”, que houve saída de 55.490 quantidades do referido item com emissão de documento fiscal. Entretanto, se considerarmos todas as notas de saída emitidas constantes na escrituração fiscal da impugnante, chega-se a valores diversos, qual seja 69.183, senão vejamos:

Rótulos de Linha	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	Total Geral
5102	1.311,00	4.951,00	4.555,00	2.936,00	5.155,00	3.728,00	7.153,00	8.480,00	2.991,00	3.558,00	44.818,00
5152	288,00	600,00	624,00	1.272,00	768,00	1.680,00	2.880,00	1.872,00	288,00	432,00	10.704,00
5905	1.161,00	636,00	945,00	965,00	3.720,00	741,00	1.784,00	1.746,00	292,00	290,00	12.280,00
5910	35,00	24,00	147,00	98,00	5,00	368,00	122,00	437,00	35,00	1,00	1.272,00
5917	50,00										50,00
5949		10,00	10,00	6,00	8,00	3,00	9,00	12,00	1,00		59,00
<b>Total Geral</b>	<b>2.845,00</b>	<b>6.221,00</b>	<b>6.281,00</b>	<b>5.277,00</b>	<b>9.656,00</b>	<b>6.520,00</b>	<b>11.948,00</b>	<b>12.547,00</b>	<b>3.607,00</b>	<b>4.281,00</b>	<b>69.183,00</b>

Disse que o mesmo acontece para outros tantos produtos:

➤ **DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1409:**

A fiscalização apontou o seguinte quantitativo:

Código Produto	Saídas com Notas Fiscais
1409	32.473,00

Por sua vez, disse que os registros contábeis e fiscais do autuado demonstram outra realidade:

Soma de QUANT	Rótulos de Coluna										
Rótulos de Linha	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	Total Geral
5102	786,00	2.953,00	2.563,00	1.905,00	2.953,00	1.654,00	3.909,00	5.593,00	3.424,00	2.198,00	27.938,00
5152	288,00	600,00	408,00	384,00	648,00	288,00	1.824,00	720,00	144,00	168,00	5.472,00
5905	290,00	589,00	249,00	582,00	1.886,00	301,00	1.011,00	1.592,00	917,00	146,00	7.563,00
5910	26,00	19,00	56,00	216,00	7,00	244,00	91,00	116,00	49,00	29,00	853,00
5917	50,00										50,00
5927							2,00				2,00
5949		10,00	4,00	6,00	3,00	8,00	275,00	55,00	26,00	13,00	400,00
<b>Total Geral</b>	<b>1.440,00</b>	<b>4.171,00</b>	<b>3.280,00</b>	<b>3.093,00</b>	<b>5.497,00</b>	<b>2.495,00</b>	<b>7.112,00</b>	<b>8.076,00</b>	<b>4.560,00</b>	<b>2.554,00</b>	<b>42.278,00</b>

➤ **DV FRUT TAN 450 (CX12) - Código 1411:**

Os dados apresentados pelo fiscal autuante indicam o levantamento a seguir:

Código Produto	Saídas com Notas Fiscais
1411	77.918,00

Já a escrituração fiscal da impugnante reflete outros quantitativos:

Soma de QUANT	Rótulos de Coluna										
Rótulos de Linha	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	Total Geral
5102	1139	4197	4394	2753	5476	2407	4913	6332	8319	9279	49209
5152	144	360	456	624	576	864	1152	720	576	1728	7200
5409	288		24	96	336			432		144	1320
5905	580	1236	347	734	3184	453	5360	4045	9900	1037	26876
5910	21	17	112	118	258	315	165	304	534	363	2207
5917	50										50
5949		8	6	5	5	3	6	57	114	28	232
<b>Total Geral</b>	<b>2222</b>	<b>5818</b>	<b>5339</b>	<b>4330</b>	<b>9835</b>	<b>4042</b>	<b>11596</b>	<b>11890</b>	<b>19443</b>	<b>12579</b>	<b>87094</b>

➤ **DV FRUT CIT PUN 450 (CX12) - Código 1412:**

O mesmo aconteceu com o item a seguir, para o qual a impugnante é acusada de emitir notas fiscais apenas para a seguinte quantidade produtos:

Código Produto	Saídas com Notas Fiscais
1412	70.444,00

Entretanto, a contabilidade da empresa reflete os dados a seguir:

Soma de QUANT	Rótulos de Coluna										
Rótulos de Linha	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	Total Geral
5102	1.630,00	5.416,00	3.276,00	2.961,00	3.017,00	3.390,00	5.346,00	5.681,00	7.365,00	7.867,00	45.949,00
5152	288,00	192,00	432,00	576,00	768,00	1.152,00	1.008,00	1.440,00	1.152,00	2.016,00	9.024,00
5409	576,00		120,00	168,00	192,00	288,00	432,00	288,00	432,00	720,00	3.216,00
5905	2.028,00	706,00	736,00	686,00	1.605,00	557,00	3.469,00	10.686,00	6.147,00	1.337,00	27.957,00
5910	37,00	16,00	59,00	103,00	61,00	94,00	105,00	137,00	375,00	249,00	1.236,00
5917	50,00										50,00
5949		9,00		14,00	16,00	11,00	12,00	4,00	30,00	14,00	110,00
<b>Total Geral</b>	<b>4.609,00</b>	<b>6.339,00</b>	<b>4.623,00</b>	<b>4.508,00</b>	<b>5.659,00</b>	<b>5.492,00</b>	<b>10.372,00</b>	<b>18.236,00</b>	<b>15.501,00</b>	<b>12.203,00</b>	<b>87.542,00</b>

➤ **DELVALLE MAIS MARACUJ 1L – Código 1283:**

O levantamento do fiscal autuante chega ao absurdo de informar que não houve qualquer emissão de nota fiscal para o produto em questão, quando, em verdade, a impugnante emitiu e registrou os seguintes documentos:

Código Produto	Saídas com Notas Fiscais
1283	0,00

Soma de QUANT	Rótulos de Coluna												
Rótulos de Linha	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	Total Geral
5102	644,00	722,00	1.023,00	1.036,00	1.208,00	771,00	935,00	680,00	979,00	1.308,00	1.409,00	1.177,00	11.892,00
5152		70,00	150,00	40,00	80,00	60,00	55,00	219,00	25,00	50,00	30,00		779,00
5408	30,00	30,00											60,00
5905	74,00	60,00	308,00		760,00		300,00	300,00		615,00	26,00	251,00	2.694,00
5910	2,00		23,00	7,00	16,00	2,00	1,00	10,00	13,00	8,00	4,00	14,00	100,00
5949									1,00	4,00	3,00	1,00	9,00
Total Geral	750,00	882,00	1.504,00	1.083,00	2.064,00	833,00	1.291,00	1.209,00	1.018,00	1.985,00	1.472,00	1.443,00	15.534,00

Diante desta tabela confeccionada a título exemplificativo, verificamos as inconsistências das informações enxertadas no auto de infração pelo auditor fiscal.

Reporta que as incompatibilidades entre as informações estão em toda a planilha apresentada pelo Fiscal. Desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal foi feito de forma parcial, no qual não foi considerada a totalidade de operações de saídas realizadas pela impugnante, para, ainda assim, apontar omissão de saída.

Em outras palavras, sustenta que o levantamento feito pela fiscalização está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

Para comprovar a veracidade das suas alegações e para que não haja dúvidas quanto à insubsistência das informações prestadas pelo fiscal autuante, juntou aos autos e indica, em relação ao produto acima mencionado, planilha com todas as notas fiscais de saídas que foram desconsideradas pelo autuante, por número, série, data e quantidade (doc. 04 – mídia magnética).

Com isso, afirma que não há que se falar em qualquer omissão, vez que, consideradas todas as saídas efetivamente ocorridas, a quantidade de saídas passa a corresponder à realidade das operações realizadas pela impugnante.

Nesse sentido, revela que se em seus livros registros a impugnante afirma ter realizado determinado número de vendas de mercadorias, bem como comprova a sua regularidade, e o fiscal, na conclusão de suas investigações, encontrou valor diverso, é porque não houve, no decorrer do seu trabalho, a correta verificação de todas as operações feitas no exercício de 2010, ora autuado, como demonstrado. Assim se fez, porque se utilizou da presunção para caracterizar a infração, e no amparo desta não se pode exigir qualquer valor, razão pela qual o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito, porque ilíquido e incerto.

Declara que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E isto não é faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal. Desta forma, é nula a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

Sinaliza que realizou operações de saída de mercadorias que não foram consideradas pelo fiscal autuante quando da realização do Levantamento Analítico de estoques. Destaca que no caso, o erro dos dados permitiu concluir pela omissão de saídas e de entradas, afastando a validade de todo procedimento fiscal. Assim, ao deixar de demonstrar com clareza a infração, eis que não considerou a totalidade das operações de saída dos produtos para caracterizar a suposta “omissão”, o autuante terminou tornando o crédito ilíquido e incerto, o que impõe desde já a declaração de nulidade do presente Auto de Infração.

Cita o teor do art. 142 do CTN, a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, a base legal, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados.

Defende que a autoridade fiscal não realizou corretamente a análise da totalidade das operações realizadas no período fiscalizado, chegando a conclusões imprecisas e que não correspondem com a realidade dos fatos, que decerto foram escriturados de forma correta nos registros da impugnante. E é sabido que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. Qualquer ambiguidade invalida-o. Contudo, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, registra que é dever da administração tributária adequar o fato compreendido com a norma existente, o fiscal autuante, como já bem demonstrado, não agiu assim. A propósito, cita jurisprudência novamente do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE de Pernambuco (AI SF 005.00439/95-8 TATE 11.150/95-5. BAGULHO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. CACEPE: 18.1.001.0136799-0. ACÓRDÃO 2ª TJ n.º 0113/99(07); AI SF 090.09579/97-8 TATE 15.944/98-0. CARUARU COLOR LTDA – ME CACEPE: 18.6.090.0169811-9. ACÓRDÃO 1ª TJ n.º 0149/2000(01); AI SF 005.01352/05-8 TATE 00.387/06-1. AUTUADO: COMERCIAL BRITO LTDA. CACEPE: 18.1.950.0061841-4. ADV: LUIS LUSTOSA RORIZ CARIBÉ OAB/PE 23.417 e OUTROS.RELATORA JULGADORA MARIA HELENA



BARRETO CAMPELLO. ACÓRDÃO 1ª TJ Nº 0029/2008(01); AI SF 040.01691/00-0 TATE 00.486/01-9. ATACADÃO ESTIVAS ARARIPE LTDA. CACEPE 18.1.150.0216817-8. ACÓRDÃO 3ª TJ Nº 0240/2002(05). RELATORA: IRACEMA DE SOUZA ANTUNES) que já decidiu pela nulidade do auto em situações como a do presente caso concreto.

Diz que as discrepâncias aqui apontadas são tão cristalinas que nem precisariam ser auferidas através de perícia contábil, dada a clareza dos erros materiais cometidos pela fiscalização, entretanto, a impugnante desde já, solicita perícia para que seja apurado erro de concepção do levantamento fiscal.

Portanto, disse que é comprovado o ERRO MATERIAL, a mácula constante no auto de infração em epígrafe não pode ser corrigida tampouco remediada, tendo tais erros o condão de atingir a liquidez e certeza do auto, sendo medida escorreita sua ANULAÇÃO, sendo o que desde já se requer.

Defende-se quanto à desconsideração da existência de mesmo produto com códigos diversos, no qual afronta a Portaria nº 445/98.

Esclarece que o Autuante deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da impugnante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas, atendimento via máquinas automáticas etc. Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos.

Diante desse quadro, pontua que o fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar os códigos utilizados para identificar a mesma mercadoria quando da entrada e da saída. Ou seja, deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Ademais, salienta que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998 - Art. 3º. O Secretário da Fazenda determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Observa que a referida Portaria determina que *“quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”*.

Acrescenta que o erro do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do autuante às normas fixas na Portaria nº 445/98. E isso porque o autuante procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada. E, considerando a determinação da mencionada Portaria, o Autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins.

Junta a relação, por amostragem, dos produtos que possuem códigos diferentes na entrada e saída dos mesmos:

Descrição Produto	Códigos
CC LT 350 (CX12)	576
	955
	603
Descrição Produto	Códigos
CC PET 600 (CX12)	8
	936
Descrição Produto	Códigos
SP LT 350 (CX12)	330
	596
	1054

Descrição Produto	Códigos
KT LT 350 (CX12)	328
	595
	1053
Descrição Produto	Códigos
KT PET 2L (CX06)	158
	1176
Descrição Produto	Códigos
CC PET 2L (CX06)	5
	916
	1174

<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>KT BIB 10L</b>	161
	1523
<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>CC PET 1L (CX06)</b>	7
	917
	1237
<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>FL LT 350 (CX12)</b>	325
	1065

<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>CCZ LT 350 (CX12)</b>	858
	1056
<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>FU LT 350 (CX12)</b>	326
	594
	1066
<i>Descrição Produto</i>	<i>Códigos</i>
<b>CC PET 2,5L (CX08)</b>	145
	1518

Disse que se o autuante tivesse procedido conforme determina a Portaria nº 445/98, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados. Por todas essas razões, sustenta que a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o autuante desrespeitasse tal preceito normativo.

Ressalta, ainda, outro tipo de equívoco cometido, a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Diz-se isso, pois, as operações, com um mesmo produto, são realizadas com códigos diferentes, dependendo de forma de comercialização/transferência. Assim, requer, desde então, que seja realizada diligência e/ou perícia.

Destaca, também, que o autuante, por não ser conhecedor da diversidade de embalagens de produtos, no levantamento analítico de estoques, acabou por atribuir quantitativos inconsistentes às mercadorias comercializadas/transferidas. Esclarece que não levando em consideração o controle interno de estoque da impugnante, realizado através de códigos diferente para o mesmo produto em situações diversas, como acima demonstrado, presumiu que houve omissão de saída, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Volta a cita decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE (Acórdão 1ª TJ nº 0010/2008(01), AI nº 005.01144/07-2, TATE nº 00.275/07-7, Relatora Julgadora Maria Helena Barreto Campello; AI SF 005.00102/07-4 TATE 00.167/07-0, RELATORA: JULGADORA SONIA MARIA CORREIA BEZERRA DE MATOS. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0005/2008) que vem excluindo os produtos com códigos diversos.

Declara que somando a esse fato, a necessidade de ser refeito todo o analítico de estoque, considerando a reunião de todos os códigos utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas. Portanto, diz que o Autuante procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados os mesmos produtos, em códigos diversos, para apontar omissão de saída.

Aduz que a improcedência do auto consiste, assim, em dois momentos: primeiro por desconsiderar a existência de diversos códigos para o mesmo produto; segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque de todos esses códigos de um mesmo produto.

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

Por esse motivo pede a improcedência da exigência fiscal.

Reclama quanto ao erro na base de dados do fiscal, em função da conversão errada das unidades de medida dos produtos.

Relata outro equívoco cometido pelo fiscal autuante que merece destaque é o fato de que não foi realizada a correta conversão de unidades para alguns produtos comercializados pelo autuado.

Explica que a prática comum na sua atividade é que nas notas fiscais de entrada de determinados itens, a unidade de medida destacada é “CAIXA (CX)”. Entretanto, o sistema interno da

impugnante controla este produto convertendo para a unidade “CAIXA FÍSICA (CXF)”, de sorte que tudo que equivale a CX na entrada é tratado como  $\frac{1}{2}$  de 1 CXF. Em outras palavras, 01 CX =  $\frac{1}{2}$  CXF, ou 01 CXF = 2 CAIXAS.

Junta tela de funcionamento da escrituração do autuado, partindo do exemplo do produto da linha Delvalle, código 1411, fl. 85.

Com isso, sustenta que esses produtos tiveram omissões pelo fato de não ter sido considerada essa conversão pelo Fisco, sendo esta mais uma razão para que seja declarada a improcedência da exigência fiscal.

Alega em relação às perdas e quebras de mercadorias na atividade comercial.

Pede pela improcedência da autuação devido a não consideração das perdas do processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição da impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque etc.

Explica sobre a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal. É notório que qualquer industrial no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais. E como prova do alegado, a impugnante junta Laudo Técnico especializado que demonstra o coeficiente de perda padrão dos seus produtos (doc. 05).

Neste sentido, disse que o autuante, sem considerar o índice de perdas normais inerentes à atividade da impugnante e, ainda, sem analisar as “quebras” no estoque, vem exigir a cobrança do imposto sob alegação de omissão de saída, quando nessas perdas não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regularmente adicionados aos das demais operações.

Ressalta que é notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o art. 334, I, do CPC, “não dependem de prova os fatos notórios”. Se não carece de prova a existência de perdas, caberia ao autuante provar que as perdas registradas pela impugnante são anormais ou mesmo que não são perdas. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas sem a emissão de Notas Fiscais.

De mais a mais, o próprio legislador estadual, como não poderia ser diferente, reconhece a existência das referidas perdas ao determinar a redução de 1% da base de cálculo do ICMS-ST - Art. 61. Ora, se existem perdas no distribuidor e no varejista, elas também existem no industrial e não podem ser desprezadas. Esclarece que a fiscalização não computando o índice de perda normal e sem considerar as “quebras” de estoque, está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador.

Nesse mesmo diapasão colaciona decisão da 2ª JfF do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF (AI Nº - 02766841/96 - CÂMARA SUPERIOR - RESOLUÇÃO Nº 1961/98; A. I. Nº - 147162.0035/01-3 - 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JfF Nº 2112-02/01), 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. Junta, ainda, transcrição do Relator em seu voto, no ACÓRDÃO JfF N.º 2112-02/01 supracitado, evidencia a necessidade de que seja considerado o índice de perdas normais.

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

Acrescenta que não se pode confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais. Se

anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a impugnante de omissão de saídas. E mais, as perdas estão contabilizadas e podem ser facilmente analisadas pelo Fisco.

Volta a citar o Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE (AI SF 005.01154/07-8 TATE 00.271/07-1. AUTUADO: REFRESCOS GUARARAPES LTDA. CACEPE: 18.1001.0216950-4. ADVOGADO: GLAUCIO MANOEL DE LIMA BARBOS, OAB/PE 99.934, E OUTROS. RELATOR: JULGADOR LUIZ FERNANDO CORREIA DE ARAÚJO. ACÓRDÃO 5ª TJ Nº 0056/2009(15)) ao julgar autuação semelhante procedida contra outro engarrafador “Coca-Cola” concluiu que, equivocadamente, o autuante presume como venda sem nota fiscal (omissão de saída) o montante correspondente a perdas, e julga improcedente a autuação na parcela correspondente as perdas.

Observa que a perda, normal ou anormal, não pode ser presumida como omissão de saída. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente. E, para analisar se o autuante observou ou não os índices de perda e a “quebra” de estoque, faz-se necessária a realização de perícia fiscal, o que, fazendo-se necessária, desde logo requer.

Dessa forma, mantém a autuação da forma posta, está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador. Por tais razões deve o Auto de Infração em epígrafe ser julgado improcedente.

Reclama quanto à multa aplicada, diz ser exorbitante os percentuais de 100% (infração 1) e 60% (infração 2) sobre o valor principal.

Pontua duas as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: *“(i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco”*.

No que atine ao primeiro ponto, diz que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Junta decisões dos pretórios administrativos que entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, conforme o seguinte aresto proferido pelo CARF (CSRF. Recurso nº 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010).

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

Afora isso (segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Por meio de tal dispositivo, disse que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Cita Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias”, que dispõe que *“os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa”*.

Argui que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a

razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Reproduz decisão do Supremo Tribunal Federal (STF. RE 91707 / MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.), que desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado. Transcreve entendimento, do Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%.

Aborda que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Trás alume da impugnação o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075 (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237). De forma didática e clara, o STF explicitou o fundamento da aplicação de tal princípio às penalidades pecuniárias. Em julgados ainda mais recentes, junta decisão do STF (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039; AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130) manteve seu posicionamento.

Faz referência ao acórdão proferido em meados de 2010, em que o Supremo Tribunal Federal (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209; TJRN, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 2006.005459-9, rel. Des. DILERMANDO MOTA, j. 27/07/2010; TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008) reiterou esse seu entendimento, confirmando entre 20 e 30% o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias, o qual, se olvidado, redundaria em violação ao princípio do não-confisco.

Por fim, refuta que as multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Alega *in dubio* pro contribuinte. Aduz que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Reproduz o mesmo. Junta entendimento dos Tribunais Superiores (STF, RE nº. 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825; STJ, RESP nº. 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561).

Na verdade, pontua que pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da autuação. Assim o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à impugnante (art. 112 do CTN). Protesta a pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Na informação fiscal, fls. 251/255, inicialmente, o autuante enfrenta o pedido de nulidade da

autuação.

No argumento trazido à lide requerendo nulidade da ação fiscal por cerceamento ao direito à ampla defesa (fl. 68), afirma que não condiz com a verdade dos fatos, pois conforme se verifica à fls. 47 e 48, foram entregues todos os demonstrativos para uma análise prévia em 17/09/2015.

Destaca que após apontadas as questões dos códigos em duplicidade para uma mesma mercadoria, foram refeitos e, novamente, entregues, tudo via Intimação, em 27/11/2015, para conferência final (fls. 49 e 50). Por fim, diz que em 18/12/2015 foram entregues os mesmos arquivos de 27/11/2015, acompanhados do Auto de Infração.

Salienta que a leitura dos dois últimos parágrafos da fl. 68 dá ao Relator o subsídio necessário do que pretende a autuada. Destaca, ainda, uma declaração: *“Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração”*. Ressalta que num momento não recebeu os demonstrativos; depois, recebeu e *“não é suficiente para ser utilizada como prova da infração”* (sic!).

Registra que se não convencido, o relator poderá comprovar mais uma declaração da autuada (fl. 73): *“Analisando as planilhas do Analítico de Estoque elaborado pelo Autuante e comparando-as com os registros fiscais e contábeis da Impugnante”*.

Por fim, afirma que não há que se falar em cerceamento de defesa por falta de entrega de demonstrativos.

No mérito, verifica, inicialmente, quanto à pretensa decadência de “janeiro a novembro” é descabido uma vez que a ação fiscal trata de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias do exercício fiscal de 2010.

Disse que a alegação é, na verdade, uma confissão de transgressão ao Artigo 42, XIII-A, “e”, 1.1, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*...  
XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*...  
e) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais):*

*1. ao contribuinte que:*

*1.1. adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, aplicada a penalidade por cada item de mercadoria associado a um mesmo código;  
[...]*”

Esclarece que a autuada declara, expressamente, à fl. 59, que *“...não houve omissão de saída de , mas sim a inobservância, pelo Autuante, que uma mesma mercadoria possa ser identificada por diferentes códigos...”*. No entanto, disse que tal prática (ilegal à luz da Legislação Tributária) foi observada, sim, pelo autuante, que procedeu aos devidos ajustes a título de “Reclassif Códigos”, conforme se comprova no demonstrativo de AUDITORIA DE ESTOQUES, à fl. 08.

No caso das unidades de medidas, sustenta que é mero argumento sem qualquer prova de tal incidência. Tanto assim que os preços de (Pauta Fiscal) são por quantidades unitárias. Afirma que cabe a autuada apontá-los para que sejam retificados.

Quanto ao índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da autuada, informa que são apurados por ela mesma e sua baixa no estoque se deu pela emissão de Notas Fiscais com código 5927, que integram o levantamento quantitativo (Notas Fiscais de Saídas). Basta uma simples verificação nos arquivos magnéticos (planilhas Excel) que fazem parte do Auto de Infração. Ou seja, foram devidamente consideradas pelo autuante.

Pontua que nas fls. 73 e seguintes a autuada traz argumentos defensivos de que não foram consideradas “as totalidades das saídas”. A forma na qual se expressa, a princípio, leva o relator

a subentender de que todo o levantamento quantitativo esta eivado de erros. Prossegue, dizendo nas fls. 74 a 76, declarando o que nomina de “amostragem” e, ainda, à fl. 77, a prova da “*veracidade das suas alegações*” “*a Impugnante junta aos autos e indica, em relação ao produto acima mencionado, planilha com todas as notas fiscais de saídas que foram desconsideradas pelo Autuante, por número, série, data e quantidade (doc. 04 – mídia magnética)*”.

Esclarece quanto à apuração dos “erros” apontados e comprovados. Ao verificar a mídia (fls. 139) encontramos um arquivo em Excel contendo somente a relação das Notas Fiscais do mês de março de 2010, referente ao produto 1410 (Saídas Produto 1410.xlsx). Voltando à fl. 74, verificamos que o total das saídas no mês de março de 2010, apontado pela autuada, é de 2.845 unidades. Disse que no levantamento realizado pelo autuante, no mês de março de 2010 foram consideradas 2.845 unidades, conforme se comprova à fl. 44.

Registra que embora o “resumo” que inseriu à fl. 74 aponte divergências de quantidades nos meses de abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro não há provas nos autos de tais fatos. Afirmo que a “prova” que consta na sua planilha (mídia de fls. 139) tão somente corrobora com os números levantados na ação fiscal (o mês de março de 2010).

Disse que ao analisar o produto 1409, também consta somente o mês de março de 2010 na planilha da mídia de fl. 139. Aqui, o curioso é que somente localizou 6 (seis) Notas Fiscais das registradas no arquivo magnético SINTEGRA, pelo menos quanto à numeração. São elas: 12565, 12586, 59614, 59860, 59897 e 61027. As demais, informadas com numeração do DANFE.

Acrescenta que a ação fiscal foi realizada com base nos arquivos magnéticos transmitidos para o banco de dados da SEFAZ e o cruzamento dessas informações com os livros fiscais, especificamente o livro de Registro e Apuração do ICMS.

Salienta que desde a data de 17/09/2015 a autuada foi intimada para verificar as inconsistências apuradas (fls. 47 e 48), até então, com seus registros fiscais. Nada apresentou. Novamente, em 27/11/2015, buscando sempre a verdade material dos fatos, o autuante, novamente, apresentou os demonstrativos e lhe concedeu prazo regulamentar para que se manifestasse (fls. 49 e 50) e esta nada apresentou. Agora, em sede de defesa, apresenta planilha relacionando o que nomina de relação de Notas Fiscais regularmente escrituradas em seus livros fiscais, sem apresentar prova desse registro, e não consideradas no levantamento fiscal e tenta desqualificar o trabalho fiscal sem provas convincentes.

Esclarece que a ação fiscal, conforme amplamente comprovado ao longo dos autos pautou-se em registros fiscais da autuada. Registros esses que ela transmitiu para o banco de dados da SEFAZ. Ou estaria a autuada com DUAS ESCRITAS FISCAIS? Uma onde apura valores a menor do imposto para recolher e outra que utiliza de forma gerencial? Argui que como pode apresentar, quando sob ação fiscal, valores e quantidades diferentes das que informa à SEFAZ-BA?

Quanto às perdas e quebras de mercadorias na atividade comercial, informa que foram reconhecidas no levantamento quantitativo uma vez que as saídas sob CFOP 5927 foram consideradas. Não há que se falar. A menos que a autuada, também, esteja omitindo essas perdas sem emissão de documento fiscal legalmente exigível para não recolher/estornar o imposto devido na operação. Isto cabe a ela esclarecer.

Quanto à matéria sobre percentual da multa aplicada não é de competência do autuante (fls. 89 a 95).

Disse que a autuada não comprovou na sua peça defensiva suas alegações. Isoladamente, as planilhas que anexou ao PAF (fls. 139) não podem ser aceitas como meio de prova uma vez que não retrata suas declarações a tempo em que não se respalda nos livros e registros fiscais (nada trouxe à lide).

Salienta que para realização de perícia ou revisão do lançamento de ofício cabe à autuada trazer aos autos seus verdadeiros registros (Notas Fiscais de entrada e saída), retratando devidamente os valores declarados no livro de Registro de Apuração do ICMS e DMAs transmitidas.

Aborda que intimada já foi para que o fizesse (fls. 47 a 50). No entanto, em nenhum momento postou a contestar as quantidades, *modus operandi* e valores. O faz, agora, na sua peça defensiva, de forma açodada, sem qualquer meio de prova admitido em direito, visivelmente como meio procrastinatório.

Requer a procedência da ação fiscal.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 02 infrações por descumprimento de obrigação principal, apuradas através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A primeira por omissão de saída de mercadoria, no exercício de 2010, na qual se exige o imposto devido na apuração normal. Já em relação à infração 2, se exige o ICMS devido por substituição tributária, relativa às mesmas mercadorias apuradas na infração 01, em razão da condição de substituto tributário do autuado.

Assim, a segunda infração deflui da primeira, na medida em que a omissão de saída de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária resulta no imposto devido tanto na apuração normal como através da apuração no regime de substituição tributária. Regime esse não contestado em seu conteúdo e forma, razão pela qual examinaremos na presente lide as questões impugnadas que abrangem as preliminares de nulidade, pedidos de diligência e perícia, decadência, mérito e multas, relativas ao levantamento de estoque, que alcançam, portanto, as duas infrações imputadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, pois, conforme se verifica às fls. 47 e 48, foram entregues todos os demonstrativos para uma análise prévia em 17/09/2015, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, não havendo, portanto, as mesmas condições que fundamentaram as decisões desse Contencioso Administrativo, trazidas aos autos pelo impugnante.

Para demonstrar o recebimento e análise das planilhas, cabe destacar, também, as considerações alinhadas na informação fiscal que reproduzem parte da defesa em seus dois últimos parágrafos da fl. 68: *“Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração”*. Consta ainda declaração da defesa à fl. 73: *“Analisando as planilhas do Analítico de Estoque elaborado pelo Autuante e comparando-as com os registros fiscais e contábeis da Impugnante”*.

O levantamento de estoque, que resultou na omissão de saída de mercadorias, foi realizado com base nos arquivos magnéticos e livros fiscais fornecidos pelo sujeito passivo à SEFAZ, portanto, em seu poder os dados que fundamentaram a autuação. Assim, os dados probatórios necessários para a contestação da exigência fiscal estão em poder do autuado, não havendo o que se falar em falta de provas ou mesmo na aplicação do art. 112 do CTN, visto não haver dúvidas que amparem tal aplicação.

Verifico, quanto à alegação de decadência, que o impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que a autuação deu-se em dezembro de 2015, assim, os fatos geradores, relativos às exigências tributárias concernentes aos períodos de 2010, foram alcançados pela decadência. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08; **CJF Nº 0096-12/14, ACÓRDÃO CJF Nº 0001-13/14**.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa



estipular outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, vigente à época dos fatos geradores, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Cabe observar que, no presente caso, as omissões de saídas de mercadorias são integrais, do ponto de vista do lançamento, ou seja, não houve lançamento parcial quanto a estas mercadorias cujas saídas foram omitidas, não cabendo aqui nem mesmo a tese de existência de lançamento em valores menores que caracterizaria recolhimento a menos na primeira infração ou mesmo retenção e recolhimento a menos na segunda infração.

A revogação do art. 107-A da Lei nº 3.956/81 dada pela Lei 13.199/14 não retroage os efeitos para antes de 29/11/14. Esse entendimento acompanha a jurisprudência desse CONSEF e da PGE/PROFIS, de que a revogação do art. 107-A do COTEB decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente. (Acórdãos CJFs nºs 0031-11/15 e 0050-12/15).

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2010 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2016 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2015, não perdendo, a fazenda pública, o direito de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2010.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas.

Verifico que o autuante, em 17/09/2015, ainda durante o procedimento de fiscalização, intima o sujeito passivo a verificar as inconsistências apuradas no levantamento efetuado, conforme consta às fls. 47 e 48, até então, com seus registros fiscais, não apresentando. Novamente, em 27/11/2015, o autuante apresentou os demonstrativos e lhe concedeu prazo regulamentar para que se manifestasse, fls. 49 e 50, e este nada apresentou.

Quanto à planilha com a relação de Notas Fiscais, além das quebras e da unificação dos códigos e demais questões serão examinadas quando da análise do mérito.

A ação fiscal foi realizada com base nos arquivos magnéticos transmitidos para o banco de dados da SEFAZ e o cruzamento dessas informações com os livros fiscais, especificamente o livro de Registro e Apuração do ICMS, cabendo ao sujeito passivo demonstrar se os documentos fiscais apontados se respaldam em registro nos livros fiscais utilizados para apuração do imposto.

Cabe destacar, no que tange ao pedido de diligência e perícia, que não tem amparo jurídico a nulidade pelo não atendimento da perícia e diligência, uma vez que o nosso ordenamento jurídico elegeu como pilar o princípio do livre convencimento do julgador, cabendo a este o exame da necessidade da produção de prova técnica, prova do juízo, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Nesse sentido o STJ confirmou no Resp. 865.803, que o sistema brasileiro de avaliação das provas pelo julgador é o do livre convencimento.

No que tange ao mérito, em relação à arguição defensiva de que “...não houve omissão de saída de mercadorias, mas sim a inobservância, pelo Autuante, que uma mesma mercadoria possa ser

*identificada por diferentes códigos...*”, demonstra o autuante que tal prática foi observada, em seu levantamento ao proceder os devidos ajustes a título de “Reclassif Códigos”, conforme se comprova no demonstrativo de AUDITORIA DE ESTOQUES, à fl. 08.

Alinha o autuante que, após apontadas as questões dos códigos em duplicidade para uma mesma mercadoria, foram refeitos e, novamente, entregues, tudo via Intimação, em 27/11/2015, para conferência final (fls. 49 e 50). Por fim, diz que em 18/12/2015 foram entregues os mesmos arquivos de 27/11/2015, acompanhados do Auto de Infração.

Cabe observar que a utilização de uma mesma mercadoria com mais de um código não tem amparo legal, bem como a Portaria 445/98 trata de unificação da mesma mercadoria com dois ou mais códigos diferentes e sim nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Apesar dos exemplos, o sujeito passivo não demonstra que remanesce duplicidade no demonstrativo, base da autuação, com estoques, aquisições e saídas de mercadorias com códigos diferentes não computadas e registradas. Não há o que se unificar para efeito de levantamento se o produto é registrado nos estoques, nas entradas e saídas com o mesmo código, ainda que se trate de produtos com características semelhantes, contudo, haja codificação distinta nas entradas saídas e estoques. O autuado, no presente caso, não demonstra que os produtos listados foram, com a mesma denominação, adquiridos, registrados nos estoques, nas entradas e saídas com códigos diferentes.

No que tange às unidades de medidas, o sujeito passivo não especifica o produto com a incorreção das medidas, cabendo observar que os preços de (Pauta Fiscal) são por quantidades unitárias.

O sujeito passivo afirma que há previsão regulamentar para índices de perdas para distribuidores, cabendo, portanto, a aplicação na indústria. O autuante demonstra que tais perdas já foram consideradas, pois são apurados pela autuada e sua baixa no estoque se deu pela emissão de Notas Fiscais com código 5927, que integram o levantamento quantitativo (Notas Fiscais de Saídas), bastando, para tanto, uma simples verificação nos arquivos magnéticos (planilhas Excel) que fazem parte do Auto de Infração.

Quanto à alegação de que não foram consideradas todas as saídas, e apresenta por amostragem, fls. 74 a 76, e, ainda, à fl. 77, a prova da sua arguição, conforme planilha constata do documento 04, demonstra o autuante que, em suas palavras, *quanto à apuração dos “erros” ao verificar a mídia (fl. 139) encontramos um arquivo em Excel contendo somente a relação das Notas Fiscais do mês de março de 2010, referente ao produto 1410 (Saídas Produto 1410.xlsx). Voltando à fl. 74, verificamos que o total das saídas no mês de março de 2010, apontado pela Autuada, é de 2.845 unidades. Disse que no levantamento realizado pelo Autuante, no mês de março de 2010 foram consideradas 2.845 unidades, conforme se comprova à fl. 44.*

Efetivamente, conforme alinha o autuante, o “resumo” que inseriu à fl. 74, apontado divergências de quantidades nos meses de abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro não há provas nos autos de tais fatos. Afirma que a “prova” que consta na sua planilha (mídia de fl. 139) tão somente corrobora com os números levantados na ação fiscal (o mês de março de 2010).

No que tange a análise do produto 1409, também consta somente o mês de março de 2010 na planilha da mídia de fl. 139. Aqui, o curioso é que somente localizou 6 (seis) Notas Fiscais das registradas no arquivo magnético SINTEGRA, pelo menos quanto à numeração. São elas: 12565, 12586, 59614, 59860, 59897 e 61027. As demais, informadas com numeração do DANFE.

Cabe, ainda, alinhar que independente das informações prestadas pelo autuante, insta ressaltar que caberia ao impugnante trazer aos autos, quanto aos produtos dos códigos 1283, 1409, 1410,

1411, 1412, as notas fiscais que efetivamente e especificamente não foram computadas pelo autuante no levantamento de saída, contudo tenham sido devidamente registradas e levadas a tributação, o que efetivamente não ocorreu, muito menos aponta incorreções quanto às entradas e estoques.

Demonstra o autuante que as perdas alegadas foram contempladas no levantamento quantitativo uma vez que as saídas sob CFOP 5927 foram consideradas. Quanto à existência de outras perdas, realmente cabe o ônus da prova ao autuado, com emissão de documento fiscal legalmente exigível, bem como os respectivos estornos de créditos.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

É importante destacar ainda que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de lastro alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide.

Quanto à apreciação de constitucionalidade de dispositivos normativos brasileiros, está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0091/15-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.466.555,66**, acrescido das multas 60% sobre R\$304.139,46 e de 100% sobre R\$1.162.416,20, previstas no art. 42, incisos II, "e" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2016.

ÂNGELO MARIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR