

**A. I. N°** - 141596.0094/07-4  
**AUTUADO** - DIBEPI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS PIRAJÁ LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DAS GRAÇAS SILVA FREITAS  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 14/12/2009

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0376-03/09**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal 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. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, ficou reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2007, refere-se à exigência de R\$9.661,93 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2002:

Infração 01: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de entrada 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2002). Valor do débito: R\$879,00.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária,

apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2002). Valor do débito: R\$3.293,60.

Infração 03: Falta de recolhimento do imposto, 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 (exercício de 2002). Valor do débito: R\$5.489,33.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 100, apresentou impugnação (fls. 86 a 99), inicialmente discorrendo sobre as infrações imputadas. Preliminarmente, informa que à época de ocorrência dos fatos apontados no Auto de Infração, exercia sua atividade comercial, preponderantemente, na condição de distribuidora da AMBEV – Cia Brasileira de Bebidas, produtos da marca Antarctica (cervejas, chopp e refrigerantes), todos sujeitos ao regime da substituição tributária. Diz que as saídas desses produtos não poderia ser efetuada sem a emissão de notas fiscais e não poderia ser objeto de tributação como omissão de saídas na forma adotada no presente Auto de Infração, tendo em vista que todo o tributo já foi pago por antecipação tributária. Salienta que na tributação da omissão de saídas ter-se-ia que respeitar a proporcionalidade das operações com débito e operações sem débito do imposto, conforme escrituração efetuada no Livro Registro de Apuração do ICMS, com base no critério e procedimento estabelecido na Instrução Normativa SAT nº 56/2007. O defendente afirma que não procedem as diferenças encontradas pela fiscalização, no tocante a BARRIL CHOPP DE 30 LTS e BARRIL CHOPP 50 LTS, argumentando que, sendo distribuidor da AMBEV não adquiriu produtos desacompanhados de notas fiscais, e “nem, por absurdo, jamais existiria a possibilidade de adquirir CHOPP de outro fabricante que não fosse a AMBEV”. Salienta que embora pudesse se defender em relação às demais mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, considerando que todas as suas operações comerciais de entradas e de saídas foram regularmente documentadas, em virtude da expressão monetária do imposto exigido, insurge-se somente em relação ao quantitativo dos itens BARRIL CHOPP DE 30 LTS e BARRIL CHOPP 50 LTS. Informa que anexou à sua impugnação a reconstituição do demonstrativo de estoque que deverá ser confrontado com os números apurados pela fiscalização, mediante diligência fiscal por estranho ao feito, caso a autuante deixe de reconhecer os elementos de prova em contrário da acusação fiscal, exigidos pelo contribuinte. O defendente alega, ainda, que o levantamento quantitativo de estoques realizado pela fiscalização apresenta erros que precisam ser revistos, em relação aos números pertinentes à movimentação de entradas e saídas de mercadorias, pelo fato de embutir no somatório as notas fiscais canceladas; desconsiderar perdas e quebras, conseqüentemente, houve equívoco na apuração matemática das diferenças constantes no demonstrativo de estoque que fundamenta o presente Auto de Infração. Reafirma que procedeu à reconstituição do demonstrativo de estoque que anexou à impugnação, o que foi acompanhado de listagem dos documentos fiscais relativos às entradas e saídas, listadas por código de natureza da operação, e ao final dessa listagem, foi elaborado um resumo da movimentação, indicando a inexistência de diferenças de estoques, no confronto dos dados numéricos com os estoques inicial e final. Levantamento que deverá ser confrontado com os demonstrativos da autuante, especialmente o relativo às operações de saídas, nos quais, por amostragem, estão assinaladas as notas fiscais que foram canceladas por erro de emissão, defeito na impressão, etc., mas que foram computadas indevidamente no levantamento fiscal. Diz que, também, faz a juntada de cópia, por amostragem, dos aludidos documentos objeto da controvérsia e do livro Registro de Saídas, para comprovar as alegações defensivas.

Prosseguindo as alegações concernentes ao mérito da autuação fiscal, o autuado reafirma que a sua atividade preponderante é a revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquiridas na AMBEV, e com base no livro Registro de Apuração do ICMS fica comprovado que os produtos comercializados pelo defendente são tributados na fonte, sendo impossível efetuar sonegação fiscal com relação aos mencionados produtos. Salienta que o pagamento do imposto

pelo regime da substituição tributária encerra a fase de tributação referente às operações subsequentes, e se existe comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária, entende que não há como resistir a acusação de que as vendas de mercadorias tributadas no regime normal foram a origem do capital financeiro destinado a financiar a aquisição das mercadorias não contabilizadas ou adquiridas sem nota fiscal. Volta a comentar sobre a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa SAT nº 56/2007, e afirma que merece destaque o erro na base de cálculo em função do preço unitário médio calculado a partir das saídas no último mês de movimento comercial do exercício fiscalizado, de produtos tributados exclusivamente na fonte, cuja reforma requer. Diz que a infração 02 é reflexa da infração 03, e por isso, caindo por terra a infração 03, não poderá ter outro destino a terceira infração. Alega que na infração 03, a autuante olvidando que no preço de venda das mercadorias especificadas no demonstrativo de estoque de mercadorias sujeitas à substituição tributária está embutido o imposto da substituição tributária relativo às operações de saídas posteriores, distorceu a realidade, cobrando indevidamente imposto sobre imposto, e “tal ilegalidade ainda sofreu majoração quando para efeito da infração 02 adotou o preço médio das saídas” acrescentando a MVA. Entende que, se a hipótese é de diferença de entradas sem notas fiscais, o preço unitário médio deveria ser apurado com base no preço médio de aquisição. Pede a realização de diligência fiscal por estranho ao feito para que seja aferida qual a real movimentação dos estoques de saídas e entradas de mercadorias (especialmente BARRIL CHOPP) para correção dos respectivos quantitativos que serviram de fundamento ao presente lançamento. Pede também, a correção da base de cálculo em relação ao preço unitário médio, considerando os valores das aquisições anteriores, e ainda, a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa SAT nº 056/2007. Ressalta, ainda, que se não for decretada a improcedência da autuação por ausência do fato gerador, decorrente da incerteza e insegurança na identificação da infração e na apuração da base de cálculo, reitera o pedido de realização de diligência fiscal por estranho ao feito, assegurando que a autuante deixou de examinar a natureza das operações realizadas pelo autuado, para saber se estas são isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária. Transcreve a Instrução Normativa SAT nº 056/2007, pedindo, mais uma vez, a realização de diligência fiscal. Por fim, o defendente requer seja o Auto de Infração julgado improcedente, caso, após a informação fiscal a JJF acate integralmente as razões de defesa, esperando que sejam deferidos todos os meios de prova em direito admitidos, realização de diligência por estranho ao feito.

A autuante, em sua informação fiscal às fls. 396/397 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que:

- 1 – Nem todas as mercadorias objeto do levantamento fiscal são sujeitas ao regime da substituição tributária, por isso, a apuração foi efetuada, dividindo-se em duas partes, de acordo com o regime de tributação dos itens eleitos.
- 2 – A IN 56/2007 se refere a irregularidades constatadas no exame da escrita contábil, apurando-se saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, passivo fictício, entradas não escrituradas e outras irregularidades. Apresenta o entendimento de que o roteiro de levantamento quantitativo de estoques não se enquadra na mencionada Instrução Normativa, tendo em vista que neste caso, são conhecidas as mercadorias auditadas, e não se trata de notas fiscais não escrituradas e sim de mercadorias adquiridas sem documentação fiscal.
- 3 – O levantamento fiscal foi efetuado utilizando-se os arquivos magnéticos do autuado, cujas saídas registravam apenas os códigos 512, 599, 612 e 699. Diz que a empresa englobou a quase totalidade das saídas nos códigos 599 e 699, quando deveria ter adotado códigos específicos para cada operação, inclusive aqueles referentes aos cancelamentos das notas fiscais, e como foi impossível manusear todos os documentos, em função da grande quantidade dos mesmos, foram excluídos os CFOPs efetivamente identificados como não previstos no levantamento quantitativo. Como o autuado apresentou nova listagem relativa a esses itens da autuação com a finalidade de

ser confrontado com o levantamento fiscal, a autuante entende que é necessário realizar uma revisão desses itens da autuação.

4 – O autuado não tem como comprovar a origem das mercadorias quando adquiridas sem documentação, e no presente caso, se houve a aquisição com a suposta antecipação tributária, salientando que os valores exigidos foram apurados com base no tipo de tributação, e no cálculo do preço médio unitário, foram utilizados os valores efetivamente pagos quando das operações de aquisição das mercadorias e que presumem aquisições feitas com o produto de receitas anteriormente omitidas. Assegura que o cálculo está correto.

Considerando as divergências apontadas pelo autuado em sua impugnação, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 400 dos autos), para a autuante refazer o levantamento fiscal com as quantidades corretas, de acordo com os documentos fiscais originais do autuado, devendo observar as orientações constantes da Portaria 445/98, inclusive em relação à base de cálculo do imposto exigido, contestada pelo defendente. Quanto aos estoques, considerar as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização.

A autuante encaminhou o PAF à ASTEC, para atendimento à diligência solicitada, dizendo que se encontrava executando novas e complexas auditorias, referente a exercício a decair, cuja interrupção implicaria atraso do seu cumprimento. Diz que intimou o autuado a reconstituir seus arquivos magnéticos, com a retificação dos CFOP, para viabilizar a realização de revisão fiscal por estranho ao feito.

O CONSEF encaminhou o PAF à Infaz Indústria para que fosse providenciada a realização da diligência solicitada.

O autuado apresentou petição às fls. 408/409 informando que os arquivos SINTEGRA solicitados mediante intimação, foram enviados para a SEFAZ. Diz que apresentou juntamente com a impugnação, demonstrativo referente ao movimento de entradas e saídas de mercadorias, indicando o quantitativo de cada nota fiscal, para que pudesse ser cotejada com o levantamento fiscal. Entende que no estágio em que se encontra o presente processo, não existem outros esclarecimentos a prestar, e reitera o pedido para que seja realizada a diligência fiscal.

A autuante prestou informação fiscal à fl. 413 dos autos, dizendo que em atendimento ao solicitado na fl. 400, procedeu às retificações solicitadas pela JJF, inclusive com a exclusão de notas fiscais canceladas e em branco, que estavam registradas com valores nos arquivos magnéticos do autuado. Elaborou demonstrativo indicando os novos valores exigidos: Infração 01 – R\$848,23; Infração 02 – R\$2.151,61; Infração 03 – R\$2.586,01. Juntou novos demonstrativos.

Intimado da informação fiscal e novos demonstrativos acostados aos autos pela autuante, o defendente se manifestou à fl. 435, alegando que atendeu a todas as solicitações de documentos fiscais pela autuante, tendo sido efetuadas retificações dos arquivos Sintegra. Apresenta o entendimento de que os documentos fiscais comprovam que o autuado não deve ICMS, e não há necessidade de juntar novos documentos. Finaliza pedindo a nulidade do Auto de Infração.

A autuante, em novo pronunciamento à fl. 443 (verso) diz que o defendente não apresentou nenhuma informação adicional, apenas informando que já anexara todos os documentos solicitados. Assim, a autuante diz que ficam mantidos os valores apurados às fls. 439/440.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

As infrações 1, 2 e 3 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2002, sendo apurado na primeira infração, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas; a terceira infração refere-se ao imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; e a infração 03 trata da exigência do imposto por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária.

O autuado impugnou o levantamento fiscal, alegando que constatou equívocos. Requereu a realização de diligência fiscal, para que fosse aferida qual a real movimentação dos estoques de saídas e entradas de mercadorias (especialmente BARRIL CHOPP), para correção dos respectivos quantitativos que serviram de fundamento ao presente lançamento, pedindo também, a correção da base de cálculo em relação ao preço unitário médio, considerando os valores das aquisições anteriores, e ainda, a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa SAT nº 056/2007.

Considerando a informação da autuante de que o levantamento fiscal foi efetuado utilizando os arquivos magnéticos do autuado, cujas saídas registravam apenas os códigos 512, 599, 612 e 699; que a empresa englobou a quase totalidade das saídas nos códigos 599 e 699, quando deveria ter adotado códigos específicos para cada operação, inclusive aqueles referentes aos cancelamentos das notas fiscais, por determinação deste órgão julgador, foi realizada revisão pela autuante, tendo sido informado à fl. 413 dos autos, que em atendimento ao solicitado na fl. 400, procedeu às retificações no levantamento fiscal, inclusive com a exclusão de notas fiscais canceladas e em branco, que estavam registradas com valores nos arquivos magnéticos do autuado. A autuante elaborou novos demonstrativos às fls. 414 a 423, apurando os seguintes valores do imposto devido: Infração 01 – R\$848,23; Infração 02 – R\$2.151,61; Infração 03 – R\$2.586,01.

Vale salientar, que às fls. 432/433 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pela autuante, e embora tenha contestado os novos valores apurados, apenas alegou que atendeu a todas as solicitações de documentos fiscais pela autuante, tendo sido efetuadas retificações dos arquivos Sintegra; que os documentos fiscais comprovam que o autuado não deve ICMS, e que não há necessidade de juntar novos documentos.

Quanto à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, também alegada pelo defendente, entendo que o levantamento quantitativo de estoques realizado pela autuante não se enquadra na referida Instrução Normativa, tendo em vista que neste tipo de auditoria são conhecidas as mercadorias objeto do levantamento fiscal, tendo sido objeto da primeira infração apenas as mercadorias tributadas.

Acato as conclusões apresentadas pela autuante na revisão efetuada, salientando que a infrações apuradas no levantamento quantitativo e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação a seguir:

- Considerando que o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de

operações não contabilizadas, conforme (art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “b” do RICMS/97) – Infração 01.

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V. Infração 03.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98. Infração 02.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo à fl. 413.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **141596.0094/07-4**, lavrado contra **DIBEPI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS PIRAJÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.585,85**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.151,61 e 70% sobre R\$4.434,24, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d”, e inciso III, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA