

**PROCESSO** - A.I. Nº 269193.0033/00-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PORTO VELHO DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
**RECORRIDOS** - PORTO VELHO DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0252-02/02  
**ORIGEM** - INFAZ CRUZ DAS ALMAS  
**INTERNET** - 26.03.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0079-11/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Modificada a Decisão. Não devem ser consideradas as remessas e os retornos das mercadorias para o veículo transportador que efetuar vendas fora do estabelecimento fixo, no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. Feitas as correções, inexistente débito a ser exigido. Entretanto, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício processado nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, e Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão da 2ª JJF, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0252-02/02 – lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto, nos valores de R\$8.480,88 e R\$52.724,55, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, alusivo aos anos de 1997 e 1998, conforme documentos às fls. 10 a 233.
2. Falta de recolhimento do imposto, nos valores de R\$11.143,04 e R\$73.374,22, nos anos de 1997 e 1998, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

A parcela em que a Fazenda Pública sucumbiu, e que gerou o competente Recurso de Ofício, foi retirada da exigência fiscal em razão de três diligências realizadas por preposto da ASTEC em que foram corrigidos equívocos do autuante ao não considerar diversas notas fiscais de entradas e saídas, conforme se depreende do fragmento do voto do relator da Decisão recorrida, que transcrevo:

*“Por tudo que já foi exposto, para proferir o meu voto, tomei por base para a auditoria de estoques, os estoques inicial e final, as entradas representadas pelas notas fiscais de compras, de devoluções e de retorno de veículos; para as saídas, as vendas série única, formulários contínuos, transferências, vendas balcão D-1 e D-2 e as remessas para veículo, tudo com base no resultado das revisões fiscais com as devidas correções, e na auditoria independente às fls. 306 e 352.”*

O autuado foi condenado ao pagamento do imposto, conforme demonstrativo do débito elaborado pelo relator do PAF:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

DATA OCOR.	DATA VENCTO.	B. DE CÁLCULO	ALIQ.(%)	MULTA (%)	VR.DO DÉBITO	INFRAÇÃO
31/12/97	09/01/98	136.676,03	17,00	70	23.234,92	1
31/12/98	09/01/99	5,60	17,00	70	0,95	1
31/12/97	09/01/98	190.015,29	17,00	60	32.302,60	2
31/12/98	09/01/99	7,83	17,00	60	1,33	2
TOTAL DO DÉBITO					55.539,80	

O resultado das três diligências realizadas contém o seguinte teor, conforme relatório da Decisão Recorrida, que peço *venia* para trazer a este relatório:

A primeira:

*“Tendo em vista que ao defender-se o autuado apontou diversas falhas no trabalho fiscal, esta Junta resolveu baixar o processo em diligência, a fim de que fiscal estranho ao feito procedesse uma conferência dos levantamentos que originaram a exigência fiscal, cuja revisão fiscal, conforme documentos à fls. 466 a 495, verificou, com base no trabalho realizado pela auditoria independente, que realmente assiste em parte razão ao autuado, concluindo:*

- 1.1. que as entradas devem ser modificadas para as quantidades: 1997: cerveja de 600ml. = 155.001; cerveja em lata 350 ml. = 10.672 e caninha 51 = 330. 1998: cerveja de 600ml. = 281.365; cerveja em lata 350 ml. = 17.080 e caninha 51 = 1.371.*
- 1.2. que além das saídas, por vendas, o autuado realizava vendas fora do estabelecimento, emitindo as notas fiscais para acobertar as remessas e as notas fiscais de vendas realizadas.*
- 1.3. que o autuado considerou como saídas, todas as notas fiscais de remessa para vendas fora do estabelecimento, e não computou no seu levantamento, as notas fiscais correspondentes às vendas efetivas.*
- 1.4. que as vendas realizadas pelo estabelecimento não obedeceram ao que determina o artigo 421, III, “a”, do RICMS/97.*
- 1.5. que as notas fiscais emitidas por ocasião das saídas foram corretamente escrituradas no Registro de Saídas, e correspondem às consignadas como saídas para acompanhar as mercadorias, na nota de remessa.*
- 1.6. que diante da impossibilidade de aferir os retornos das mercadorias, pois não foram emitidos os documentos fiscais, nem existem relatórios administrativos capazes de comprová-los, optou, visando corrigir as falhas do levantamento, em: 1)*

*desconsiderar as remessas para vendas fora do estabelecimento por não corresponder a saída definitiva e evitar a contagem em duplicidade; 2) desconsiderar os retornos, pois não comprovados; 3) considerar as notas fiscais emitidas quando das efetivas saídas, não computadas pelo autuado nem pelos “auditores independentes”.*

*1.7. quanto às saídas, foram considerados os números apurados pelos auditores independentes, os quais, depois de revisados por amostragem, concluiu como devidos os seguintes: 1997: cerveja de 600ml. = 117.488; cerveja em lata 350 ml. = 5.064 e caninha 51 = 16. 1998: cerveja de 600ml. = 315.377; cerveja em lata 350 ml. = 261 e caninha 51 = 637.*

*Ao final, conclui o revisor fiscal, ao contrário do levantamento inicial, pela ocorrência nos exercícios de 1997 e 1998, de omissão de saídas sem notas fiscais, relativamente às mercadorias objeto do levantamento, frisando que as mesmas já tiveram o imposto pago, em operação anterior, por substituição tributária ou antecipação tributária.”*

A segunda:

*“Em atendimento ao pedido desta Junta, Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF exara o Parecer nº 0189/2001, tendo esclarecido que ficou impossibilitado de remontar os cálculos na forma solicitada, por inexistirem as notas fiscais referentes aos retornos das mercadorias saídas para venda em veículos, pois não foram emitidas pelo contribuinte. Entende que as notas fiscais de remessas para vendas em veículos não podem ser consideradas, nas saídas, juntamente com as vendas definitivas em veículos, pois as vendas em veículos seriam consideradas em duplicidade. Apresentou duas opções para apreciação do órgão julgador: manter o resultado da diligência desconsiderando as remessas para veículos e considerando apenas as saídas referentes às vendas definitivas realizadas através de veículos (opção igual ao resultado da diligência anterior); e como segunda alternativa, desconsiderar as vendas definitivas através dos veículos, que foram acobertadas por notas fiscais de vendas a consumidor, série D-2, e considerar como saídas definitivas, as mercadorias remetidas para vendas em veículos, tendo, efetuados novos demonstrativos, com esta opção, cujo resultado, apurou omissões de entradas nos dois exercícios em quantidades superiores às apuradas nos levantamentos iniciais, dizendo que deixou de calcular o valor real do débito, tendo em vista que esta opção, se adotada, implicará em majoração, para mais, do valor do lançamento.”*

A terceira:

*“Em 30/04/2002 foi apresentado o resultado da revisão fiscal conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 0130/02 (docs. fls. 867 a 878), cujo funcionário fiscal após tecer comentários sobre a controvérsia instalada entre o trabalho fiscal, os Recursos defensivos e as revisões fiscais anteriores, apresentou finalmente o resultado de sua revisão fiscal nos estritos termos em que foi solicitado à fl. 865, informando que foram consideradas as mesmas quantidades apuradas pela auditoria independente, pois, esta já foi examinada pela revisão anterior. Com base na referida auditoria, concluiu que fica prejudicada a inclusão das entradas a título de retorno de mercadorias remetidas para venda em veículo no exercício de 1997, porquanto não foram emitidos os respectivos documentos fiscais, conforme reconhecido no Parecer da auditoria independente e acatado pelo autuado. No caso dos retornos relativos ao exercício de 1998, foram computadas as seguintes quantidades: Cerveja 600 ml. = 134.850; Cerveja lata = 7.972 e Caninha 51 = 334. No tocante às operações de vendas através da série D-2, o revisor fiscal confirmou que elas se relacionam com vendas em balcão, cujas quantidades foram: 1997:*

*Cerveja 600 ml. = 9.368; Cerveja lata = 108 e Caninha 51 = 0; e 1998: Cerveja 600 ml. = 35.505; Cerveja lata = 7.606 e Caninha 51 = 145. Ao final, o revisor fiscal fez o demonstrativo de estoque de cada exercício, resultando no débito no total de R\$ 196.452,27, conforme documentos às fls. 877 a 878, salientando que deve ser interpretado o disposto no artigo 156, do RPAF/99, face à majoração do débito.”*

No Recurso Voluntário, em relação ao exercício de 1997, o recorrente afirmou que está exaustivamente explicitado, no decorrer da instrução do processo, que as notas de retorno não foram emitidas neste exercício, e que este fato não pode fazer surgir mercadorias, pois, se assim fosse, notas de remessa para veículo seriam tidas por saídas definitivas.

Asseverou que as notas de remessa para venda em veículos, segundo o art. 421, II, “a”, do RICMS, servem apenas para acompanhar a mercadoria, e que considerar a remessa sabendo que o retorno não foi emitido, eleva uma obrigação acessória à condição de obrigação principal.

Ao final, após pedir perícia acompanhada por representante da empresa, concluiu requerendo que os números referente ao ano de 1998 sejam tornados definitivos, negando-se Provimto ao Recurso de Ofício, e que, em relação ao exercício de 1997, tendo em vista o erro de procedimento, sejam confirmados os números levantados na primeira revisão, ou retificados os cálculos trazidos pela terceira revisão, conforme demonstrativo que anexou (doc. 3 – fl. 928, dos autos).

A Representante da PROFAZ, no seu pronunciamento, disse entender que o procedimento adotado pela 2ª JJF foi o correto, uma vez que não se pode incluir os retornos para vendas em veículos, uma vez que esses não restaram comprovados, pois não foram emitidos os documentos fiscais, e que não há que se falar em descon sideração das remessas feitas à venda em veículos, e opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO**

No presente caso, os Recursos de Ofício e Voluntário devem ser apreciados conjuntamente, pois as acusações derivam do mesmo levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Desde logo, friso que corroboro com o pensamento da 2ª JJF ao promover as correções pontuadas pelos diligentes da ASTEC quanto às notas fiscais de entradas e saídas que, por equívoco, não foram consideradas pelo autuante.

A tese do Recurso Voluntário, e que é o cerne da discussão, é que não poderiam ter sido consideradas as notas fiscais de remessa para venda em veículo, quando, de antemão, sabe-se que os respectivos retornos não foram acobertados por notas fiscais.

O seu pleito se reporta apenas ao exercício de 1997, mas como a Decisão guerreada se encontra sob Recurso de Ofício, tal argumento deve ser levado em conta, também, no exercício de 1998, se houver reflexo no mesmo.

Cumpr e destacar que as notas fiscais de retorno de veículo, no exercício de 1997, não foram emitidas realmente, como consta no corpo do voto do relator da Decisão Recorrida (fl. 906), o que é de fácil dedução, pois não há como se admitir que num exercício inteiro nenhuma mercadoria que saíra para venda em veículo tenha retornado.

Mas, antes de me posicionar sobre este assunto, vamos ao que determina a legislação tributária sobre o tema, lembrando que o contribuinte atua no comércio de bebidas, como distribuidor, cujo

imposto é retido pelo contribuinte substituto ou pago antecipadamente na entrada da mercadoria no seu estabelecimento.

A matéria, remessa e retorno de mercadorias para venda fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas por distribuidores, está disciplinada no art. 421, II, do RICMS/97, que determina a emissão dos seguintes documentos fiscais, para a operação em questão:

1. na remessa para o veículo: nota fiscal para acompanhar a mercadoria no seu transporte;
2. nas vendas: nota fiscal correspondente à operação;
3. por ocasião do retorno das mercadorias ou do veículo: nota fiscal (entrada), para reposição, no estoque, das mercadorias não vendidas.

Lembro que em todas as notas fiscais não existe o destaque do imposto, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária.

Mas, suponhamos que as mercadorias fossem tributadas normalmente, para facilitar a análise da questão. Estas operações estão regradas nos artigos 417 e 418 do mesmo RICMS, que, em suma, prevê que na remessa existe o débito do ICMS (sobre o valor total das mercadorias remetidas) e no retorno existe o crédito fiscal no mesmo montante, restando tributada somente a operação de venda.

Até porque o veículo transportador é considerado uma extensão ou dependência do estabelecimento fixo do contribuinte (art. 43, I, do RICMS/97), não ocorrendo qualquer das hipóteses de incidência do imposto na remessa e retorno das mercadorias entre veículo e estabelecimento fixo.

Concluo, obviamente, que nem a saída nem o retorno das mercadorias do estabelecimento fixo para o veículo transportador, que realizará a operação de venda, devem ser consideradas no levantamento quantitativo, pois não se tratam de efetivas operações sujeitas ao ICMS.

Mas, para que não paire dúvida, exemplificarei, numericamente, como se daria uma operação desta natureza, para efeito de levantamento quantitativo:

1. Estoque inicial – 120 un.
2. Compras – 180 un.
3. Remessa para venda em veículo (saída) – 150 un.
4. Vendas efetuadas (saída) – 130 un.
5. Retorno (nota fiscal de entrada) – (150 – 100) 20 un.
6. Estoque final – 170 un.

Vê-se, no esquema acima, que todas as notas fiscais foram emitidas, como determina o art. 421, II, do RICMS/97, mencionado, inexistindo qualquer diferença a ser exigida.

O demonstrativo do estoque, considerando e não considerando as remessas e retornos entre o estabelecimento e o veículo, é o seguinte:

	considerando rem/ret	ñ consider. rem/ret
Estoque inicial	120	120
(+) Compras	180	180
(+) Retorno veículo	20	0
(-) Estoque Final	170	170
(=) Saída Real	150	130
Venda	130	130
(+) Remessa veículo	150	0
(=) Saída c/ n. fiscal	280	130

Constata-se que a diferença de entrada (130) é exatamente a remessa para o veículo (150) menos a retorno do veículo (20). Portanto, quanto o contribuinte emite regularmente todas as notas fiscais, o que não ocorreu no exercício de 1997 para o retorno do veículo, no presente caso, ainda assim ocorreria diferença de entrada se consideradas as remessas e retornos para venda em veículo.

Não resta mais dúvida: não devem ser consideradas as remessas e os retornos das mercadorias para o veículo transportador que efetuar vendas fora do estabelecimento fixo, no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Partindo das conclusões expendidas na Decisão Recorrida, pois, como já dito, considero corretas as correções pontuadas pelos diligentes da ASTEC quanto às notas fiscais de entradas e saídas que, por equívoco, não foram consideradas pelo autuante, e que foram consideradas pela 2ª JF, as diferenças passam a ser de:

Demonstrativo de Estoque			
	Produtos		
	Cerveja 600 ml	Cerv. Lt 350 ml	Caninha 51
<b>Exercício 1997</b>			
Entradas s/ notas fiscais	22.706	2.479	128
Saídas s/ notas fiscais	0	0	0
<b>Exclusões</b>			
Remessa p/ veículo	85.354	4.249	144
Retorno de veículo	0	0	0
Entradas s/ notas fiscais	0	0	0
Saídas s/ notas fiscais	62.648	1.770	16
P. Médio Unitário	0,00	0,00	0,00
B. Cálculo Entradas	0,00	0,00	0,00
B. Cálculo Saídas	0,00	0,00	0,00
Alíquota	17	17	17
ICMS s/ Dif. Entradas	0,00	0,00	0,00
Antecipação Tributária	0,00	0,00	0,00
Total do Débito	0,00		

Demonstrativo de Estoque			
	Produtos		
	Cerveja 600 ml	Cerv. Lt 350 ml	Caninha 51
<b>Exercício 1998</b>			
Entradas s/ notas fiscais	1	0	0
Saídas s/ notas fiscais	0	22	194
<b>Exclusões</b>			
Remessa p/ veículo	349.197	17.405	403
Retorno de veículo	135.543	8.220	334
Entradas s/ notas fiscais	0	0	0
Saídas s/ notas fiscais	213.653	9.207	263
P. Médio Unitário	0,00	0,00	0,00
B. Cálculo Entradas	0,00	0,00	0,00
B. Cálculo Saídas	0,00	0,00	0,00
Alíquota	17	17	17
ICMS s/ Dif. Entradas	0,00	0,00	0,00
Antecipação Tributária	0,00	0,00	0,00
Total do Débito	0,00		

Conforme os quadros acima, as diferenças, que no levantamento original eram de entradas, passaram para a ser de saídas. Ocorre que todos os produtos envolvidos tem o imposto pago por

substituição ou antecipação tributária, encontrando-se encerrada a fase de tributação no momento da sua saída.

Entretanto, está configurada a falta de emissão de Notas Fiscais de Saída, o que enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, equivalente a 1 UPF-Ba.

Diante disto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão Recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentados para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269193.0033/00-3, lavrado contra **PORTO VELHO DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa de 1 UPF-Ba., prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. PROF. AZ