

A. I. Nº - 269140.0001/11-2
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES LTDA.
AUTUANTES - LUIS CARLOS REIS NABUCO e CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM - IFEP-DAT/NORTE
INTERNET - 27.09.2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0255-01/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E SUCOS. Não comprovada à alegação que a diferença das quantidades omitidas se refere a quebras decorrentes de ajustes de estoques. A omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO ATACADISTA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E SUCOS. Não comprovado o recolhimento do imposto devido por substituição incidente sobre a omissão das saídas apuradas. **c)** OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS CERVEJAS. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, 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, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infração caracterizada. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS DE SAÍDAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. REFRIGERANTE E ÁGUA MINERAL. A lei atribui ao fabricante de refrigerante e água mineral a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Efetuadas correções no cálculo do imposto. Infração parcialmente subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo

permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96). Infração 5 caracterizada. Infração 6 parcialmente elidida após correções de cálculos na informação fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferidos os pedidos de perícia e de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 02/02/11, exige ICMS no valor de R\$ 376.297,83, em decorrência das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2006 e 2007, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Foi lançado imposto no valor de R\$ 139.564,52, acrescido da multa de 70%.

02. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, 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 e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2006 e 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 14.954,99, mais multa de 60%.

Consta que o valor da antecipação tributária foi calculado conforme a pauta de refrigerante prevista nas Instruções Normativas nºs 10/06 e 35/07, além da margem de valor adicionado (MVA) prevista para água mineral à época dos fatos.

03. Falta de recolhimento do imposto [ICMS], devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios fechados de 2006 e 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 10.193,38, acrescido da multa de 60%.

Consta que *conforme o levantamento quantitativo de estoque dos anos de 2006 e 2007, que resultou em omissão de saídas maior que a de entradas. No entanto, dentre as entradas omitidas existiam R\$ 147.118,88 de cervejas em 2006 e R\$ 58.730,85 de cervejas em 2007, cujo valor da antecipação não paga na entrada somou R\$ 7.292,96 em 2006 e R\$ 2.900,42 em 2007 de acordo com o cálculo da antecipação anexado ao processo.*

04. Reteve e recolheu a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de março a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 106.654,93, mais multa de 60%.

Consta que se trata de utilização equivocada da pauta fiscal de refrigerante ou de erro no cálculo da antecipação tributária de água mineral, conforme demonstrativos anexados ao processo.

5. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro e março a dezembro de 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 82.189,91, acrescido da multa de 60%.

6. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 22.740,10, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por meio de advogados, apresenta defesa às fls. 72 a 106 e, preliminarmente, argui a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 e, no caso das Infrações 1, 2 e 3, de todo o exercício de 2006, conforme previsto no art. 156, V e VII, combinado com o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Após transcrever o disposto no art. 150, §4º, e 156, V, do CTN, afirma que o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para homologar a atividade do sujeito passivo, a contar do fato gerador. Diz que, ultrapassado esse prazo, estará homologado o lançamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, e o crédito nele constituído estará extinto. Frisa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, pois a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Diz que, no caso concreto, tomou ciência do Auto de Infração em 02/03/11, quando já tinha sido ultrapassado o prazo para homologação, pelo Fisco, dos lançamentos relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2006. Salienta que não se pode aplicar a regra prevista no art. 173, I, do CTN, pois, para os tributos lançados por homologação, deve ser empregado o previsto no art. 150, §4º, do CTN. Cita doutrina do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para embasar sua tese.

Especificamente quanto às Infrações 1, 2 e 3, afirma que por se tratar de levantamento de estoque que engloba período de um ano, sendo que o resultado de um mês interfere nos subsequentes, deve ser decretação da decadência de todo o exercício de 2006. Transcreve jurisprudência do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco (TATE). Frisa que, no lançamento por homologação, o que se homologa não é o pagamento, mas sim a atividade desenvolvida pelo contribuinte, conforme o disposto no art. 150, §4º, do CTN. Cita farta doutrina e jurisprudência.

Suscita a nulidade do Auto de Infração por ausência de provas, argumentando que não estão no processo administrativo todos os documentos fiscais levantados em planilhas. Diz que sem esses documentos fica prejudicada a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização e, assim, a materialidade dos valores exigidos. Assevera que a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização ficou prejudicada, maculando o crédito tributário de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Afirma que o Auto de Infração é nulo, nos termos do art. 18, II, RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99). Sustenta que, diante da ausência de elementos suficientes para determinar, com segurança a infração e de elementos necessários à apuração da liquidez, certeza do crédito tributário, o Auto de Infração é nulo. Cita jurisprudência do TATE, para robustecer seus argumentos.

No mérito, afirma que as Infrações 1 e 2 são improcedentes, pois não foi levado em consideração o índice de perdas normais ocorridas no processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição. Diz que também não foi observado o índice relativo à devolução de produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc. Diz que é notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme o art. 334, I, do CPC, “não dependem de prova os fatos notórios”. Afirma que, como não carece de prova a existência de perdas, caberia ao autuante provar que as perdas registradas são anormais ou que não são perdas. Frisa que, ao deixar de computar o índice de perdas e quebras, o lançamento passou a exigir ICMS sem fato gerador.

Após transcrever a ementa da Resolução nº 1961/98 e do Acórdão 2112-02/01, ambos deste CONSEF, assevera que o contribuinte não precisa provar a ocorrência de perdas e que sobre elas não pode ser presumida a omissão de saídas. Diz que o autuante não poderia desconsiderar a existência das perdas, as quais não são exclusividade da atividade industrial. Frisa que, se a perda for anormal, o

que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente. Para robustecer sua tese, transcreve ementa de decisão proferida pelo TATE.

Requer a realização de perícia fiscal para analisar se o autuante observou, ou não, os índices de perda e de quebra de estoque.

Diz que as Infrações 1 e 2 são improcedentes, pois foi exigido ICMS sobre o valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal, conforme previsto no art. 100, inc. V, do RICMS-BA, cujo teor reproduziu. Destaca que a legislação prevê a possibilidade do não estorno do crédito quando a perda for inerente ao processo de comercialização ou produção e estiver dentro dos limites aceitos para a atividade. Transcreve ementa do Acórdão JJF Nº 1180/99 deste CONSEF.

Aduz que nunca comercializou mercadorias sem a emissão de notas fiscais e, se eventuais diferenças de estoques existiram, foram decorrentes das quebras inerentes ao processo industrial e comercial. Menciona que, se todas as perdas apuradas pelo autuante fossem anormais, caberia a exigência do estorno de crédito, porém isso não poderia ser feito neste lançamento.

Ressalta que as Infrações 1, 2 e 3 desrespeitam a Portaria 445/98, uma vez que não foram agrupadas as mercadorias afins, conforme previsto no art. 3º da referida Portaria, cujo teor reproduziu. Sustenta que se o autuante tivesse procedido conforme determina a Portaria nº 445/98, não teria concluído pela existência de omissões.

Salienta que as Infrações 1, 2 e 3 são improcedentes porque estão baseadas em presunção. Diz que a presunção não pode transgredir os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, nem servir de pretexto para confisco, muito menos conceder poderes ao fisco para cobrar acima do que é devido. Considera que o levantamento fiscal contém erros de avaliação e concepção e, portanto, está fora da realidade. Afirma que, no caso em lide, a ação fiscal segue parte de uma prova indiciária, que não é sequer presunção. Discorre sobre os princípios da estrita legalidade e da verdade material e, em seguida, afirma que, ainda que houvesse permissão legal para a cobrança do imposto por presunção, essa exigência esbarraria nas limitações ao poder de tributar contidas nos artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144 e 146, do CTN.

Quanto à Infração 4, afirma que a exigência fiscal não procede pelos seguintes motivos: na apuração do ICMS-ST, não foi considerado o abatimento de 1% previsto no §5º do art. 61 do RICMS-BA; não foi observada a alteração ocorrida na Instrução Normativa nº 10, de 15/02/06, introduzida pela Instrução Normativa nº 26, de 19/04/06 (fls. 125 a 128), que modificou o valor da pauta fiscal do “REFRIGERANTE EM GARRAFA RETORNÁVEL De 601 A 1.100ML” de R\$ 1,31 para R\$ 1,13 a unidade.

No que tange à Infração 5, afirma que a autuação não merece prosperar, pois é beneficiário do DESENVOLVE (Resolução nº 68/2006) e, por conseguinte, dispensado do recolhimento do diferencial de alíquotas. Transcreve o disposto no art. 2º, I, “a”, “b” e “c”, do Decreto nº 8.205/02. Frisa que a norma não faz qualquer restrição aos bens adquiridos para integrar o ativo fixo, devendo assim ser procedido no presente caso. Ressalta que tem direito ao crédito correspondente à diferença de alíquota, já que se trata de bens do ativo imobilizado, a ser utilizado na proporção de 1/48 a partir do momento da aquisição, conforme decidido pelo TATE.

Relativamente à Infração 6, assevera que a autuação não procede, haja vista que parte das mercadorias arroladas nesse item do lançamento é referente a produto não tributado, isento ou cujo diferencial de alíquota já foi recolhido na fonte por substituição tributária. Solicita a realização de diligência e/ou perícia.

Sustenta que sobre os produtos cartazes, folhetos, porta folhetos e banners destinados à propaganda não há a incidência de ICMS, nos termos do art. 6º, XIV, “d”, ”2”, do RICMS-BA, que reproduz. Menciona que os impressos gráficos são tributados pelo ISS, conforme o item 13.05 da Lista de Serviços Anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

Diz que outras notas fiscais são referentes a combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, onde o diferencial de alíquota já foi recolhido por substituição tributária pelo fornecedor, a teor do previsto no Convênio ICMS 03/88.

Ressalta que os produtos adquiridos são produtos intermediários que são consumidos no seu processo produtivo. Diz que esses produtos não se enquadram como ativo fixo ou como bens de uso e consumo, pois estão envolvidos na fabricação do produto comercializado, sem o seu concurso é impossível obter o produto final, estão tão intrinsecamente relacionados ao produto final, guardam estrita relação ou proporção com o volume produzido, são imprescindíveis ao processo de fabricação e são de curta duração.

Explica que material de uso ou consumo é aquele que é importante para a empresa, mas não à fabricação do produto final. Conclui que esse item do lançamento é improcedente, pois os produtos nele relacionados não se destinam ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Sustenta que as multas de 70% e 60% sobre o valor do imposto causam danos ao contribuinte, pois terminam transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio do defensor para o Estado, afrontando o princípio constitucional que veda o confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal). Cita jurisprudência e doutrina. Diz que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis, levando em conta a reparação ao dano presumido.

Menciona que, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, inclusive as multas.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que seja decretada a nulidade do Auto de Infração em face da decadência e da ausência de prova arguidas em preliminar. Ultrapassada a preliminar, que seja decretada a improcedência do Auto de Infração. Caso não seja esse o entendimento, solicita que sejam excluídas ou reduzidas as multas indicadas no lançamento. Requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao autuado. Protesta por todos os meios de prova e requer a realização de perícia e diligência.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 133 a 138, na qual afirmam que a preliminar de decadência não merece acolhimento, pois, nos termos do art. 173, I, do CTN, tal direito se extingue no prazo de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Salienta que a lei baiana, respaldada no §4º do art. 150, do CTN, fixou também o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar a contagem do prazo decadencial.

Quanto à alegação defensiva de que não há provas das infrações, sustentam que não há razão para a nulidade do lançamento, pois o movimento tributável real realizado pelo estabelecimento foi determinado por meio de levantamento fiscal referente aos exercícios de 2006 e 2007, empregando-se o roteiro de estoque de mercadorias em exercício fechado, tomando por base os arquivos magnéticos fornecido pelo autuado ao fisco. Frisam que todos os demonstrativos e documentos necessários à comprovação da autuação foram anexados ao Auto de Infração, bem como foram entregues cópias ao autuado (fls. 64, 65, 66, 67 e 68). Mencionam que o autuado recebeu os demonstrativos com o resultado da fiscalização em novembro de 2010, (fl. 18), para que fosse efetuada a conferência dos mesmos.

No mérito, asseveram que a alegação defensiva atinente às perdas e quebras ocorridas no processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição não procede, pois o autuado, nos anos fiscalizados, era uma empresa comercial que recebia em transferência ou comprava as mercadorias para comercialização, conforme demonstrativo que apresentam. Frisam que o autuado não emitiu nota fiscal para acobertar as alegadas perdas e que a maioria dos produtos são embalados em garrafas pet ou latas, o que significa que o percentual de perdas jamais eliminaria a omissão de saída apurada.

Afirmam que todas as mercadorias comercializadas pelo autuado são codificadas e identificadas, inclusive no que concerne às unidades e embalagens, de forma que não havia motivo para a realização do citado agrupamento das mercadorias afins. Destacam que o agrupamento cogitado na defesa não seria possível, também, em função das diferenças na pauta fiscal, as quais variam de acordo com o tipo de refrigerante e a embalagem.

Sustentam que a Lei 7.014/96, no seu art. 4º, §4º, autoriza a presunção que embasa esses itens do lançamento e, portanto, não merece acolhimento a tese defensiva de que o levantamento quantitativo está baseado em presunção sem base legal.

Mencionam que o autuado comercializa bebidas, sucos e refrigerantes, sendo que a maior parte dessas mercadorias é acondicionada em embalagem pet e em lata, como pode ser verificado na planilha de estoques. Dizem que as alegadas quebras não foram registradas e nem foi emitida nota fiscal para acobertá-las.

Admitem a existência de erro na aplicação da pauta fiscal de refrigerante em garrafa retornável. Explicam que, no período de 25/04/06 a 27/06/07, a pauta do produto REFRIGERANTE EM GARRAFA RETORNÁVEL 601 A 1100 ML, conforme a IN/06, era R\$ 1,13 e não R\$ 1,31, como consta na autuação. Dizem que, do débito apurado na Infração 4, deve ser deduzido o valor de R\$ 18.851,58, no ano de 2006, e R\$ 18.072,30, no ano de 2007, consoante demonstrativos às fls. 141 e 142.

Em relação à Infração 5, salientam que o autuado, CNPJ 07.196.033/0026-56, localizado em Feira de Santana não é beneficiário do DESENVOLVE. Frisam que a Resolução 68/06 é referente ao estabelecimento industrial CNPJ Nº 07.196.033/0025-75, localizado no município de Simões Filho, não abrangendo, portanto o estabelecimento autuado. Mencionam que o autuado se debitou da diferença de alíquotas no livro Registro de Apuração de ICMS em 2006, porém não o fez em 2007, conforme demonstrativo à fl. 41, apesar de ter se utilizado dos créditos a que teria direito.

Quanto à Infração 6, destacam que o autuado não comprova, por meio das notas fiscais de aquisições, a alegação de que os bens de uso e consumo correspondiam a produtos gráficos sujeitos ao ISS. Dizem que a cobrança do ICMS referente à diferença de alíquotas limitou-se a operações em que houve destaque do imposto estadual nas operações de aquisições, não tendo abrangido produtos sujeitos à substituição tributária.

Refutam o argumento defensivo de que uma parte dos materiais é produtos intermediários que foram consumidos no processo produtivo, pois o estabelecimento fiscalizado não industrializava mercadorias e apenas exercia a atividade de comercialização.

Admitem, no entanto, que durante a revisão do demonstrativo encontraram alguns materiais cujo diferencial de alíquota é realmente indevido, por se tratar de notas de serviço escrituradas equivocadamente (ticket refeição e incentivos). Dessa forma, elaboraram novos demonstrativos (fls. 143 a 161), tendo o remanescido o valor a pagar no montante de R\$15.367,11.

Quanto às multas indicadas na autuação, ressaltam que as penas aplicadas se encontram descritas na legislação tributária estadual vigente e são adequadas à autuação. Dizem que o argumento defensivo atinente à violação de princípios constitucionais não é matéria de análise do CONSEF.

Ao finalizar a informação fiscal, os autuantes solicitam que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, com a redução dos valores apontados nesta informação fiscal.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado se pronunciou nos autos (fls. 366 a 382), reiterando os argumentos já expendidos na defesa inicial, conforme relatado a seguir.

Quanto à preliminar de nulidade, repete que, ao caso em questão, não se aplica a regra geral de que o prazo para lançamento conta-se do primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173, I), mas sim do fato gerador porque, no caso específico de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a regra é a disposta no art. 150, §4º, do CTN, porque mais específica. Cita jurisprudência do STJ. Frisa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação. Diz que tomou ciência do Auto

de Infração em 02/03/11, quando já estavam tacitamente homologados (CTN, art. 150, §4º), e extintos (CTN, art. 156, V, c/c art. 150, §4º, parte final), os lançamentos correspondentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2006, que são objeto de cobrança, devem ser desconstituídos. Especialmente, quanto às Infrações 1, 2 e 3, afirma que por se tratar de levantamento de estoque que engloba o período de um ano, a decadência abrange todo o exercício de 2006, e não apenas dos meses de janeiro e fevereiro de 2006.

No mérito, quanto às Infrações 1, 2 e 3, afirma que esses itens do lançamento não procedem, pois não foram consideradas as perdas normais ocorridas no processo de industrialização, comércio, armazenagem, expedição e distribuição do autuado, bem como as quebras de estoque. Frisa que as perdas são comuns na vida das empresas, sobretudo diante da grande quantidade de refrigerantes, em diversos tipos de embalagem, que diz receber diariamente.

Explica que é notório que qualquer industrial ou comerciante atacadista no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais, e, conforme preceitua o art. 334, I, do CPC, “não dependem de prova os fatos notórios”. Conclui que, se não carece de prova a existência de perdas, caberia aos autuantes provar que as perdas registradas pelo autuado são anormais ou mesmo que não são perdas. Frisa que a fiscalização está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador. Volta a transcrever a ementa da Resolução nº 1961/98 e do Acórdão JJF nº 2112-02/01, ambos deste CONSEF. Repete que, ficando caracterizada a ocorrência de perdas anormais, poderia ser exigido o estorno do crédito fiscal, nos termos do art. 100, V, do RICMS-BA, porém jamais acusar o autuado de ter omitido operações de saídas. Repisa que nunca comercializou mercadorias sem a emissão de nota fiscal e, se eventuais diferenças de estoques existiram, elas decorreram das quebras inerentes ao processo industrial e comercial, razão pela qual não procede a exigência fiscal.

Quanto a não observância das determinações fixadas na Portaria nº 445/98, reitera que, nos levantamentos de estoques, deve ser feito o agrupamento dos itens afins. Frisa que a alegação de que o autuado não discutiu a codificação na época da fiscalização, além de frágil e sem qualquer sustentação legal, não exime os autuantes de aplicar as normas fixas na Portaria nº 445/98, sobretudo por ser a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Repete que os autuantes escolheram apenas os itens que eram convenientes à conclusão pretendida. Solicita a realização de perícia.

Reitera que as Infrações 1, 2 e 3 foram apuradas com base em presunção não autorizada por lei, portanto, os valores exigidos são ilíquidos e incertos. Cita doutrina e discorre sobre o princípio da estrita legalidade e, em seguida, afirma que a autuação transgride princípios constitucionais, gerando incerteza jurídica.

Explica que o cerne da questão é que os autuantes, sem analisar os reais documentos que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, presumiram que as perdas normais e quebras de estoque significam omissão de saída, como se a lei permitisse presumir que toda e qualquer diferença de estoque devesse assim ser considerada.

Disserta sobre presunção, diz que o levantamento fiscal contém erros de avaliação e de concepção, não podendo ser tido como documento basilar para a autuação. Afirma que a ação fiscal parte de uma prova meramente indiciária.

No que tange à Infração 4, repisa que os autuantes não consideraram, no cálculo do ICMS-ST devido, o abatimento de 1% previsto no §5º do art. 61 do RICMS/BA, cujo teor reproduziu. Afirma que, mesmo considerando o autuado como comerciante atacadista, o abatimento de 1% deve ser computado, porque como filial substituta de uma indústria é o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, nos termos do Convênio 81/93 e do próprio RICMS-BA.

Quanto às Infrações 5 e 6, repete os mesmos argumentos apresentados na defesa e já consignados neste relatório.

Reitera que, independente de as multas aplicadas no presente caso de 70% e de 60% estarem descritas na legislação tributária estadual vigente, a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, na medida em que transfere ilegalmente parte substancial do patrimônio do contribuinte para o Estado, afrontando o princípio constitucional que veda o confisco. Diz que as citadas multas são confiscatórias e ultrapassam o limite da razoabilidade. Cita jurisprudência do STF, para embasar sua tese.

Ao finalizar seu pronunciamento, o autuado reitera todos os pedidos formulados na defesa inicial e solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo e, no mérito, improcedente.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques (Infrações 1, 2 e 3), de ter retido e recolhido a menos ICMS devido por substituição tributária (Infrações 4) e de ter deixado de recolher ICMS referente à diferença de alíquota (Infrações 5 e 6).

Preliminarmente, o autuado argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário atinentes aos fatos geradores ocorridos durante os meses de janeiro e fevereiro de 2006, sob o argumento de que a contagem do prazo decadencial deve ser feito de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, para que a Administração Pública constitua o crédito tributário ou que homologue, tacitamente, o pagamento antecipado.

Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, este não é o posicionamento dominante neste CONSEF. Este Colegiado tem entendido que, embora o §4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, tal prazo está relacionado com o tributo que foi lançado e recolhido pelo contribuinte e, depois de decorridos os cinco anos previstos legalmente, não foi objeto de lançamento de ofício. No caso em comento, quanto aos valores que estão sendo cobrados, não houve lançamento e nem recolhimento por parte do autuado.

Quando o contribuinte deixa de recolher o tributo e a fiscalização atua no sentido de recuperar o valor devido, mediante lançamento de ofício, como aconteceu no caso em análise, a contagem do prazo decadencial se faz segundo o critério previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Em relação aos fatos geradores deste Auto de Infração ocorridos durante todo o exercício de 2006, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/11. Como o Auto de Infração foi lavrado em 02/02/11, não havia se configurado, portanto, a decadência do prazo para o lançamento dos créditos tributários, inclusive os tratados nas Infrações 1, 2 e 3.

Ainda em preliminar, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, argumentando que não há prova das infrações que lhe foram imputadas, o que diz tornar o crédito tributário ilíquido e incerto, cerceando, assim, o seu direito de defesa é deixando de observar o devido processo legal.

Afasto essa preliminar de nulidade, haja vista que a descrição das infrações imputadas ao autuado é clara e precisa e o enquadramento legal está correto. Além disso, a apuração dos valores exigidos consta nos demonstrativos anexados ao processo (fls. 19 a 63), dos quais o autuado recebeu cópia. Nesses demonstrativos, fica evidenciada a metodologia empregada na apuração da infração e dos valores, bem como são explicitados todos os elementos que constituem o débito tributário. Ademais, é relevante salientar que as infrações foram apuradas com base em dados informados pelo próprio autuado em arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dessa forma, não houve o alegado cerceamento de defesa e nem a suposta inobservância do devido processo legal.

Indefiro as solicitações de perícia ou de diligência, tendo em vista que as matérias em análise no presente processo não dependem de conhecimento especial de técnicos, bem como considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões.

No mérito, o autuado alega que as Infrações 1 e 2 são improcedentes, pois os autuantes não consideraram as perdas e quebras ocorridas no processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice de devolução de produtos em decorrência de vencimento de prazo de validade, deterioração, quebras de estoques, etc.

O estabelecimento autuado, no período abrangido pela ação fiscal, não desenvolvia qualquer processo de industrialização. Desse modo, cai por terra o argumento defensivo quanto às perdas e quebras ocorridas no processo de industrialização.

Quanto às alegadas perdas e quebras ocorridas na armazenagem, expedição e distribuição, ao contrário do entendimento do autuado, essas perdas não são notórias. As perdas e quebras decorrentes de deterioração, extravio, furto, perecimento, etc. devem, obrigatoriamente, estar comprovada e amparada pela documentação fiscal correspondente. No caso em tela, o autuado alega a que as diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques são decorrentes de perdas e quebras, porém não comprova essa alegação.

Numa tentativa de se eximir da comprovação de sua tese defensiva, o autuado diz que caberia ao autuante comprovar que as perdas registradas pelo autuado são anormais. Todavia, esse argumento não se sustenta, pois as diferenças apuradas estão respaldadas em levantamentos quantitativos de estoques realizados com base em dados obtidos da escrita fiscal do autuado. Nesses itens do lançamento não se está exigindo imposto sobre perdas ou quebras, mas sim sobre operações de saídas de mercadorias omitidas. As decisões citadas na defesa não podem se aplicadas ao caso em tela, pois tratam de situações diversas da que se encontra em análise.

Não acolho o argumento defensivo segundo o qual, sobre o valor das saídas omitidas, não poderia ser exigido imposto, mas sim o estorno de crédito fiscal. Esse argumento defensivo seria verdadeiro se o autuado comprovasse que as omissões de operações de saídas de mercadorias, apuradas nos levantamentos quantitativos de estoques, eram decorrentes de perdas ou quebras ocorridas na comercialização das bebidas, o que não restou comprovado nos autos.

O autuado afirma que as Infrações 1, 2 e 3 são improcedentes, pois os autuantes não fizeram o agrupamento das mercadorias afins, conforme previsto na Portaria 445/98.

Repto que as Infrações 1, 2 e 3 foram apuradas mediante a realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados, como consta no Auto de Infração. Conforme o próprio nome do roteiro de auditoria fiscal, o levantamento é realizado “por espécie de mercadorias”. Apenas em casos excepcionais, pode-se realizar o agrupamento de mercadorias afins. No caso em análise, em que as diferentes espécies de mercadorias não se confundem, são registradas separadamente no livro Registro de Inventário e nos documentos fiscais, não há razão para fazer o agrupamento sugerido na defesa.

Não há como prosperar o argumento de que só foram incluídas no levantamento quantitativo as mercadorias que apresentavam omissões, uma vez que é da própria natureza da auditoria fiscal aferir as operações realizadas pelos contribuintes, buscando identificar eventuais omissões de pagamento de ICMS devido.

Saliento que, ao contrário do afirmado na defesa, as Infrações 1, 2 e 3 não estão baseadas em presunções, mas sim na constatação de que o autuado omitiu operações de saídas de mercadorias, apuradas mediante levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados.

Em face ao acima exposto, as omissões de saídas ocorridas nos exercícios de 2006 e 2007 estão caracterizadas. Tendo em vista que o autuado é um estabelecimento filial atacadista de indústria, ele é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, nas ACORDÃO JJF Nº 0255-01/11

operações de saídas realizadas, na condição de sujeito passivo por substituição, nos termos do art. 355, I, do RICMS-BA. Uma vez que a omissão de operações de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documentação fiscal, que as mercadorias estavam enquadradas no regime de substituição tributária e que o autuado era o responsável pela retenção e recolhimento do imposto, os autuantes corretamente exigiram o ICMS de responsabilidade própria (Infração 1) e o ICMS devido por antecipação parcial (Infração 2).

Por sua vez a omissão de entrada de cerveja (Infração 3) também está devidamente comprovada. Considerando que essa mercadoria, fabricada por terceiros, está enquadrada no regime de substituição tributária, é devido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Em face ao acima exposto as Infrações 1, 2 e 3 subsistem integralmente.

Observo que, no caso da Infração 3 – omissão de entrada de cerveja –, os autuantes exigiram apenas o ICMS devido por substituição tributária, quando, nos termos do art. 10 da Portaria 445/98, deveriam ter exigido o ICMS normal devido por responsabilidade solidária e o ICMS apurado em função do valor acrescido. Também verifico que nos demonstrativos de fls. 33 e 34 o ICMS normal foi apurado e teve esse valor deduzido a título de crédito fiscal. Dessa forma, represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando alcançar o ICMS devido por responsabilidade solidária relativamente a essa omissão de entrada.

Quanto à Infração 4, o autuado argumenta que os autuantes não consideraram dedução de 1% no valor da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, prevista no §5º do art. 61 do RICMS-BA, bem como não observaram qual a pauta fiscal vigente para refrigerante em garrafa retornável de 601 a 1100 ml.

Na informação fiscal, os autuantes acolheram o argumento defensivo atinente à aplicação da pauta fiscal vigente à época e refizeram a apuração do imposto devido, tendo o débito tributário passado de R\$ 106.654,93 para R\$ 69.731,07, conforme demonstrativos às fls. 141 e 142.

Acolho essa retificação efetuada pelos autuantes, pois, no período de 25/04/06 a 27/06/07, o valor da pauta fiscal para “Refrigerante em Garrafa Retornável 601 a 1100 ml”, prevista na Instrução Normativa nº 26/06 é de R\$ 1,13, e não de R\$ 1,31 como foi considerado na autuação.

Comungando com o posicionamento externado pelos autuantes na informação fiscal, não vislumbro como se aplicar ao autuado a dedução de 1% prevista no §5º do artigo 61 do RICMS-BA, uma vez que não se trata de estabelecimento industrial. Efetivamente, o autuado era responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, porém a dedução de 1% citada na defesa aplica-se exclusivamente aos estabelecimentos industriais, não abrangendo, portanto, os estabelecimentos equiparados a industriais. Por ser uma espécie de benefício concedido aos estabelecimentos fabris, a interpretação do citado dispositivo deve ser literal.

Em face do acima exposto, a Infração 4 subsiste parcialmente no valor de R\$ 69.731,07, conforme apurado nos demonstrativos de fls. 141 e 142.

No que tange à Infração 5, o autuado alega que é beneficiário do Programa DESENVOLVE e, portanto, está dispensado do pagamento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Também afirma que tem direito ao crédito fiscal corresponde ao ICMS decorrente da diferença de alíquota

Esses argumentos defensivos não merecem acolhimento, pois os benefícios do DESENVOLVE, concedidos por meio da Resolução nº 68/2006, são específicos para o estabelecimento industrial localizado no município de Simões Filho, CNPJ Nº 07.196.033/0025-75. Não há, portanto, como o autuado, um estabelecimento atacadista localizado no município de Feira de Santana, usufruir dos

benefícios fiscais previstos nessa citada Resolução. No que tange ao direito ao crédito fiscal, melhor sorte não assiste ao autuado, pois, como o imposto não foi pago, não há como se falar em apropriação desse ICMS a título de crédito fiscal.

Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, nos termos do art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, a Infração 5 subsiste integralmente.

Quanto à Infração 6, o autuado sustenta que parte das mercadorias arroladas pelos autuantes é referente a produtos não tributados, isentos ou cujo diferencial de alíquotas já foi recolhido por substituição tributária. Diz que os produtos cartazes, folhetos, porta folhetos e banners são tributados pelo ISS, que os combustíveis e lubrificantes têm o diferencial de alíquota recolhidos pelas refinarias e distribuidoras e que parte dos produtos é classificada como produtos intermediários vinculados ao seu processo produtivo.

Conforme foi bem ressaltado na informação fiscal, o autuado não especifica as notas fiscais que foram indevidamente incluídas na autuação, bem como não traz ao processo qualquer comprovação dos argumentos expostos na defesa. Todavia, os autuantes excluíram da autuação os débitos referentes a ticket refeição e incentivos, reduzindo o débito para R\$ 15.367,11.

Os argumentos defensivos atinentes ao seu processo produtivo não procedem, pois o autuado, no período abrangido pela ação fiscal, não era um estabelecimento industrial. Portanto, a questão da essencialidade dos produtos e da classificação como produtos intermediários não se prestam para elidir esse item da ação.

Acolho as retificações efetuadas na informação fiscal. Dessa forma, a Infração 6 subsiste parcialmente no valor de R\$ 15.367,11, conforme o demonstrativo de débito à fl. 143.

Em sua defesa, o autuado alega que as multas indicadas na autuação possuem o caráter de confisco e solicita que sejam fixadas dentro de limites razoáveis.

As multas indicadas na autuação estão corretas e são as previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99. Quanto à solicitação para que sejam fixadas em patamar razoável, ressalto que, por serem multas decorrentes de descumprimento de obrigação tributária principal, a competência para apreciar tal pedido é da Câmara Superior do CONSEF, mediante solicitação específica, nos termos do artigo 159 do RPAF/99.

Quanto à aplicação do princípio segundo o qual na dúvida a decisão deve ser mais favorável ao contribuinte não tem aplicação ao caso em comento, pois não há qualquer dúvida que justifique a utilização de tal princípio.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 332.000,05, para manter integralmente as Infrações 1, 2, 3, e 5, e, de forma parcial, as Infrações 4 e 6.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **269140.0001/11-2**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$332.000,95**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 192.436,43 e de 70% sobre R\$ 139.564,52, previstas no art. 42, II, “d”, “f”, “e”, e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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 nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR