

PROCESSO - A. I. Nº 232884.0005/17-2
RECORRENTE - NORSÁ REFRIGERANTES S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ªJF nº0041-04/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/03/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0033-12/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE EM EXERCÍCIO FECHADO. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS PARA COMERCIALIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS DE IMPOSTO. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA DO SUJEITO PASSIVO. APURAÇÃO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. **c)** 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. Arguições de nulidade desprovidas de sustentação fáticas. Não acolhimento. No mérito, os equívocos pontuais trazidos pela defesa não prosperaram vez que: **a)** O dito estoque existente no depósito fechado não foi comprovado escrituralmente pelo autuado, razão pela qual o levantamento não computou as operações de remessas e de retorno para o depósito. **b)** Tendo o levantamento quantitativo sido efetuado apenas com base nas mercadorias tributáveis adquiridas de terceiros para comercialização, as perdas, quebras, avarias e devoluções, teriam que ser comprovadas documentalmente, não se atribuindo, neste caso, o percentual de 1% empregado para as operações realizadas por estabelecimento industrial. **c)** Inexistência de afronta à Portaria nº 445/98 tendo em vista que foi feito corretamente o agrupamento das mercadorias, quando cabível, bem como não houve indicação pelo autuado de incorreção na conversão das unidades de medida dos produtos. Não acolhido o pedido *in dubio* pró contribuinte. Mantidas as multas aplicadas, pois regularmente previstas em lei. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado em razão do Acórdão proferido pela 4ªJF nº 0041-04/18 em relação ao Auto de Infração em comento no valor de R\$1.085.728,32 pelo cometimento das seguintes infrações objeto do presente Recurso:

1 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$1.041.471,16 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 entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entradas e Saídas, Preço Médio, e Resumos de Entradas e Saídas, referentes às omissões de saídas de sucos e chás, partes integrantes do Auto de Infração, cópias e mídia entregues ao Contribuinte. Multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

2 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$411,25, 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 entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entrada e Saídas, Preço Médio, e Resumos de Entradas e Saídas, referente às omissões de saídas de água mineral, partes integrantes do Auto de Infração, cópias e mídia entregues ao Contribuinte. Multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

3 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no total de R\$43.798,75, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Conforme demonstrativo de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entrada e Saídas, Preço Médio, e Resumos de Entradas e Saídas, referente às omissões de entradas de cervejas, chopp e isotônicos (Powerade e I9), partes integrantes do Auto de Infração, cópias e mídia entregues ao Contribuinte. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

4 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$47,16, 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 demonstrativo de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entradas e Saídas, Preço Médio, e Resumos de Entradas e Saídas, referente às omissões de saídas de água mineral, partes integrantes do Auto de Infração, cópias e mídia entregues ao Contribuinte. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

VOTO

Inicialmente, antes de passar à análise dos presentes autos, registro que estão juntados às fls. 242 a 254 uma cópia do Processo SIPRO nº 131045/2017-5, que em nada se relaciona ao presente PAF, razão pela qual não será considerada neste julgamento, ao tempo em que recomendo a Secretaria do CONSEF que efetue o seu desentranhamento e efetue juntada ao respectivo processo.

Isto posto, observo que o autuado iniciou sua peça defensiva pleiteando a nulidade do Auto de Infração sob dois argumentos específicos, razão pela qual passo a enfrentá-los.

O primeiro pedido de nulidade refere-se à “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”. Este é um argumento que não reúne qualquer possibilidade de acolhimento, pois se trata de uma questão eminentemente de ordem administrativa, cabendo ao setor competente da Inspetoria Fazendária de lotação do autuante proceder tal verificação, descabendo também, por igual, o argumento de que não lhe fora apresentada a Ordem de Serviço, por ser esta outra questão também de cunho administrativo.

Não acolho, portanto estes argumentos defensivos.

O segundo pedido de nulidade relaciona-se à dita ausência dos requisitos para liquidez do Auto de Infração, ante a falta de apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido. Não é isto que vejo nestes autos. O lançamento atende a todos os requisitos estabelecidos pelo Art. 39 do RPAF/BA, tendo sido entregue ao autuado, comprovadamente, a totalidade dos demonstrativos que deram sustentação ao lançamento, razão pela qual também não acolho este argumento defensivo.

Assim, deixo de acolher a totalidade dos pedidos de nulidade do Auto de Infração apresentados pela defesa, por não restar configurado nos autos qualquer afronta ao contraditório e ao exercício pleno da ampla defesa pelo autuado, e em vista disto, passo ao exame do mérito, observando que apesar do Auto de Infração conter 04 (quatro) imputações, estas serão analisadas conjuntamente pelo fato de envolverem apenas levantamento quantitativo de estoque do exercício de 2012, sendo todas, portanto, correlatas.

Inicialmente destaco que visando a busca da verdade material e em atendimento ao pleito do autuado, o processo foi convertido em diligência, cujo resultado será adiante analisado. Entretanto, em relação ao pleito de perícia, o indefiro, com fulcro no Art. 143 do RPAF/BA, por entender desnecessário, aliado ao fato de que já se encontram nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento. Aliás, o autuado não apresentou fundamentação suficiente para que este pedido fosse deferido, até porque, não apontou e nem comprovou a existência de erros evidentes nos levantamentos que justifiquem a realização de perícia.

O autuado alegou a existência de incongruências constantes nos estoques inicial e final do exercício de 2012, pelo fato de não ter sido levado em consideração as mercadorias em estoque que se encontravam em poder de terceiro (depósito fechado), bem como a inclusão nos levantamentos do autuante as operações de remessas e os

retornos originados desse depósito fechado.

O fato é que o autuado não aponta ou indica em seu livro Registro de Inventário, conforme destacado pelo autuante em sua informação fiscal, a existência de estoque em poder de terceiro. É sabido que o estabelecimento autuado e o depósito fechado, perante a legislação tributária estadual são estabelecimentos distintos, situação esta que implica em obrigatoriedade da existência do livro Registro de Inventário próprio para cada estabelecimento.

Entretanto, o autuado não comprovou a existência regular desse livro para o depósito fechado e não fez destaque no seu livro próprio da existência de estoque de mercadorias em poder de terceiro, conforme se verifica à fl. 217 dos autos, onde está impresso um quadro com o inventário do estabelecimento autuado. Por esta razão, ao contrário do quanto afirmado pelo autuado corretamente, os autuantes não consideraram em seu levantamento as remessas e os retornos das mercadorias do depósito fechado.

No que diz respeito ao argumento de que não foram considerados pelo autuante em seu levantamento as perdas do processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração e quebras de estoque, vejo que a regra prevista nos arts. 61, § 5º do RICMS/97 e 289 § 13, citados pela defesa, admite o abatimento do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a título de quebra, independente de comprovação, apenas nas operações envolvendo produtos de fabricação própria ou envazadas pelo contribuinte, enquanto que no presente processo, foi levado em consideração no levantamento quantitativo somente as mercadorias adquiridas para revenda, portanto, não se aplica a regra inserida pelos dispositivos acima mencionados.

Assim, entendo que no caso sob análise, ocorrendo perdas, avarias, devoluções etc., deveriam ser emitidos documentos fiscais regulares a fim de que o estoque fosse regularizado e consequentemente tais documentos fossem considerados no levantamento de estoque. Aliás, por oportuno, convém registrar que tais documentos, quando emitidos, possuem também a finalidade de processar o estorno do crédito fiscal que foi utilizado por ocasião das aquisições dessas mercadorias.

Em relação ao argumento de que houve descon sideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, resultando em afronta a Portaria nº 445/98, onde deveria ter sido feito o agrupamento desses itens, reunindo em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, este argumento resultou em pedido de diligência específico para esse fim, objetivando esclarecer este importante argumento.

Assim, a este respeito o autuado foi intimado para atender as seguintes solicitações, conforme doc. fls. 226 e 226-A:

1 – Efetuar entrega ao autuado de cópia da Informação Fiscal para que o mesmo tome ciência dos argumentos do autuante em relação às operações concernentes ao depósito fechado (inventário, remessas e retorno), concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para se pronunciar quanto aos mesmos;

2 – De igual forma, intimar o autuado para que, no mesmo prazo acima, aponte a dita “existência de um mesmo produto com códigos diversos”.

O autuado ao se pronunciar a respeito da conclusão da diligência, docs. fls. 228 a 236, voltou a apresentar os mesmos argumentos trazidos na Impugnação inicial, nada de novo acrescentado, principalmente quanto às questões acima elencadas, itens 1 e 2 do pedido de diligência, não apontando quais os produtos semelhantes que não foram objeto de agrupamento.

Analisando as planilhas de auditoria de estoque, fls. 09 a 012, se constata com clareza uma coluna intitulada “reclassific. códigos”, fato este que comprova que o autuante obedeceu ao quanto previsto pela referida Portaria.

Situação idêntica ocorreu em relação ao argumento de que ocorreu erro do autuante quanto à conversão das unidades de medida dos produtos. Neste ponto vejo que o autuado se limitou a arguir a existência desse equívoco, porém, não apontou concretamente um único exemplo presente no levantamento realizado pelo autuante, situação esta que impede que tal argumento seja considerado.

No tocante ao argumento de exorbitância das multas aplicadas e violação ao princípio do não-confisco, pontuo que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta, enquanto que as multas aplicadas possuem previsão legal pelo Código Tributário do Estado da Bahia e pela Lei nº 7.014/96, portanto, ficam mantidas.

Finalmente no que diz respeito ao argumento defensivo de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte (Art. 112 do CTN), não se aplica ao caso presente pois os fatos indicados nestes autos, ante sua clareza, não requerem esta interpretação.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

A recorrente, inconformada com a decisão de piso, impetrou Recurso Voluntário com base nas alegações abaixo articuladas:

1 - Incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Critica os argumentos postos em decisão de piso, alegando que tal afirmação, contraria a norma regulamentadora do processo administrativo fiscal, que determina a intimação pessoal do contribuinte para o início do procedimento fiscal (art. 26, III e art. 28, I do Decreto nº 7.629/99). O que significa dizer que é uma obrigação normativa a apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte e, por sua vez, ao processo administrativo para verificação do cumprimento de seu prazo legal de 90 dias para conclusão da ação fiscal (art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99).

Alega que o acórdão recorrido, portanto, confirma a incerteza quanto ao prazo de validade da ordem de serviço, uma vez que não apresentou a Recorrente e ao processo administrativo a Ordem de Serviço.

Conclui afirmando, portanto, que o cerceamento ao direito de defesa restou atestado, posto que não há comprovação do cumprimento do prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço. Ou seja, não apresentou aos autos a data da ciência da Recorrente acerca do início da ação fiscal, pois é desta data, e não da data indicada no Termo de Início de Fiscalização, que dará conta o prazo de 90 dias. Cita jurisprudência favorável a sua tese.

Enfatiza que o Autuante, não apresentando a Recorrente a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

2 - Preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação: Entende que o acórdão recorrido confirma a violação ao devido processo legal, pois, para sua validade, torna-se imprescindível a apresentação de todos os documentos analisados e que vieram a basear o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados, pois só assim fica assegurada a segurança jurídica. Situação, portanto, que independe do fato de que os documentos pertencerem à Recorrente.

Ademais, alega que a apresentação dos documentos que respaldam 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. Isso porque, ausente à 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.

Afirma que 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.

Aduz que as planilhas apresentadas, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração, pois compromete a materialidade dos valores exigidos, já que não confirmados com a apresentação dos documentos de suporte. 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, além de impedir a compreensão do cálculo do imposto, 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, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou, em caso análogo, no sentido de que o Autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais mencionados para verificação da verdade material apresentada, bem como deixar de forma clara, de forma a não pairar dúvidas, a forma de cálculo do imposto exigido. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário. Transcreve em sua peça referida decisão.

Ressalta que o lançamento não pode ser avaliado apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, visto não ser suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário.

Afirma que para que se afaste 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.

Cita jurisprudência a seu favor.

Requer nulidade da autuação primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente.

3 - Dos fundamentos de mérito: Improcedência das infrações descritas pela fiscalização: Afirma ter havido equívoco na base de dados do Fiscal Autuante: Do estoque e das operações do depósito fechado: Analisando as planilhas do Analítico de Estoque elaborado pelo Autuante e comparando-as com os registros fiscais e contábeis da Recorrente, 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.

É que, quando comparamos os dados trazidos pelo Fiscal Autuante com os registros fiscais da Recorrente, verificamos incongruências no tocante aos estoques inicial e final do exercício de 2012, fragilizando o auto de infração *sub examine*.

A divergência encontrada pelo Fiscal Autuante diz respeito às mercadorias em poder de terceiro, ou seja, apenas observa o estoque que se encontrava em poder da Recorrente, sem levar em consideração as mercadorias em poder de terceiros (depósito).

Situação que foi reconhecida pelo Fiscal Autuante, quando da apresentação da Informação Fiscal, ou seja, confirmou que apenas levou em consideração o estoque que se encontrava em poder da Recorrente, sem observar as mercadorias em poder do depósito. Confirmação que não foi levada em consideração no acórdão recorrido.

Contesta que, apesar da confirmação de que não considerou os estoques existentes no depósito fechado, o lançamento fiscal foi mantido, quando o mesmo está improcedente. Ou seja, o Fiscal Autuante considerou como se toda operação realizada movimentasse o estoque da Recorrente. Contudo, existe movimentação que não gera impacto no estoque da Autuada, mas sim de seu depósito fechado (localizado em Feira de Santana). Portanto, essas movimentações não poderiam fazer parte do levantamento fiscal, o fazendo veio a gerar a omissão arguida pela fiscalização. Em contrapartida, contraditoriamente, não computou as quantidades de estoque inicial e final existentes no referido depósito.

Afirma que não poderia o Autuante adotar dois pesos e duas medidas: ou considera os estoques e as movimentações com o depósito fechado, ou desconsidera todos eles (estoque e movimentação), não podendo apenas realizar o levantamento com um dos critérios. Ou se exclui as operações com o depósito fechado, ou leva-se em consideração os estoques em seu poder.

Sinaliza que a movimentação do estoque da Recorrente é realizada através da emissão de notas fiscais nas séries 1, 2, e 3. Todavia, por questões operacionais, existem notas fiscais emitidas pela

Recorrente nas séries 4, 5 e 6 que não movimentam o seu estoque, mas sim de seu depósito fechado. Nesse contexto, observa-se que não houve omissão saída, mas apenas a não inclusão do seu estoque localizado no depósito fechado.

Aponta que não há que se falar em qualquer omissão, vez que, consideradas as mercadorias no estoque em conjunto com as operações do depósito fechado (ou desconsiderando ambos), as saídas efetivamente ocorridas, a quantidade de saídas passa a corresponder à realidade das operações realizadas pela Recorrente.

4 - Das perdas e quebras do processo produtivo e comercial: Relata que consta consignado no acórdão recorrido que o abatimento, concedido pela legislação estadual, a título de quebra, independente de comprovação, é relativo apenas aos produtos de fabricação própria, o que não seria o caso dos autos. Contudo, não procede o argumento, uma vez que, a legislação estadual não limita a caracterização da perda unicamente a fabricação própria, mas tão somente, e de forma geral, reconhece a existência das referidas perdas ao determinar a redução de 1% da base de cálculo do ICMS-ST. Ora, se existem perdas no distribuidor e no varejista, elas também existem no industrial e não podem ser desprezadas pela fiscalização para exigir estorno de crédito. Transcreve os arts. 61 e 289 do RICMS/97 e Ementas da 2ª Junta de Julgamento Fiscal para sustentar sua tese.

Sinaliza que a Recorrente apresentou Laudo Técnico especializado que demonstra o coeficiente de perda padrão dos seus produtos (doc. 03 da Impugnação).

Contesta o fato do acórdão recorrido, sem considerar o índice de perdas normais inerentes à atividade da Recorrente e, ainda, sem analisar as quebras no estoque, exige 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.

5 - Da desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos – Afronta a Portaria nº 445/98: O Fisco acusa a Recorrente de promover saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal.

Contesta, contudo que o acórdão recorrido deixou de observar que o Autuante, em sua Informação Fiscal, presume a existência de um único código. Porém, o mesmo produto pode possuir diversos códigos dependendo da embalagem. Diante desse quadro, o Fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar 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.

Aponta que 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”. Cita dispositivos da Portaria nº 445/98 e decisões favoráveis a sua tese.

Conclui 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.

6 - Do erro na base de dados do Fiscal Autuante, em função da conversão errada das unidades de medida dos produtos: Sinaliza para o fato de que não foi realizada a correta conversão de unidades para alguns produtos comercializados pela Recorrente.

Explica que a 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 da 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.

Em outras palavras, 01 CX = ½ CXF, ou 01 CXF = 2 CAIXAS.

Traz a título de exemplo o DV FRUT UVA 450 (CX12).

A entrada do produto no sistema interno da Recorrente sofre conversão de medida. Nesse caso, para cada 2 produtos indicados na nota fiscal como caixa (CX), o sistema interno converte para 1 caixa física (CXF).

Explica que esta situação ocorre com todos os produtos listados pela fiscalização, o que desde já requer a Recorrente a realização de perícia ou diligência fiscal.

7 - Da exorbitância da multa aplicada: Mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% e 100% sobre o valor principal.

Duas as razões 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.

Sinaliza 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.

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%).

8 - Do in *dúbio pro contribuinte*: Pontua que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

VOTO

De início, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, sob o fundamento de inobservância do devido processo legal e do suposto cerceamento do seu direito de ampla defesa, em razão da fiscalização realizada em seu estabelecimento não ter oferecido segurança quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal.

Rejeito, de logo, o pedido de nulidade do Auto de Infração, em razão de suposta falta de cumprimento das exigências formais contidas na legislação. O início do procedimento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi marcado pela cientificação de início de ação fiscal, ocorrida no dia 04/01/2016, conforme documento à fl.8 e tomou ciência da lavratura do Auto de Infração no dia 30/01/2017.

A ordem de serviço é documento interno da SEFAZ e não se constitui em documento de apresentação obrigatória ao contribuinte. A apresentação do termo de início de fiscalização representa a comunicação do início do procedimento de fiscalização e serve de marco para contagem do prazo para conclusão do trabalho.

Ademais, a emissão de ordem de serviço é um ato meramente administrativo da Sefaz, não resultando em nulidade a falta da sua apresentação.

Quanto a alegada preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, entendo que os documentos e planilhas acostados aos autos permitem a total compreensão das infrações imputadas, não sendo pertinente a razão de defesa em comento.

Resta afastada, portanto, a alegação de que os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material foram ignorados.

No mérito, a recorrente alega total improcedência das infrações descritas pela fiscalização,

afirmando que há divergências na análise das planilhas analíticas de Estoque elaborada pelo Autuante, fato que ensejou num levantamento temerário, ilíquido e incerto, pois não condiz com a realidade.

Isto porque, entende a recorrente que a divergência encontrada pelo Fiscal Autuante diz respeito às mercadorias em poder de terceiro, situação que foi indevidamente desconsiderada pelo fiscal autuante.

Sinaliza ainda a recorrente que a sua movimentação do estoque é realizada através da emissão de notas fiscais nas séries 1, 2, e 3. Todavia, por questões operacionais, existem notas fiscais por ela emitidas nas séries 4, 5 e 6 que não movimentam o seu estoque, mas sim de seu depósito fechado.

Nesse contexto, defende a recorrente que não houve omissão saída, mas apenas a não inclusão do seu estoque localizado no depósito fechado.

Quanto a este argumento de defesa, conforme bem expôs a decisão de piso, não traz a recorrente prova de forma a elidir a presente autuação. Não há nos seus demonstrativos qualquer separação dos estoques próprios daqueles em poder de terceiros.

Considerando que depósito fechado é definido pela legislação tributária estadual como um estabelecimento autônomo e independente, caberia, pois, a recorrente, demonstrar em seus livros fiscais de forma individualizada os saldos finais em cada um dos seus estabelecimentos, o que não se vê nos autos.

Veja que há regras específicas no nosso ordenamento legal para respaldar as saídas de mercadorias com destino a Depósito Fechado. A operação de remessa deve ser através de NF de remessa, CFOP: 5.905 e a de retorno sob CFOP 5.906, sendo certo afirmar que há previsão legal da suspensão do ICMS e do IPI.

Ocorre que, além da necessária separação no armazenamento físico, de modo a permitir a verificação das respectivas quantidades, faz também necessário lançar, em separado, no livro Registro de Inventário, os estoques de cada estabelecimento depositante, por ocasião do balanço.

Não obstante a decisão de piso ter sinalizado para esta falha em sua escrituração fiscal, não trouxe a recorrente qualquer outro elemento de prova que afastasse a presunção de omissão em análise.

Ainda em suas razões de defesa, contesta o fato da decisão de piso não ter levado em consideração o percentual de quebra em referência às suas operações, isto porque, se existem perdas no industrial deve ser considerado também nas operações varejistas.

É certo afirmar que as perdas, de fato, estão presentes em todo ciclo operacional, desde a fabricação até a venda efetiva do seu produto. Ocorre que, na ocorrência de perdas, cabe à recorrente sinalizar, mediante documentos probatórios, o seu efetivo registro, tal como a própria emissão de documento fiscal para respaldar a baixa das mercadorias e por conseguinte os ajustes em seus estoques, provas estas, contudo, não verificadas nos autos.

O RICMS estabelece de forma clara e específica que o contribuinte deveria emitir as Notas Fiscais para estornar o crédito de ICMS e, por conseguinte, ajustar os seus estoques (CFOP 5927 – Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, a recorrente dificulta a análise do quanto afirmado.

Não obstante ter apresentado LAUDO atestando os percentuais de perda no segmento comercial objeto da presente fiscalização, não trouxe prova dos seus devidos lançamentos fiscais e contábeis.

Alega a recorrente para a improcedência do auto por ter o acórdão recorrido desconsiderado a existência de diversos códigos para o mesmo produto e ainda não ter sido realizado o ajuste necessário da planilha analítica dos seus estoque, em total afronta à Portaria 445/98.

Observo, contudo, que o fiscal autuante, em verdade, levou em consideração o quanto acima afirmado. Se observado às fls.1 a 4 é possível verificar que o fiscal autuante inseriu em sua planilha, em coluna específica, a citada reclassificação de produtos, de forma que não procede as alegações de defesa.

Caso a recorrente tenha visualizado erro na referida reclassificação, deveria, pois, apontá-lo objetivamente. Ao não apontar para o suposto erro do fiscal autuante, resta inviável em um levantamento quantitativo a análise das referidas alegações de defesa.

Contesta ainda a recorrente para suposto erro na base de dados do Fiscal Autuante, em função de erro na conversão das unidades de medida dos seus produtos. Sinaliza para o fato de que não foi realizada a correta conversão de unidades para alguns produtos comercializados pela Recorrente.

Explica que a 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 da Recorrente 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, ou seja, 01 CX = $\frac{1}{2}$ CXF, ou 01 CXF = 2 CAIXAS.

Apesar das alegações se apresentarem verossímeis, não trouxe a recorrente qualquer elemento que identificasse ou pontuasse o erro do fiscal autuante ao elaborar as planilhas de cálculo.

Entendo que a postura da recorrente não foi proativa, não tendo se desincumbido do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

Realço, entretanto, que a recorrente poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, após este julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Pelo acima exposto, entendo que a infração 2 é procedente em parte, conforme já relatado pela decisão de piso.

Quanto às alegações defensivas de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa indicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, certamente que não cabe no âmbito administrativo a apreciação dessa matéria, a teor do artigo 125, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0005/17-2** lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.085.728,32**, acrescido das multas de 100% sobre R\$1.041.882,41 e 60% sobre R\$43.845,91, previstas no Art. 42, incisos III, II, alíneas “d” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATOR