

A. I. Nº - 206857.0001-04/8  
AUTUADO - TIO SAM BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - ROBERTO FREITAS BARRETO  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 14-02.05

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0017-03/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário. Foi retificado o lançamento para incluir o débito exigido na infração 2 e para corrigir equívocos cometidos pelo autuante. Infração parcialmente caracterizada. **b)** MERCADORIA NÃO MAIS EXISTENTE FISICAMENTE EM ESTOQUES. Não cabe a exigência do ICMS por presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, tendo em vista que o contribuinte comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Infração nula. Representação à autoridade competente para renovar a ação fiscal no sentido de exigir o imposto devido por antecipação tributária, conforme o disposto no artigo 10, da Portaria nº 445/98. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO. Comprovado nos autos que o imposto exigido já tinha sido recolhido anteriormente. Infração elidida. **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2004, exige ICMS no valor de R\$89.057,12 relativo a:

01. Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhado de documentação fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto no período de janeiro/2004, totalizando R\$61.450,93 e multa de 70%,

02. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, totalizando R\$7.371,35 e multa de 70%;

03. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88, referente ao mês de julho de 2003, totalizando R\$14.208,33 e multa de 60%;

04. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88, relativo ao mês de outubro de 2003 e janeiro de 2004, totalizando R\$6.026,51 e multa de 60%;

O autuado, na defesa apresentada (fl. 150 a 166), através do seu Procurador legalmente constituído (fl.167) reconheceu a infração 04 e informa que providenciou o pagamento da mesma, conforme cópia de DAE acostada ao processo (fl. 174).

Quanto a Infração 03, alega que recolheu o ICMS antecipado devido nas quatro operações das NF 44326, 43790, 43279 e 43245, e junta ao processo cópia do DAE de pagamento.

Diz que o autuante foi induzido ao erro porque o recolhimento foi feito no mês de junho de 2003 e as notas fiscais deram entrada no mês de julho do mesmo ano. Esclarece que isso ocorreu porque não possuía regime especial e foi pago o imposto antecipadamente.

Quanto às infrações 01 e 02, afirma que serão apresentados argumentos defensivos de forma conjunta, por uma apontar omissão de entrada e outra omissão de saída.

Explica que, atuando no ramo de bebidas, comercializa diversos produtos com a mesma similaridade nominativa, de seus invólucros e variedades de espécies, devendo ter cuidado sobre seus controles, o que é feito por mecanismo eletrônico de código de barras para superar os problemas com descrição das mercadorias. Diz que uma conferência feita nos estoques, com base em documentos, e a conferência visual pode induzir a erros, fato que ocorreu com o autuante.

Diz que devem ser levadas em consideração as quebras em percentuais insignificantes que não ultrapassam 1,5% dos estoques ou sobras de estoque, por erro de inventário, mais que em se tratando do ramo de bebidas o imposto foi pago por antecipação e “não há, neste seguimento de bebidas, o pagamento do tributo com base no saldo da conta Caixa (entrada vs saída).”

A título exemplificativo indicou alguns equívocos cometidos pelo autuante em relação aos itens de nºs 100, 39, 69, 87, 90, 24, 56 e 78 (fls. 156 a 158). Afirma que dos 100 itens movimentados pelo autuante no período de 02.01.2004 a 10.02.2004, 24 estão corretos, 65 apresentam erros no levantamento quantitativo e sobre os itens remanescentes não conseguiu determinar a causa das divergências apontadas pelo fisco.

Passou então a descrever o processo de apuração das movimentações dos produtos por item, indicando inconsistências em relação aos de nºs: 15, 16, 39, 2, 99, 59, 12, 78, 18, 90 e 93, e apresenta resultado apurado, que na sua maioria neutraliza as omissões apuradas pelo autuante ou em diferenças pouco relevantes que atribui a pequenos erros.

Diz que seria exaustivo demonstrar todos os itens, que passa a ser feito em planilha individualizada por produto, tendo anexado fotocópias das notas fiscais dessas movimentações, ressaltando que autenticou apenas parte dos documentos para evitar gastos desnecessários.

E por fim, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, na informação fiscal prestada (fls. 829 a 831), inicialmente discorre sobre as infrações e diz que em relação à infração 4, a mesma foi reconhecida pelo sujeito passivo e deve ser suprimida do processo.

Quanto à infração 3, falta do recolhimento do ICMS por antecipação, reconhece que cometeu um equívoco, “pois as notas fiscais objeto da cobrança foram lançadas no movimento do mês de julho de 2004 (doc. fls. 131/132), porém, o recolhimento da antecipação tributária se deu no mês anterior, época efetiva do fato gerador. Assim, deve ser afastada esta infração, posto que perdido o seu objeto”.

Quanto às infrações 1 e 2, concorda com o posicionamento do autuado de que devem ser tratadas no mesmo item por decorrer do mesmo levantamento de estoques.

Afirma que refez o levantamento quantitativo, levando em conta as divergências apontadas pelo autuado a título exemplificativo às fls. 182 a 580, com a inclusão ou exclusão das quantidades incorretas.

Ressalta que não considerou as notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado “para acobertar operações de devolução quando originária de contribuintes regularmente inscrito, haja vista que não se prestam para tal fim.”

Diz que produziu outro demonstrativo em que a infração 01 foi reduzida para R\$27.576,55 (fl. 833) e a infração 02 reduzida para R\$6.731,45 (fl. 834).

Por fim, diz que afastadas as infrações 03, e 04 da peça acusatória, subsistem parcialmente as infrações 01 e 02, o que importa no valor devido de R\$34.308,00.

O autuado tomou conhecimento da informação fiscal prestada pelo autuante e às fls. 945 a 958, disse que apesar da correção efetivada pelo autuante, ainda persistem diferenças não consideradas, tendo juntado novos documentos os quais não acompanharam a impugnação inicial.

Ratificou a impugnação inicial, tendo apresentado às fls. 945 a 948 observações analíticas “item a item” para esclarecer as divergências que permanecem, tendo relacionado os itens de nºs 2, 6, 11, 16, 20, 21, 33, 41, 47, 48, 56, 57, 59, 60, 68, 71, 74, 80, 87, 94, 95, 96, 99 e 100 com indicação das diferenças de quantidades computadas pelo autuante nos estoques inicial e final, entradas e saídas, com a juntada das notas fiscais às fls. 960 a 1075.

Solicitou então, que o autuante prestasse nova informação fiscal sobre as divergências ainda existentes, e roga que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante à fl. 1078 tomou conhecimento da nova manifestação do autuado e não se manifestou.

Esta JJF em 15/10/2004 converteu o PAF em diligência (fl. 1086) para que o autuante fizesse uma análise dos documentos apresentados na nova manifestação do autuado e fizesse as inclusões e exclusões que julgassem pertinente, elaborando novos demonstrativos.

O autuante em atendimento ao solicitado, prestou nova informação fiscal às fls. 1092 a 1095, tendo feito os seguintes esclarecimentos em relação a cada item:

Item	Produto	Nota Fiscal	Acatado: N. Fiscal	Não acatado nota fiscal: Motivo
2	Whisky Teacher's 1L.	Diversas	em que no campo da inscrição estadual constou como isento.	de entrada a título de devolução em que o autuado emitiu os referidos documentos relativos a vendas a contribuintes localizados neste Estado e inscritos. Consoante o disposto no art. 229 do RICMS/97.
6	Whisky Grant's 1L	5188		– por não ter sido juntado “qualquer evidencia que leve a tal conclusão.”
11	Whisky Ballantine's Finest 8ª 1L	5026 e 5027		foram canceladas e emitidas em 29/12/2004, fora do período do levantamento.
16	Conhaque Domecq Lemon 1L	4952, 4954 e 5214	5215	foram canceladas .
20	Conhaque Domecq Brandy 1L	6217		Não considerado. Devolução/não tem inscrição
21	Vodka Smirnoff ICE 275 ML			Mesmo fundamento do primeiro item
33	Whisky Blenders Pride 1L			Não considerado
41	Filtrado Sidra Cereser 660 ML			Mesmo fundamento do primeiro item
47	Vodka Natasha	6217		Mesmo fundamento do primeiro item
48	Martini Bianco 900 ML		Como solicitado	
56	Vodka Absolut 500 ML			Não considerado o fundamento apresentado
57	Vodka Absolut Citron 750 ml			Não considerado, sem fundamento
59	Vodka Smirnof Ice Lt 350ml	6831		Já constava no demonstrativo. Contribuinte inscrito
60	Bacarrdi Carta Blanca			Mesmo fundamento do primeiro item
68	Vinho Santa Helena Cabernet			Mesmo fundamento do primeiro item
71	Vinho Santa Helena Savinon	53	Inclusa no levant.	Mesmo fundamento do primeiro item
74	Vodka Sky 750 ml		Como solicitado	
80	Licor Cointreau			Não juntou prova
87	Licor Cuarenta Y Três	6431		Datado de 11/02/04 e o levantamento foi até 10/02/04
94	Whisky White Horse	5760		Não apresentado prova e mesmo fundamento do item 1
95	Whisky Y J & Red Label	6051, 6079 e 6116	Como solicitado	
96	Whisky J & Black Label	5187 e 5190		São documentos de saída e não de entrada
99	Cortezano Tinto	5187		É documento de saída e não de entrada
100	Vodka Smirnoff	5696	Computou saídas	Mesmo fundamento do item primeiro

Por fim, afirmou que feito os devidos ajustes, resultou em valor devido de R\$29.593,72 relativo à infração 01 e R\$4.709,15 relativo à infração 02, conforme demonstrativo sintético da fl. 1096 e demonstrativos analíticos das fls. 1106 a 1.137.

A Inspetoria Fazendária através dos documentos das fls. 1144 a 1145 fez a entrega ao autuado dos documentos acostados pelo autuante, sendo concedido prazo de 10 (dez) dias para se pronunciar caso quisesse, não tendo o mesmo se manifestado.

## VOTO

A autuação, no que se refere às infrações 01 e 02 decorreu de levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, realizado em estabelecimento vendedor de bebidas em que se apurou omissão de entrada de mercadorias e foi exigido imposto na condição de responsável solidário (infração 01) e imposto com base na presunção da omissão de saídas anteriores (infração 02).

No que se refere a erros ocorridos do levantamento quantitativo, desconsideração de notas fiscais, erros de indicação de estoques como alegado pelo autuado, ressalto que o autuante acatou as provas apresentadas na defesa e procedeu às devidas correções.

Quanto à alegação de que as quantidades remanescentes são pouco relevantes diante das quantidades comercializadas, entendo que não pode ser aceita. Foi aplicado o roteiro auditoria de estoques e o autuante já acatou todas as alegações apresentadas pelo autuado as quais se faziam acompanhar de provas. Sendo assim, não acato as alegações do autuado desacompanhadas das provas necessárias, como falha escritural, erros relativos a quebras, sobras de estoque, erros de inventários etc.

No que se refere à alegação de que as mercadorias, objeto da autuação, são enquadradas no regime de substituição tributária (bebidas) e que o imposto foi pago por antecipação, não deve prosperar, tendo em vista que foi aplicado o roteiro da auditoria de estoques em exercício aberto e constatada a existência de mercadorias em estoque desacompanhadas de documentos registrados na escrita fiscal do autuado (infração 01) e omissão de entrada das referidas mercadorias não mais existentes em estoques (infração 02). Caberia então ao autuado comprovar que tais mercadorias tiveram o imposto pago na fase anterior da compra.

Entretanto, verifico que o autuante desenvolveu o roteiro de auditoria de estoques em exercício aberto em estabelecimento que comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo apurado a falta de registro de entradas de mercadorias que: 1) ainda estavam fisicamente no estoque e 2) já haviam saído do estabelecimento.

O autuado atua no comércio de bebidas e, como tal, normalmente recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação. Entretanto, constatando-se, por meio de levantamento quantitativo de estoques, a falta de registro, em sua escrituração, de entradas de produtos ocorridas em seu estabelecimento (como é o caso dos autos), deve-se exigir o seguinte, consoante o artigo 10, da Portaria nº 445/98:

- a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), aplicando-se a multa de 70% (art. 42, III, da Lei nº 7.014/96). A base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);
- b) o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo e apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96).

Pelo exposto, considerando que o autuado, após regularmente intimado para manifestar-se quanto à informação fiscal prestada pelo autuante, não apresentou nenhuma prova além das anteriormente juntadas na defesa, acato o demonstrativo de débito elaborado pelo autuante à fl. 1096 e considero devido, na infração 01, o valor de R\$34.302,87 que corresponde à soma do valor de R\$29.593,72 apurado na infração 01 e R\$4.709,15 apurado na infração 02, conforme anteriormente exposto, levando em conta tanto as mercadorias fisicamente em estoque como aquelas já saídas do estabelecimento.

Por outro lado, analisando a imputação indicada na infração 2, verifico que o preposto fiscal descreveu a irregularidade como falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado e aberto (1999 a 2003).

Pelo exposto, é óbvio que não se pode cobrar o imposto estadual, em caso de falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na antecipação tributária, pela “presunção de saídas de mercadorias”, como mencionado pelo autuante, porque o tributo já foi recolhido, como dito anteriormente, de forma antecipada e, portanto, as saídas subsequentes são desoneradas da incidência do ICMS.

Lembro que, nos casos permitidos legalmente, admite-se, por presunção legal, que o contribuinte, em momento anterior às aquisições, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais. Caso a presunção legal de omissão de saídas fosse aplicada neste PAF, não haveria ICMS a ser exigido, uma vez que o tributo já foi pago antecipadamente nas entradas das mercadorias.

Sendo assim, entendo que está equivocado o presente lançamento, em relação à infração 2, pois não tem base legal para a sua existência, razão pela qual considero que deve ser declarada a sua nulidade, haja vista que os equívocos cometidos neste PAF não são passíveis de retificação.

Contudo, ressalto que deve ser exigido o imposto por antecipação tributária, tomando como base de cálculo aquela apurada na infração 01, com o acréscimo dos percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzindo-se, do débito, a parcela do tributo apurada na infração 01 na condição de responsável solidário, de acordo com o previsto no art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98. Tomo como base o demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 1096, o que resulta em valor devido de R\$13.720,94 conforme demonstrativo abaixo.

	1) Base de Cálculo	2) MVA de 40%	3) BC/ST (1+2)	Aliq.	ICMS ST	Crédito	ICMS ANTECIP.
1	118.374,88	47.349,95	165.724,83				
2	18.836,00	7.534,40	26.370,40				
Total			192.095,23	25%	48.023,81	34.302,87	13.720,94

Entretanto, como não pode haver inovação no lançamento fiscal, conforme disposto no art. 156 do RPAF/99, razão pela qual foi julgada nula a infração 02, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para cobrança do imposto devido referente à diferença apurada de R\$13.720,94.

No que se refere à infração 03, ficou comprovado que o autuado já tinha recolhido o ICMS antecipado exigido das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 44326, 43790, 43279 e 43245, fato reconhecido pelo autuante. Portanto, julgo improcedente esta infração.

Quanto à infração 04, a mesma foi reconhecida pelo autuado, ficando mantido o valor exigido de R\$6.026,51.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a homologação dos valores já recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração n<sup>º</sup> 206857.0001/04-8, lavrado contra **TIO SAM BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.329,38**, acrescido da multa de 70% sobre R\$34.302,87 e 60% sobre R\$6.026,51, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei n<sup>º</sup> 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo a autoridade competente determinar a instauração de novo procedimento fiscal para cobrança do imposto devido, relativo à infração 02 (art. 156 do RPAF/99).

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n<sup>º</sup> 7.629/99, alterado pelo Decreto n<sup>º</sup> 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR