

PROCESSO - A.I. N.º 279459.0001/06-3  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FREVO BRASIL INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
RECORRIDOS - FREVO BRASIL INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0292-01/06  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 28/12/2006

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0476-11/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Revisão fiscal acarretou na redução do débito exigido. Infração parcialmente caracterizada. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS, CONFORME APURADO ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. Modificada a decisão recorrida A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RETIDO. Infração comprovada e não elidida pelo sujeito passivo. Mantida a Decisão. c) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS (AÇÚCAR). FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. A mercadoria objeto da autuação refere-se a insumos, descabendo a exigência do imposto por antecipação. Infração improcedente. Mantida a Decisão. 3. LIVROS FISCAIS. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Comprovado parte do recolhimento. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº. 0292-01/06, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

A acusação fiscal é de que o contribuinte deixou de recolher o montante de R\$ 2.401.676,53, em razão:

1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 1.438.760,24, acrescido da multa de 70%, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2005;
2. Falta de retenção e recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 50.912,02, acrescido da multa de 60%, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, no exercício de 2005;
3. Falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, no valor de R\$ 419.004,87, com aplicação da multa de 50%, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro a dezembro de 2005, janeiro e fevereiro de 2006;
4. Falta de recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$ 441.569,35, acrescido da multa de 150%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2005, janeiro e fevereiro de 2006;
5. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 51.430,05, acrescido de multa de 60%, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições de mercadorias (açúcar) provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88, referente aos meses de janeiro a novembro de 2005.

A Decisão recorrida, após rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, foi pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 2.191.134,56, em razão de que:

1. As duas primeiras infrações, as quais decorreram de levantamento quantitativo de estoque, a apuração resultou na constatação da existência de omissão tanto de saídas como de entradas, sendo que o autuante, seguindo o disposto no art. 60, inciso II, alínea “a”, e § 1º, do RICMS/97, exigiu o ICMS referente à omissão de maior expressão monetária, que se referiu à saída de mercadorias, o que resultou na absorção da penalidade relativa à falta de escrituração das entradas. Ressalta que, no presente caso, como as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, na infração 01 foi exigido o ICMS devido pelo sujeito passivo em razão da realização da operação própria, com base no preço médio de saída dos produtos, isto de acordo com a previsão do art. 39, inciso V, do RICMS/97;
2. Já na infração 02 foi lançado o imposto que deixou de ser retido e recolhido pelo substituto tributário, que vem a ser o próprio autuado, sendo o cálculo baseado nos valores de pauta fiscal estipulada para os produtos, com dedução do imposto referente à infração 01. Considerando que os preços de pauta eram superiores aos preços médios praticados pelo sujeito passivo, o procedimento adotado pelo autuante está correto, haja vista que a legislação não prevê que no caso de refrigerantes seja aplicada a base de cálculo inferior ao preço de pauta.
3. Destaca que o autuante, tendo verificado a existência de equívocos na apuração dos preços médios das mercadorias, de forma acertada, promoveu nova apuração dos citados preços, o que resultou numa modificação dos débitos referentes a essas duas infrações para R\$ 1.287.455,23, para a infração 01, e o agravamento da infração 02 para R\$ 57.419,89.
4. Entretanto, considerando que não está demonstrado de forma clara nos autos que no preço médio de saída já esteja embutida a MVA, para determinação do preço unitário, entende a JJF que deva ser excluído da exigência o valor correspondente à agregação da MVA de 140% relativa ao produto cerveja, exigido na infração 02. Assim, a JJF manteve parcialmente a infração 01 no valor R\$ 1.287.455,23 e a infração 02, após o ajuste acima explicitado, também manteve parcialmente no valor de R\$ 45.053,81.

5. Em relação à infração 03, que se refere à falta de recolhimento do ICMS escriturado nos livros fiscais, aduz a JJF que o sujeito passivo apenas negou o cometimento da irregularidade, afirmando que juntaria a comprovação dos recolhimentos do tributo, porém, mesmo dispondo de nova oportunidade para tanto, não o fez. Já os documentos anexados pelo autuante, em especial as cópias reprográficas de folhas do livro RAICMS do sujeito passivo e o Resumo Fiscal Completo, extraído dos Sistemas Informatizados da SEFAZ, comprovam o acerto da exigência tributária, inclusive quanto à alteração apresentada na fase de informação fiscal, quando o débito referente ao mês de fevereiro de 2006 passou para R\$ 118.118,28, pelo que manteve parcialmente esta infração, no valor de R\$ 417.056,17.
6. Quanto à infração 04, que trata da falta de recolhimento do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição, ressalta que de igual forma, não foram apresentadas pelo autuado as comprovações de improcedência da acusação. Sustenta que os dados constantes no Resumo Fiscal Completo, na DMA – Apuração e Informações Complementares e na relação de DAE's pagos nos exercícios de 2005 e 2006, atestam o acerto da imputação. Assim, mantém este item da autuação procedente.
7. Por fim, quanto à infração 05, destaca que foi motivada pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação na condição de sujeito passivo por substituição, em relação a aquisições de mercadorias provenientes de outros estados da Federação e relacionadas no Anexo 88. Entende que, na presente situação, a mercadoria objeto do lançamento (açúcar cristal) é um dos insumos utilizados pelo autuado na fabricação de seus produtos, não sendo passível da antecipação tributária, em conformidade com o art. 355, inciso III, do RICMS/97, desde quando o seu preço de aquisição fará parte da composição final do custo de produção, caso em que o ICMS incidirá quando da realização das operações de saída do produto final acabado. Aduz que o fato do autuante alegar que a referida mercadoria não foi utilizado no processo industrial (mesmo não tendo provado), não descaracteriza que o mesmo se refere a insumo no processo produtivo do estabelecimento do autuado. Assim, embora ficasse demonstrada, a não escrituração dos documentos no livro Registro de Entradas não seria objeto de cobrança do ICMS devido por antecipação tributária, já que se trata de matéria prima utilizada pelo sujeito passivo para industrialização. Julga improcedente este item da autuação.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a dnota 1ª JJF recorre de ofício da Decisão proferida para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 519 a 523 dos autos, no qual alega que a Decisão da JJF merece reparos, do que reitera todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos, diante das seguintes alegações:

1. Quanto à infração 01, aduz que a JJF esqueceu que a autuação se deu por presunção, o que modifica toda a sistemática que deu base ao Auto de Infração e, por via, conexa, todos os fatos e fundamentos discutidos na Decisão recorrida. Sustenta que se tratando de “presunção” não há que ser dado o tratamento imposto pela JJF, como se a ocorrência fosse “comprovada” e não presumida. Entende que os itens 01 e 02, que são interligados, implicam sim em “bis in idem”, posto que o item 02 faz recair a incidência de ICMS, novamente, sobre quantidades supostamente omitidas, cuja apuração deveria seguir os preços médios unitários, nos quais o valor agregado já se encontra embutido, inclusive devido a imposição regulamentar de método de apuração. Assim, defende que se tratando de presunção de omissão de receita, não se podendo precisar a natureza, o período e as mercadorias supostamente vendidas sem notas fiscais, não se pode, ao mesmo tempo, exigir o imposto sobre preço médio, que é o valor da revenda, e se acrescer outra MVA, em relação a todos os produtos.
2. Em relação à infração 02, afirma que se aplica o mesmo princípio, pois não se pode aplicar MVA sobre omissões presumidas, bem como não é legal a adoção de pauta fiscal, por ser maior que os preços médios unitário, o que contraria até mesmo a sistemática do roteiro de auditoria utilizado. Também ressalta que não vislumbra na cobrança a “dedução do imposto referente ao item 01”, citado pela JJF. Salienta que o caso é de presunção de omissão de

receita, não podendo ter o condão de fato gerador consumado. Indaga quem pode garantir que a receita omitida foi fruto de venda de produto sujeito ao regime de substituição tributária? Conclui ser inteiramente inconsistente e ilegal o item 02.

3. Relativamente aos itens 03 e 04, aduz que efetivamente compõem matéria de prova e que enquanto tiver vida o PAF o recorrente continuará buscando documentos que atestem a ocorrência de algum pagamento.
4. Por fim, renova os pedidos de diligência e de posterior juntada de demonstrativos e documentos, ao tempo em que pugna pelo reconhecimento, pela PGE/PROFIS, das ilegalidades praticadas nos itens 01 e 02, do que requer o provimento do Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade ou a improcedência dos itens contestados, ou, no máximo, com os ajustes devidos de base de cálculo, procedente em parte o item 01.

Em seu Parecer, à fl. 536 dos autos, a PGE/PROFIS, através da sua i. representante, Dr<sup>a</sup>. Maria Dulce Baleeiro Costa, salienta que as infrações 01 e 02 não tratam de ICMS por presunção, como alega o recorrente, uma vez que na infração 01 se exige ICMS em razão de diferenças encontradas no levantamento quantitativo de estoque, cuja constatação demonstra com precisão os produtos omitidos e seus respectivos valores. Já na infração 02, exige-se ICMS em razão de falta de retenção e recolhimento do ICMS por substituição, diante de diferenças de estoques encontradas no levantamento quantitativo de estoque que apurou omissões de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Assim, conclui que toda linha de argumentação do recorrente não se sustenta.

Quanto às infrações 03 e 04, ressalta que o recorrente alega que está em busca dos comprovantes de pagamentos espontâneos.

Diante de tais considerações opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida julgado parcialmente procedente as infrações: 01, 02 e 03, e improcedente a infração 05, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item “1”, do RPAF, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância, relativa às infrações 01 e 02 do Auto de Infração, consoante alínea “b” do citado dispositivo legal.

No tocante ao Recurso Voluntário, apesar de se restringir às citadas infrações 1 e 2, o recorrente faz alusão aos itens 3 e 4, ao mencionar que “...efetivamente compõem matéria de prova. Enquanto tiver vida o PAF o autuado continuará buscando documentos que atestem a ocorrência de algum pagamento. Poderá juntá-los ao PAF independentemente a “concessão” do Sr. relator de 1<sup>a</sup> Instância, pois a prova de pagamento, se encontrada, exclui a autuação em qualquer fase do processo, até mesmo na esfera judicial”. Também em suas razões, o sujeito passivo “reitera todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos”, porém, objetivamente, só se manifesta sobre os itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Assim sendo, entendo necessário também endossar todas as análises das preliminares de nulidade do Auto de Infração, procedidas pela Decisão recorrida, do que as considero transcritas neste voto, uma vez que entendo que o PAF transcorreu dentro do devido processo legal, tendo o contribuinte exercido plenamente seu direito de defesa, conforme bem relatado no Acórdão, ora sob análise.

Também indefiro o pedido de diligência, por entender que nos autos se encontram todos os elementos de provas das acusações fiscais, os quais são suficientes para o meu convencimento, conforme previsto no art. 147 do RPAF/99.

Em relação às infrações 3 e 4, por não haver documentos comprobatórios que venham a elidir as acusações fiscais, só nos resta a confirmar as mesmas nos moldes da Decisão recorrida.

No tocante às infrações 1 e 2, as quais efetivamente são objetos do Recurso Voluntário, conforme bem ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, toda linha de argumentação do recorrente não se

sustenta, pois parte de uma premissa falsa de que se trata de exigências do ICMS por presunção, o que, taxativamente, não é verdade, visto que a primeira infração diz respeito ao roteiro de auditoria de estoque, no qual se realiza levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, onde se apurou no exercício de 2005 a omissão de saídas de diversos produtos fabricados pelo sujeito passivo, os quais estão sujeitos ao regime de substituição tributária. Sendo assim, a constatação de saídas de mercadorias sem os correspondentes documentos fiscais, e a conseqüente falta de pagamento do imposto, não é mera presunção, mas, sim, constatação de fato gerador do ICMS, conforme foi documentado no PAF através dos demonstrativos analíticos e sintéticos às fls. 15 a 270 dos autos e retificados, quanto ao seu preço médio, às fls. 392 a 484 dos autos.

Quanto à alegação de que os itens 01 e 02, que são interligados, implicam em “bis in idem”, comungo com o entendimento da Decisão recorrida de que como as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, na infração 01 foi exigido o ICMS devido pelo sujeito passivo em razão da realização da operação própria, com base no preço médio de saída dos produtos, apurado conforme disposto no art. 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/97. Já na infração 02 foi lançado o imposto que deixou de ser retido e recolhido pelo autuado, na condição de substituto tributário, sendo o cálculo baseado nos valores de pauta fiscal estipulada para os produtos, com dedução do imposto referente à infração 01, conforme se pode observar à fl. 484 dos autos. Portanto, inexiste o alegado “bis in idem”, pois se tratam de fatos-geradores distintos, ou seja, um relativo à operação própria do contribuinte e outro relativa às operações subsequentes, na condição de substituto tributário, cujo ICMS da primeira operação foi deduzido em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto.

No tocante à questão dos preços médios unitários, os demonstrativos analíticos, às fls. 392 a 478, relacionam individualmente as notas fiscais que compuseram a apuração do preço médio unitário de cada produto, em relação à primeira infração, não tendo o contribuinte, ora recorrente, trazido aos autos a prova de sua alegação de que “*o valor agregado já se encontra embutido*”. Assim, caberia a quem alega demonstrar através das suas notas fiscais que os valores relacionados não dizem respeito à sua própria operação e sim às operações relativas à substituição tributária, o que não ocorreu, conforme determina o art. 123 do RPAF/99.

Inerente à segunda infração, conforme demonstrado à fl. 484, o valor unitário foi apurado através de pauta fiscal (fl. 480), considerando que os preços de pauta eram superiores aos preços médios praticados pelo sujeito passivo, com exceção do produto “Cerveja Frevo 24 X 600 ML” (fl. 484), o qual foi utilizado o preço médio unitário, relativo à operação própria, acrescido da MVA de 140%. Assim, também, entendo impertinente esta alegação.

Quanto ao Recurso de Ofício, interposto pela JJF em relação às infrações 01, 02, 03 e 05, concordo com a Decisão recorrida, com exceção apenas da segunda infração, pois discordo do entendimento de que “deva ser excluído da exigência o valor correspondente à agregação da MVA de 140% relativa ao produto cerveja, exigido na infração 02”. Tal conclusão decorreu de que não está demonstrado de forma clara nos autos que no preço médio de saída já esteja embutida a MVA, para determinação do preço unitário.

Conforme já dito, caberia ao recorrente comprovar documentalmente, através das notas fiscais arroladas no demonstrativo de preço médio unitário, que aqueles valores já continham a MVA relativa à operação de substituição tributária. Caso contrário prevalece o entendimento de que os valores apurados dizem respeito ao preço médio unitário praticado pelo contribuinte quando da realização de suas próprias operações de vendas, levando-se em consideração que os valores foram apurados para compor a base de cálculo inerente à primeira infração, a qual diz respeito a constatação de omissão de saídas de mercadorias de sua produção, em razão da realização da operação própria e não na condição de substituto tributário, com base no preço médio de saída dos produtos.

Assim, conforme apurado à fl. 484 dos autos, a infração 02 que era originalmente de R\$ 50.912,02, após a revisão fiscal procedida pelo próprio autuante, foi agravada para R\$ 57.419,89, tendo a JJF

excluído a MVA do citado produto e decidido pela procedência parcial da infração no valor de R\$ 45.053,81.

Contudo, diante das considerações acima, concluo pelo restabelecimento da exigência no valor original e represento à autoridade competente para através de novo procedimento fiscal exigir o valor de R\$ 6.507,87, nos termos do art. 156 do RPAF.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, modificando a Decisão recorrida para restabelecer o valor originalmente exigido na segunda infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0001/06-3**, lavrado contra **FREVO BRASIL INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.196.992,77**, acrescido das multas de 50% sobre 417.056,17, 60% sobre R\$50.912,02, 70% sobre R\$1.287.455,23 e 150% sobre R\$441.569,35, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “e”, III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS