

**PROCESSO** - A. I. N° 232884.0013/19-1  
**RECORRENTE** - NORSÁ REFRIGERANTES S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0069-05/25-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 07/11/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0404-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL E POR ANTECIPAÇÃO. Infrações 01 e 02. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – no presente caso, a das operações de saídas. Revisão fiscal desenvolvida por estranho ao feito manteve a integralidade do valor inicialmente levantado. Afastado o pedido de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte consoante o art. 169, I, “b” do RPAF-BA/1999. O Auto de Infração em referência, lavrado em 18/11/2019, referente à duas irregularidades formalizadas, num total histórico de **R\$ 886.292,67**, afora acréscimos:

***Infração 01 – cód. 04.05.02:** falta de pagamento de imposto em face de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem escrituração, decorrente do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 878.326,63.*

*Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 2º, I, e 23-B da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 83, I, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei atrás mencionada.*

***Infração 02 – cód. 04.05.11:** falta de retenção e pagamento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, em operações sem a emissão de documentos fiscais e registro na escrita, identificadas através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 7.966,04.*

*Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 8º e 23, II, da Lei nº 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei atrás mencionada.*

*A data da ocorrência em ambas as infrações foi 31.12.2014.*

Contribuinte apresenta **impugnação** às fls. 43/72. Nas **informações fiscais** fls. 211/15. Foi convertido em diligência às 221/23. Consta **manifestação** às fls. 231/33. **Conclusão da diligência** às fls. 241/45, mantendo a autuação.

A JJF apreciou a controvérsia e decidiu pela Procedência conforme o voto condutor:

**VOTO**

*Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.*

*Inexistem defeitos de representação.*

*Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranjo aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*Inicialmente, como prejudicial de mérito, argui-se estar a postulação fiscal tragada pelos efeitos decadenciais.*

*Segundo a impugnante, o resultado final da autuação sofreu a influência direta das operações ocorridas entre janeiro e outubro de 2014, com lavratura em 28.11.2019 e ciência no dia seguinte. Destarte, há que se aplicar o*

art. 150, § 4º, do CTN, com termo inicial da decadência contado do fato gerador.

Todavia, não se pode olvidar que a cobrança decorre de omissão de operações mercantis tributáveis, só detectadas depois que o fisco empreendeu auditoria no estabelecimento e constatou as diferenças de estoque.

Neste espectro, não tinha o sujeito ativo condições de identificar de imediato a evasão fiscal, automaticamente, apenas com base nos documentos fiscais emitidos, mas só depois que verificações nas suas movimentações de entradas e saídas de mercadorias, com inventário respectivo, fossem efetivadas.

Em se tratando de omissão de receitas tributáveis, o comando decadencial há de ser o previsto no art. 173, I, do Codex Tributário.

Assim já se manifestou a d. PGE, em sede de Incidente de Uniformização protocolado sob o nº 2014147695-0, cujo trecho merece transcrição:

“(i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (**omissão de operação ou prestações de serviços tributáveis**), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN...”

Neste fio, a contagem do prazo decadencial começou em 01.01.2015 e se encerraria em 31.12.2019. A ciência do lançamento de ofício se deu dentro deste interregno.

Isto posto, afasta-se o pedido empresarial de decretação da decadência.

Ainda em preliminar, rejeita-se o fundamento da cobrança estar pautada em meras presunções, posto o levantamento fiscal divergir do registrado no SPED. Ao contrário: verifica-se nos autos fundamentação suficiente para compreender-se o que está sendo exigido e detecta-se a presença de elementos instrutórios que dão suporte à postulação fiscal, pelo menos suficientes para atestarem que não se cobra o tributo apenas calcado em signos presuntivos. Tanto é que a impugnante soube defender-se da postulação fiscal. Já se tais elementos corroboram a autuação, será tema a ser enfrentado no mérito.

Por outro lado, embora não tivesse sido agitado destacadamente, indefere-se o pedido de realização de prova pericial ou qualquer outro pedido de diligência, além daquelas já realizadas nos autos. Não há motivos para se autorizar a produção de prova técnica, por ser a questão resolúvel com base na documentação acostada no processo, tanto pela auditoria como pela empresa, independente da atuação de terceiro especializado em matéria fiscal e contábil. Mesmo assim, auditor estranho ao feito manifestou-se a título de revisão fiscal.

Assim, não se vê a presença dos requisitos previstos no art. 123, § 3º, c/c o art. 145, ambos do RPAF-BA que justifiquem a produção de prova técnica, muito menos evidência de erros que requeiram um exame aprofundado dos dados, além daquele já empreendido pela unidade fazendária de origem.

Ainda preliminarmente, consigne-se a desnecessidade de se aplicar os índices percentuais de perdas previstos na Port. 445/98. Isto porque a própria empresa já deu tratamento fiscal-contábil às suas “quebras”, conforme se vê nos levantamentos fiscais, explicitado amiúde quando do enfrentamento do mérito. A consideração dos índices previstos na norma atrás mencionada só possui cabimento quando o estabelecimento comercial deixa de escriturar as perdas nos seus estoques que possam distorcer eventuais levantamentos quantitativos. Este não é o caso deste PAF.

Ingressando-se no mérito, a apreciação das infrações 01 e 02 será feita conjugadamente, uma vez que ambas resultam da auditoria de estoques que foi desenvolvida pela fiscalização e que detectou as diferenças de imposto apontadas no lançamento de ofício, em face da omissão de saídas tributáveis.

Fundamentalmente, três argumentos defensivos são apostos pela atuada para desnaturarem a exigência tributária.

O primeiro deles visa desqualificar o levantamento quantitativo porque as saídas registradas no SPED diferem das saídas apontadas nos levantamentos fiscais. E, como arrimo, apresenta um pequeno quadro à fl. 56, que procura demonstrar tal divergência.

Vale anotar que nem todas as saídas registradas na escrita servem de lastro para a auditoria reservada para acusar eventuais receitas tributáveis omitidas. Meras movimentações de entradas e saídas de produtos para armazenamento ou depósito fechado não entram neste cômputo. Daí as diferenças entre o SPED – que engloba todo e qualquer tipo de movimentação – e as saídas afetadas pelo lançamento fiscal.

Não se desincumbiu a atuada de apresentar um demonstrativo analítico no qual apontasse a auditoria ter deixado de referenciar CFOPs que obrigatoriamente teriam que constar no levantamento quantitativo. Isto inclusive foi ratificado pelo revisor fiscal.

Destarte, improcede o argumento defensivo.

Em segundo lugar, sustenta a defendente que a auditoria ignorou o fato do mesmo produto possuir vários códigos de controle ou denominações dentro da sua contabilidade, o que acabou comprometendo o resultado

obtido pelo fisco. E trouxe às fls. 61 e 62 um pequeno quadro em que mostra isso, inclusive fazendo ver que a Port. 445/98 manda agrupar como se fosse um único item aquela mercadoria que comporte subgrupos ou várias referências.

Todavia, foi assim que a auditoria se desenvolveu. Esta seguiu a lógica do agrupamento prevista no citado ato normativo. Tanto é que os demonstrativos encartados às fls. 13 a 15 apuram tal possibilidade de reagrupamento de mercadorias com estas especificidades; neste sentido, consulte-se a coluna "Reclassif Códigos".

No informativo fiscal alguns exemplos deste procedimento foram apurados: o código 1728 reclassificado para o código 1605. O 1727 para o 1604. O 1729 para o 1606. O 1667 para o 1291. O 1669 para 1292.

A contestação efetuada pela autuada não teve o condão de desconstituir eventuais agrupamentos feitos pela fiscalização que pudessem comprometer esta técnica de auditoria, com previsão na Port. 445/98.

Também por este lado não procede o argumento defensivo.

Em terceiro lugar, alega-se que não foram consideradas no levantamento quantitativo as perdas de estoque ocorridas com os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado. Isto também causa diferenças fictícias de estoque, segundo alega a empresa.

Não é isso que se vê nos levantamentos produzidos pelo autuante. Aplicando-se um **filtro** nas planilhas que advieram da auditoria de estoque, especificamente voltados para os seus documentos fiscais de saídas, conforme mídia digital apensada, verifica-se que a empresa dera tratamento adequado às suas "quebras", emitindo notas fiscais sob o CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração. **E a fiscalização considerou isso na apuração das omissões.**

Portanto, em homenagem ao princípio da verdade material, as perdas e quebras do processo comercial de revenda de mercadorias foram consideradas quando do desenvolvimento da auditoria de estoques. O laudo técnico padrão, **produzido em anos anteriores ao alcançado neste PAF**, apenas confirma a necessidade de as quebras serem contabilizadas, com base em coeficientes reais, como já adotado através da emissão de notas fiscais com o CFOP 5927.

Por último, reafirme-se, as operações classificadas nos CFOPs com final 49 envolvem itens que podem não ser mercadorias comercializadas pela empresa, vez que neste enquadramento estão outras entradas e outras saídas, sob diversos títulos, a exemplo de peças, sobressalentes ou materiais de uso e consumo. Considerar tais operações seria uma temeridade, do ponto de vista da tecnicidade da auditoria de estoques, no sentido de incluir entradas e saídas que possam desacreditar eventuais omissões identificadas.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de produtos do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como dados fiscais-contábeis os quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A legislação determina que, na auditoria de estoques, quando da apuração da base de cálculo, forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

Ademais, detectadas omissões, é devido o imposto por substituição tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurados na forma prevista no art. 10, I, "a" e "b" da citada Portaria. Isto está cobrado na infração 02.

Os procedimentos relacionados com o levantamento quantitativo não merecem retoques, até porque não foi o sujeito passivo específico em apontar eventuais inconsistências. Os seus argumentos defensivos já encontraram a apreciação adequada, inclusive por parte do revisor fiscal, e não merecem ser acolhidos.

*Infrações subsistentes.*

No que toca a alegação de inconstitucionalidade e exorbitância das multas, falece competência a este Colegiado examinar se dispositivo de lei estadual está de acordo ou não com a Carta Federal em vigor. Há vedação expressa no art. 167, I, do RPAF-BA.

Inexistem dúvidas quanto à interpretação dos dispositivos aplicados pela fiscalização. Sanções mantidas nos percentuais de 100% para a infração 01 e 60% para a infração 02.

**Ex positis, o auto de infração é julgado PROCEDENTE.**

Apresentado o Recurso Voluntário às fls. 267/82. Relata quanto à tempestividade, solicita intimação para pauta de julgamento para sustentação oral, reproduz as infrações, transcreve a ementa da decisão de piso e passa a contrapor:

*Da extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º e 156, V e VII do CTN*

Contesta a aplicação do art. 173, I do CTN pelo Fisco para afastar a decadência do crédito tributário. Argumenta que o caso envolve pagamento parcial do ICMS, o que exige a aplicação da regra específica do art. 150, § 4º do CTN, segundo a qual o prazo decadencial é de 5 anos a partir do fato gerador.

Sustenta que, conforme jurisprudência pacífica do STJ, o art. 173, I só se aplica a tributos lançados de ofício ou sem pagamento antecipado, o que não se verifica neste caso. Cita julgados do STJ e do TJ-BA, que confirmam a aplicação do art. 150, § 4º do CTN em hipóteses de recolhimento parcial.

Além disso, defende que, como o levantamento fiscal se refere ao exercício fechado de 2014, e envolve meses decadentes (jan-out/2014), todo o levantamento está comprometido, já que os resultados dos meses estão interligados. Portanto, o auto de infração deve ser considerado nulo.

O argumento final reforça que a presunção de que as omissões ocorreram apenas em dezembro de 2014 é incorreta, pois o próprio levantamento considera movimentações de meses anteriores já atingidos pela decadência, tornando inadmissível a manutenção do lançamento fiscal com base nesses dados.

*Dos fundamentos motivadores da iliquidez do lançamento fiscal, por inexistência de omissão:*

O Auto de Infração acusa a Recorrente de vender mercadorias sem emissão de nota fiscal, gerando suposta falta de recolhimento de ICMS em 2014. No entanto, o Fisco desconsiderou que a Recorrente atua como contribuinte substituída, com o imposto já recolhido antecipadamente nas operações de revenda. Além disso, há outras irregularidades que tornam o Auto de Infração nulo ou improcedente em sua totalidade.

*a. Do cerceamento ao direito de defesa e da improcedência da autuação em razão da desconsideração da totalidade das operações efetuadas:*

Afirma que o Auto de Infração é nulo, nos termos do Decreto nº 7.629/99, por ter sido lavrado sem elementos suficientes para garantir a segurança jurídica do lançamento e por ter cerceado o direito de defesa da Recorrente. Além disso, o art. 39 do referido decreto exige clareza e dados indispensáveis à constituição do crédito tributário, o que não foi observado, já que os dados utilizados pelo Fisco não correspondem à realidade das operações da Recorrente - fato ignorado pelo acórdão recorrido.

Aponta exemplos que deixam clara a insubsistência das informações contidas nas planilhas da Autoridade Fiscal. Tratando especificamente dos produtos autuados, vejamos as diferenças, em uma relação feita por amostragem, entre os dados da Recorrente e do Fiscal Autuante em relação às saídas das mercadorias:

COMPARATIVO — OPERAÇÕES DE SAÍDA				
Produto	Código	Saídas declaradas no SPED	Saídas apontadas na autuação	Diferença
AM·CRYSTAL·C/GAS·500ML·C	1605	799.728,83	165.040,00	634.688,83
DV·FRUT·UVA·450ML·C12	1410	498.452,83	150.418,00	349.034,83
ICE·TEA·LIMAO·1,5L·C6	1404	28.087,76	6.298,00	21.789,76
KAPO·MPACK·3MOR/2LAR·4X5	2013	16.863,50	3.671,00	13.192,50

Sustenta que o Auto de Infração é nulo, pois o levantamento fiscal apresentado pelo Fiscal está repleto de erros, com incompatibilidades nas informações e ausência de dados essenciais como estoques inicial e final, entradas e saídas do produto autuado. A planilha traz apenas um valor genérico de saídas presumidas, impedindo a Recorrente de identificar e contestar as operações apontadas.

Disse que essa falha compromete o direito ao contraditório e à ampla defesa, conforme o art. 5º,

LV da CF/88 e o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, tornando o procedimento fiscal inseguro e inválido também para o próprio órgão julgador.

**b. Desconsiderar desmembramento do produto em outros códigos – Afronta a Portaria nº 445/98:**

Destaca que nos termos da Portaria nº 445/98, 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. O que não foi observado pelo acórdão recorrido. Vejamos alguns exemplos extraídos da planilha apresentada pela fiscalização:

Código	Nome do Produto
1728	AM CRYSTAL BR C/GAS 500M
1605	AM CRYSTAL C/GAS 500ML C
1727	AM CRYSTAL BR S/GAS 500M
1604	AM CRYSTAL S/GAS 500ML C
1606	AM CRYSTAL S/GAS 1,5L C6
1729	CRYSTAL BR S/GAS 1,5L C6
1280	DVMAIS PESSEGO LIG 1L C6
1292	DVMAIS PESSEGO LIG LT C6
1666	DVMAIS PESSEGO LT C6 SUB
1291	DVALLE MAIS UVA LATA C6
1667	DVMAIS UVA LT C6 SUBWAY

Reafirma que o Auto de Infração é falho, pois o Fisco não considerou que o mesmo produto pode ter diferentes códigos de entrada e saída, deixando de fazer o correto reagrupamento, o que distorceu o levantamento fiscal. Além disso, foram ignoradas operações registradas sob os CFOPs 1949, 2949 e 5949, que envolvem movimentações reais de estoque, como substituição e retorno de mercadorias.

Salienta que a justificativa genérica de que tais CFOPs “*podem não envolver mercadorias comercializadas*” revela insegurança jurídica, especialmente porque a Recorrente comprovou documentalmente essas movimentações. Ao desconsiderá-las, o Fisco chegou indevidamente à conclusão de omissão de saídas. Diz que tais erros, mantidos pelo acórdão recorrido, violam as regras da Portaria nº 445/98 e comprometem a validade do lançamento fiscal.

**c. Das perdas e quebras do processo produtivo e comercial:**

Ressalta que a autuação é improcedente porque o Fisco desconsiderou perdas normais e consumos internos inerentes à atividade da Recorrente, como perdas na industrialização, armazenagem, transporte e vencimento de produtos. Tais perdas, devidamente comprovadas por Laudo Técnico e registradas em notas fiscais (CFOP 5927), não geram fato gerador de ICMS. Embora o acórdão afirme que a fiscalização considerou essas perdas, não há qualquer demonstração disso na planilha fiscal. Assim, o lançamento presume omissões de saídas onde, na verdade, há quebras regulares de estoque reconhecidas pelo próprio CONSEF como excludentes de infração. Portanto, ao ignorar tais elementos, o Fisco violou o devido processo legal e atribuiu cobrança indevida, tornando o Auto de Infração improcedente e nulo.

**d. Da desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada:**

Mesmo que se afastem os demais vícios do lançamento, a multa aplicada nos percentuais de 60% e 100% é manifestamente abusiva e desproporcional, violando os princípios constitucionais do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade (art. 150, IV, da CF/88).

- Duas razões principais afastam sua legitimidade:
- Ausência de prova de dolo ou fraude, indispensável para justificar penalidade tão grave;
- Caráter confiscatório da multa, reconhecido em diversos precedentes do STF e tribunais estaduais, que fixam como limite razoável para sanções tributárias os percentuais entre 20% e



30% do valor do imposto.

Assim, sustenta que a penalidade não possui respaldo legal ou constitucional e deve ser afastada integralmente ou, subsidiariamente, reduzida ao patamar de 20%, conforme entendimento consolidado nos tribunais pátrios.

*e. Do in dubio pro contribuinte:*

Afirma que deve aplicar o princípio do in dubio pro contribuinte, previsto no art. 112 do CTN, segundo o qual, em caso de dúvida, a interpretação da norma deve favorecer o contribuinte. Ainda que haja certeza quanto à improcedência da cobrança fiscal, eventual dúvida existente deve levar à interpretação mais favorável à Recorrente, resultando na improcedência do título executivo (CDA).

Finaliza requerendo reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, 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 Recorrente (art. 112 do CTN). Protesta 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.

Registrada a presença dos advogados Dra. Viviane Vale de Oliveira na sessão de videoconferência que acompanhou o julgado do PAF.

É o relatório.

## VOTO

Verifica-se que o patrono do recorrente, na peça recursal de fls.267/282, limita-se a reiterar as alegações já expostas na impugnação, insistindo nos mesmos fundamentos de nulidade e improcedência, como se observa dos autos:

***DOS FUNDAMENTOS MOTIVADORES DA ILIQUIDEZ DO LANÇAMENTO FISCAL POR INESISTENCIA DE OMISSÃO.***

- a) Do cerceamento ao direito de defesa e da improcedência da autuação em razão da desconsideração da totalidade das operações efetuadas;
- b) Desconsideração do desmembramento do produto em outros códigos – Afronta a Portaria nº 445/98;
- c) Das perdas e quebras do processo produtivo e comercial;
- d) Da desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada;
- e) Do *in dubio* pró contribuinte previsto no art. 112 do CTN.

Por fim requer, que em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN). Protesta 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.

**Preliminarmente, passo à análise da alegação de nulidade apresentada pelo sujeito passivo.**

Ao compulsar os autos, verifico que as alegações do recorrente **não merecem acolhimento**, pelos seguintes fundamentos:

No que tange à alegação de nulidade do procedimento fiscal e do Auto de Infração pelo cerceamento ao direito não se vislumbra qualquer irregularidade capaz de ensejar a nulidade pretendida.

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) está devidamente revestido das formalidades legais, e a acusação fiscal constante da peça inicial encontra-se alinhada aos fatos apurados pela fiscalização. A descrição dos fatos está exposta de forma clara e precisa no corpo do Auto de Infração, constando, inclusive, o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 43/72). O autuante, por sua vez, juntou informação fiscal (fls. 211/15). Em atenção ao princípio da verdade material, a 5ª JFJ converteu o feito em diligência (fls. 221/23), determinando ao autuante que enfrentasse todas as alegações defensivas. Sobreveio manifestação do contribuinte, reiterando os mesmos argumentos (fls. 231/33). A conclusão da diligência foi elaborada por auditor estranho ao feito, Sr. Heitor Parrela (fls. 241/45), que rebateu integralmente as teses do sujeito passivo e confirmou os levantamentos do autuante, mantendo a autuação em sua totalidade.

O recorrente não apresenta qualquer contestação aos números apurados e tampouco comprova a existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, vale destacar, se lastreia em documentos fiscais e na aferição física dos estoques — constatação de natureza fática, sob sua exclusiva responsabilidade. Ressalte-se que tais dados foram enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ por meio do sistema SPED/EFD.

Ademais, quanto a eventuais inconsistências, equívocos ou divergências identificadas durante a realização do levantamento quantitativo de estoques, observa-se que a autuada não providenciou correções prévias, nem a devida escrituração ou apresentação da documentação fiscal correspondente.

O levantamento quantitativo de estoque foi realizado com base nos produtos comercializados pelo contribuinte, devidamente identificados por seus códigos de produto, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, conforme escriturado no livro Registro de Inventário.

Sinalizo que, os demonstrativos de débitos com base no levantamento quantitativo de estoques foram devidamente elaborados e apurados, de forma sintética e analítica, atendendo as orientações da Portaria nº 445/98, portanto, estritamente dentro da legalidade, onde o recorrente demonstra pleno conhecimento da acusação fiscal e exerce efetivamente seu direito de defesa.

Dessa forma, não há fundamento para acolher a nulidade da infração, uma vez que não se declarará a nulidade sem que haja prejuízo, conforme disposto no § 2º, do art. 18 do RPAF (Decreto nº 7.629/99).

Diante do exposto, **não acolho** a nulidade suscitada pelo recorrente, tendo em vista que o lançamento está perfeito, fundamentado em demonstrativo analítico com todos os dados explicativos, inexistindo nos autos qualquer violação ao art. 142 do CTN ou ao contraditório, bem como ao pleno exercício ao direito de defesa, seja na impugnação e conseqüentemente nas razões recursal.

Da análise de mérito das infrações 01 e 02.

**Infração 01 – cód. 04.05.02:** falta de pagamento de imposto em face de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem escrituração, decorrente do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 878.326,63.

**Infração 02 – cód. 04.05.11:** falta de retenção e pagamento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, em operações sem a emissão de documentos fiscais e registro na escrita, identificadas através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 7.966,04.

Ambas as infrações resultam de levantamento quantitativo da auditoria de estoques desenvolvida pela fiscalização no exercício fechado de 2014, que constatou as diferenças de imposto apontadas no lançamento de ofício, em razão da omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem escrituração. Assim farei a análise conjuntamente:

No tocante as alegações do recorrente de que houve afronta a Portaria nº 445 /98, sob acusação de que a fiscalização desconsiderou o desmembramento do produto em outros códigos, bem como, não considerado as perdas e quebras do processo produtivo e comercial.

Compulsando os autos, verifica-se que, tanto na informação fiscal do autuante quanto na elaborada por auditor estranho ao feito, em resposta à diligência determinada pela 5ª JJF, todas as teses do sujeito passivo foram analisadas, rebatidas e devidamente fundamentadas, mantendo-se íntegra a autuação.

Verifico ainda, que a **decisão recorrida já analisou e fundamentou** adequadamente seu voto quanto à matéria em debate, com o que **concordo integralmente**.

Peço vênica para reproduzir abaixo, trecho da fundamentação do voto condutor de piso, por considerá-lo pertinente e suficiente para embasar a presente análise.

(...)

*“Em segundo lugar, sustenta a defendente que a auditoria ignorou o fato do mesmo produto possuir vários códigos de controle ou denominações dentro da sua contabilidade, o que acabou comprometendo o resultado obtido pelo fisco. E trouxe às fls. 61 e 62 um pequeno quadro em que mostra isso, inclusive fazendo ver que a Port. 445/98 manda agrupar como se fosse um único item aquela mercadoria que comporte subgrupos ou várias referências.*

*Todavia, foi assim que a auditoria se desenvolveu. Esta seguiu a lógica do agrupamento prevista no citado ato normativo. Tanto é que os demonstrativos encartados às fls. 13 a 15 apuram tal possibilidade de reagrupamento de mercadorias com estas especificidades; neste sentido, consulte-se a coluna “Reclassif Códigos”.*

*No informativo fiscal alguns exemplos deste procedimento foram apurados: o código 1728 reclassificado para o código 1605. O 1727 para o 1604. O 1729 para o 1606. O 1667 para o 1291. O 1669 para 1292.*

*A contestação efetuada pela autuada não teve o condão de desconstituir eventuais agrupamentos feitos pela fiscalização que pudessem comprometer esta técnica de auditoria, com previsão na Port. 445/98.*

*Também por este lado não procede o argumento defensivo.*

*Em terceiro lugar, alega-se que não foram consideradas no levantamento quantitativo as perdas de estoque ocorridas com os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado. Isto também causa diferenças fictícias de estoque, segundo alega a empresa.*

*Não é isso que se vê nos levantamentos produzidos pelo autuante. Aplicando-se um **filtro** nas planilhas que advieram da auditoria de estoque, especificamente voltados para os seus documentos fiscais de saídas, conforme mídia digital apensada, verifica-se que a empresa dera tratamento adequado às suas “quebras”, emitindo notas fiscais sob o CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração. **E a fiscalização considerou isso na apuração das omissões.***

*Portanto, em homenagem ao princípio da verdade material, as perdas e quebras do processo comercial de revenda de mercadorias foram consideradas quando do desenvolvimento da auditoria de estoques. O laudo técnico padrão, **produzido em anos anteriores ao alcançado neste PAF**, apenas confirma a necessidade de as quebras serem contabilizadas, com base em coeficientes reais, como já adotado através da emissão de notas fiscais com o CFOP 5927.”*

(....)

No tocante a alegação da desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada, observo na imputação das multas de 60% e 100% do lançamento de ofício, que não existe qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Ademais, a simples leitura do art. 42, incisos II e III, mais as suas alíneas, da Lei nº 7014/96, permite constatar que a multa de 60% é a prevista na alínea “e”, tendo em vista que, trata-se de multa aplicada em ocorrências relativas a levantamento quantitativo de estoques, portanto, estritamente legal pela norma de regência. Já a respeito do princípio “*in dúbio pro contribuinte*”, insito no art. 112 do CTN, não se aplica ao caso concreto.

Ademais, no que se refere ao pedido de “inconstitucionalidade” apontada no presente recurso, este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciar e declarar a inconstitucionalidade da norma ou negar a sua aplicação, conforme determina o art. 167, incisos I e III do RPAF/BA/99.

No que tange ao pedido de conversão do feito em diligência ou realização de perícia fiscal,



ressalto que tal providência não constitui direito subjetivo da parte, mas instrumento à disposição do juízo administrativo, com o objetivo de esclarecer fatos que exijam exame técnico de bens ou documentos. A perícia, portanto, não é meio de defesa, mas sim instrumento auxiliar do julgador.

Nesse sentido, nos termos do art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entendo que os elementos constantes nos autos são suficientes para a apreciação do mérito, sendo desnecessária a realização de diligência ou perícia. Assim, indefiro os pedidos, por ausência de fundamentação jurídica e técnica que justifique sua adoção.

Observo que o recorrente em sua peça recursal não traz aos autos quaisquer elementos de prova, não contestou os cálculos do lançamento fiscal informados no Auto de Infração se limitando a apresentar argumentos genéricos e sem comprovação para que possa elidir a presente lide.

O simples fato de alegar e não provar, configura mera negativa de cometimento da infração, que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do RPAF/BA.

Assim, por constatar que os procedimentos fiscalizatórios foram realizados em observância à Lei nº 7.014/96, ao Regulamento do ICMS - Decreto nº 13.780/2012, c/c com a Portaria nº 445/98, atendendo todos os requisitos legais, concluo pela PROCEDÊNCIA do Auto de infração.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 **232884.0013/19-1**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 886.292,67**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.966,04, e de 100% sobre R\$ 878.326,63, previstas no art. 42, incisos II, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR DA PGE/PROFIS