

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0091/15-0  
**RECORRENTE** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0103-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/11/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0139-12/16**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. É nula a Decisão que não se manifestou sobre argumentos e provas apresentados na defesa e vinculados diretamente ao objeto do lançamento de ofício. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de duas infrações, ambas objeto do presente, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 - 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 (2010), 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. Valor: R\$1.162.416,20. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 2 - 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 (2010), 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. Valor: R\$304.139,46. Multa de 60% - Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 - Multa de 60%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

**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 defluiu 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: “Analizando 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 procedural, 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 pelo autuado 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 constate 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 pelo autuado, 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 Baleiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º 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 omisso 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.*

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário inicialmente requerendo a declaração de decadência parcial do Auto de Infração com fulcro no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, sob a argumentação de que o ICMS é um tributo sujeito à homologação e “*diante da existência de recolhimento, embora parcial, do ICMS apurado em sua escrita fiscal (atividade do contribuinte)*”.

Acrescenta que “*não se pode negar a aplicabilidade da Súmula nº 8 da Suprema Corte ao caso que ora se aprecia, pois a discussão levantada em ambos os casos são idênticas, qual seja, a aplicação de norma de hierarquia inferior em detrimento do Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela Carta Magna com status de lei complementar nacional. Assim, pelas mesmas razões é que não se pode aceitar a aplicação de lei local em detrimento do Código Tributário Nacional, lembrando sempre que os fundamentos da súmula vinculante também vinculam o julgamento das instâncias inferiores*”.

Conclui que “*a manutenção do entendimento fiscal, portanto, caracteriza negativa de vigência à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional*”.

Conclui que incide o prazo decadencial no caso concreto “*porque, 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 e, por conseguinte, a improcedência/nulidade de todo o levantamento realizado*”.

Transcreve decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Pernambuco, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça da Bahia para corroborar suas assertivas.

No mérito, alega que o Auto de Infração está eivado de equívocos como a seguir indicado:

**Primeira alegação** - “*erro na base de dados do Fiscal Autuante, em função da desconsideração da totalidade das saídas efetuadas*” em relação aos produtos DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1410 (69.183, em vez de 55.490, como apontado pelo autuante); DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1409 (42.278, em vez de 32.473, como apontado pelo autuante); DV FRUT TAN 450 (CX12) - Código 1411 (87.094, em vez de 77.918, como apontado pelo autuante); DV FRUT CIT PUN 450 (CX12) -

Código 1412 (87.542, em vez de 70.444, como apontado pelo autuante); DELVALLE MAIS MARACUJIL – Código 1283 (15.534, em vez de zero, como apontado pelo autuante).

Acrescenta 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*”.

Afirma que, para comprovar a veracidade de suas alegações, juntou, por ocasião de sua impugnação, uma mídia magnética (fl. 139) com planilhas contendo “*todas as notas fiscais de saídas que foram desconsideradas pelo autuante, por número, série, data e quantidade*” dos produtos mencionados.

Argumenta que a primeira instância desconsiderou as referidas provas, sob o argumento de que “*o “resumo” que inseriu às fls. 74, apontando divergências de quantidades nos meses de abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro não há provas nos autos de tais fatos*”, partindo do pressuposto, portanto, de que as relações dos produtos somente continham notas fiscais referentes ao mês de março de 2010, o que é uma inverdade, “*vez que nos referidos arquivos estão presentes os demonstrativos para os demais períodos indicados*” e, “*para tal verificação, bastava que se retirasse o filtro constante na coluna E (“Data (02)” para selecionar as operações dos demais meses do exercício de 2010)*”.

Aduz que, para que não restem dúvidas das alegações ora apresentadas, junta novamente as mesmas planilhas, para que esta Câmara de Julgamento Fiscal possa analisar todas as operações que foram desconsideradas pela autuação e também pela primeira instância administrativa (doc. 02).

Diz 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 pelo recorrente*”.

Por fim, alega que “*o erro dos dados, que permitiram concluir pela omissão de saídas e de entradas, afasta 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*”. Reproduz decisões pela nulidade de lançamentos de ofício do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE de Pernambuco.

Conclui 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, o recorrente desde já solicita perícia para que seja apurado erro de concepção do levantamento fiscal*”.

**Segunda alegação** – “*desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos – Afronta a Portaria nº. 445/98*”, em face de a autoridade lançadora não ter levado em conta a utilização de códigos diferentes para os mesmos produtos para controle dos estoques na realização de “*promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas, atendimento via máquinas automáticas etc*”.

Diante desse quadro, aduz que o Fisco “*deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários*”, em desobediência à Portaria nº 445/98 que 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*”.

Assevera que “*o autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado agrupamento os itens de espécies de mercadorias afins*” e que “*a Decisão recorrida desconsidera a existência de códigos diversos para o mesmo produto sob o frágil argumento de*

*que “apesar dos exemplos, o sujeito passivo não demonstra que remanesce duplicitade no demonstrativo, base da autuação, com estoques, aquisições e saídas de mercadorias com códigos diferentes não computadas e registradas”.*

Argumenta que é suficiente analisar a “*planilha do autuante para verificar que os produtos trazidos a título de amostragem, com diversos códigos, constam no levantamento analítico como itens diferentes*”, como a seguir indicado:

**PLANILHA DA AUTUAÇÃO**

Descrição Produto	Códigos	Código	Nome do Produto	Pauta Fiscal	ICMS Normal	S.Tributária
CC LT 350 (CX12)	576	576	CC LT 350 (CX12)	12,96	65.262,72	25.483,61
	955	955	CC LT 350 (CX12) - RV (MAC)	12,96	18.694,13	5.878,16
	603	603	CC LT 350 (CX12)-RV	12,96	0,00	0,00
Descrição Produto	Códigos	Código	Nome do Produto	Pauta Fiscal	ICMS Normal	S. Tributária
KT LT 350 (CX12)	328	328	KT LT 350 (CX12)	12,36	16.454,81	11.022,40
	595	1053	KT LT 350 (CX12) - RV (MAC)	12,36	5.381,16	2.769,92
	1053	595	KT LT 350 (CX12)-RV	12,36	1.422,77	314,92
Descrição Produto	Códigos	Código	Nome do Produto	Pauta Fiscal	ICMS Normal	S. Tributária
KT BIB 10L	161	161	KT BIB 10L	158,70	1.497,40	768,84
	1523	1523	KUAT GUARANA BIB 10LTS	158,70	536,27	381,02

Finaliza dizendo que se “*tivesse o autuante procedido conforme determina a Portaria nº. 445/98, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados*”.

Ressalta, ainda, que outro tipo de equívoco foi cometido na autuação, qual seja, “*a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida*”, haja vista que “*as operações, com um mesmo produto, são realizadas com códigos diferentes, dependendo de forma de comercialização/transferência*”.

Afirma 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*”, “*isso porque não levando em consideração o controle interno de estoque do recorrente, realizado através de códigos diferentes 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*”.

Resume sua argumentação dizendo 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 todos esses códigos de um mesmo produto*”, “*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)*”.

**Terceira alegação** – “*erro na base de dados do Fiscal Autuante, em função da conversão errada das unidades de medida dos produtos*”.

Explica que “*prática comum na sua atividade é a que nas notas fiscais de entrada de determinados itens, a unidade de medida destacada é “CAIXA (CX)”, entretanto, o sistema interno do recorrente controla este produto convertendo para a unidade “CAIXA FÍSICA (CXF)”, de sorte que tudo que equivale a CX na entrada é tratado como ½ de 1 CXF*”, ou, em outras palavras, 01 CX = ½ CXF, ou 01 CXF = 2 CAIXAS.

Salienta que “*entretanto, a primeira instância administrativa refutou tal fato argumentando apenas que ‘no que tange às unidades de medidas, o sujeito passivo não especifica o produto com a incorreção das medidas’, o que não procede*”, considerando que “*demonstrou claramente como funciona na sua escrituração, partindo do exemplo do produto da linha Delvalle, código 1411*”, em relação ao qual apresentou duas telas de uma nota fiscal de entrada e de seu sistema interno de controle para demonstrar o procedimento.

Diz que “esses produtos tiveram omissões pelo fato de não ter sido considerada essa conversão pelo Fisco, sendo esta mais uma razão para que seja reformada a Decisão recorrida e, consequentemente, declarada a improcedência da exigência fiscal”.

**Quarta alegação** – “não consideração das perdas do processo industrialização, armazenagem, expedição e distribuição do recorrente, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque etc”.

Argumenta que “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, (...) juntou Laudo Técnico especializado que demonstra o coeficiente de perda padrão dos seus produtos (doc. 05 da Impugnação)”.

Prossegue dizendo que “o autuante, sem considerar o índice de perdas normais inerentes à atividade do recorrente 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 regulamente adicionados aos das demais operações”.

Afirma, ainda, que “o único argumento utilizado pela Decisão recorrida, para afastar a presente alegação, foi de que “as perdas alegadas foram contempladas no levantamento quantitativo uma vez que as saídas sob 5927 foram consideradas”, porém, considera evidente “que existem perdas no processo industrial que vão além daquelas lançadas no CFOP 5927”, sendo prática corrente em seu estabelecimento a baixa feita diretamente nos registros contábeis.

Alega que “se é verdade que existem perdas no processo produtivo, e estas correspondem aos índices considerados normais para a atividade, estas não podem ser desconsideradas pelo simples fato de não estarem lançadas no CFOP 5927”.

Observa 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”, caso em que “caberia ao autuante provar que as perdas registradas pelo recorrente 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”.

Recorda que o próprio legislador estadual, no artigo 61, § 5º, RICMS/97, “reconhece a existência das referidas perdas ao determinar a redução de 1% da base de cálculo do ICMS-ST” e, em seu entendimento, “se existem perdas no distribuidor e no varejista, elas também existem no industrial e não podem ser desprezadas”.

Salienta que a Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho da Fazenda Estadual da Bahia – CONSEF já reconheceu “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”, consoante as ementas que transcreveu da Resolução nº 1961/98 e Acórdão JJF Nº 2112-02/01.

Em relação ao Acórdão JJF nº 2112-02/01 explica que o órgão julgador combateu “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”.

Informa que o “Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE 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.

Finaliza aduzindo 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*”.

Argumenta que, diante da insubsistência da exigência fiscal, são exorbitantes as multas indicadas, por duas razões: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) 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.

Discorre sobre o princípio do não confisco, reproduz decisões dos Tribunais Superiores a respeito e pede “*o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%)*”.

Complementa o Recurso afirmando que deve “*ser levado em consideração também o benefício da dúvida*”, caso em que, de acordo com o artigo 112 do Código Tributário Nacional, deve ser adotada a interpretação da norma jurídica mais favorável ao contribuinte.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração ou, sucessivamente, o cancelamento ou a redução das penalidades.

Na sessão de julgamento o Conselheiro Luiz Alberto Amaral Oliveira declarou-se impedido de discutir e votar o PAF por ter atuado como julgador na primeira instância, nos termos do § 1º do artigo 40 do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração.

Embora o sujeito passivo tenha suscitado a decadência de diversos fatos geradores, por força da aplicação do § 4º do artigo 4º do Código Tributário Nacional, e a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que teria havido equívocos no levantamento de estoques realizado, constato a existência de vícios na Decisão de primeiro grau, apontados pelo próprio contribuinte, e que impedem a apreciação das demais alegações constantes no Recurso Voluntário interposto.

Primeiramente, o recorrente argumentou que:

1. para comprovar a existência de erros na quantificação das saídas dos produtos DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1410, DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1409, DV FRUT TAN 450 (CX12) - Código 1411, DV FRUT CIT PUN 450 (CX12) - Código 1412 e DELVALLE MAIS MARACUJ 1L – Código 1283, anexou aos autos, por ocasião de sua impugnação, uma mídia magnética (fl. 139) com planilhas contendo “*todas as notas fiscais de saídas que foram desconsideradas pelo autuante, por número, série, data e quantidade*” dos produtos mencionados;
2. todavia, a Primeira Instância desconsiderou as referidas provas, afirmando que não havia provas a respeito do resumo que foi apresentado em sua defesa.

A Junta de Julgamento Fiscal assim se manifestou a respeito:

*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 constante 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 pelo autuado, 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 SINTERGRA, 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.*

Pela leitura do voto, percebe-se que o órgão julgador de piso deixou de apreciar devida e adequadamente as provas trazidas ao processo administrativo fiscal, como a seguir explicitado:

1. quanto ao produto DV FRUT UVA 450 (CX12) – Código 1409, a Junta de Julgamento Fiscal informou que somente foram listadas, no *compact disk* de fl. 139, as notas fiscais referentes ao mês de março de 2010, o que não é verdadeiro, uma vez que, na mídia magnética, foram relacionadas todas as notas fiscais que o contribuinte entendeu não terem sido consideradas no levantamento de estoques, com seus respectivos números de série, datas de emissão, CFOP, quantidades etc, relativamente ao período de março a dezembro de 2010;
2. quanto aos produtos DV FRUT TAN 450 (CX12) - Código 1411, DV FRUT CIT PUN 450 (CX12) - Código 1412 e DELVALLE MAIS MARACUJ 1L – Código 1283, a Junta de Julgamento Fiscal limitou-se a dizer 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*”. Essa informação também não corresponde à verdade dos autos, na medida em que, no referido *compact disk* (fl. 139), foram elencadas todas as notas fiscais que o autuado entendeu não terem sido consideradas no levantamento de estoques, com seus respectivos números de série, datas de emissão, CFOP, quantidades etc, relativamente ao período de março a dezembro de 2010.

O segundo argumento do recorrente se relacionou ao fato de que, apesar de ter demonstrado como funciona o sistema de unidades de medidas adotado em seu estabelecimento, a Primeira Instância de Julgamento entendeu que não teria havido a especificação de para que produtos se fazia tal conversão.

Sobre essa matéria, a Junta de Julgamento Fiscal assim deliberou:

*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.*

Também nesse caso o órgão julgador não apreciou devidamente a alegação defensiva, como deveria, uma vez que, na realidade, o sujeito passivo apresentou, em sua peça impugnatória, duas telas com o fito de demonstrar como é feito o procedimento de transformação para caixas físicas (CXF) de todos os produtos adquiridos em caixas (CX), utilizando como exemplo o produto da linha Delvalle, código 1411 (**01 CX = ½ CXF ou 01 CXF = 2 CAIXAS**).

O terceiro argumento recursal se referiu às perdas ocorridas no processo industrial, consoante o “*Laudo Técnico especializado que demonstra o coeficiente de perda padrão dos seus produtos (doc. 05 da Impugnação)*”.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu da seguinte forma:

*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 pelo autuado 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.*

Ocorre que o órgão julgador de primeiro grau, em nenhum momento, se manifestou sobre a admissibilidade, ou não, do Laudo Técnico apresentado na Impugnação e sobre a ocorrência, ou não, de perdas normais existentes no processo produtivo do recorrente (que tem como atividade a “fabricação de refrigerantes”), referindo-se apenas a planilhas Excel das Notas Fiscais de Saídas que nada têm a ver com a apuração das quantidades dos produtos fabricados pelo estabelecimento, em relação às quais, aí sim, devem ser apurados os índices de perdas da produção (quando for o caso).

Esclareça-se que, caso seja comprovada a existências de perdas no processo produtivo da empresa, essa ocorrência exercerá influência sobre as quantidades fabricadas pelo estabelecimento, as quais serão adicionadas às quantidades de produtos acabados adquiridos por meio de notas fiscais. Portanto, esse cálculo tem a ver com as entradas de mercadorias e não com as saídas de produtos acabados.

No quarto argumento recursal o contribuinte entendeu que a Decisão recorrida desconsiderou a existência de códigos diversos para o mesmo produto sob o argumento de que *“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”*.

Nessa situação específica, a Junta de Julgamento Fiscal apreciou as alegações defensivas, porém decidiu que não havia provas da alegada duplicidade de códigos para uma mesma mercadoria. Se a Decisão de primeiro grau está, ou não correta, trata-se de questão de mérito, vinculada, portanto, à manutenção ou reforma do julgado, e não para a decretação de sua nulidade.

Por tudo quanto foi exposto, resta claro que a Junta de Julgamento Fiscal não se debruçou devida e adequadamente sobre as provas constantes nos autos antes de proferir a sua Decisão, o que configura, claramente, um vício de fundamentação, além de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte autuado.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar NULA a Decisão recorrida, por defeito na fundamentação e preterição do direito de defesa. Os autos devem retornar à primeira instância para que seja proferida nova Decisão.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **279757.0091/15-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS