

PROCESSO - A. I. Nº 206828.0003/09-9
RECORRENTES - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 033-03/10
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 08/08/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0220-11/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Documentos juntados com o recurso não comprovam a emissão de documentos fiscais para regularizar as saídas decorrentes de perdas/quebras na comercialização como foi alegado. A apuração de omissão de saída de mercadorias apurada em levantamento quantitativo de estoques constitui prova suficiente de falta de pagamento do imposto. Mantido o lançamento. **b)** DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – OPERAÇÕES DE SAÍDAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Fato demonstrado nos autos. Mantida a multa. **c)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Apurada a omissão de saída de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária é devido o imposto pela falta de retenção. Mantido o lançamento. Indeferido o pedido de perícia. Infração procedente em parte. Rejeitada a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 09/12/10, reclama ICMS sob a acusação 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 e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 237.112,57, com multa de 70%;*
- 2. Omissão de saídas de mercadorias decorrentes de operações isentas ou não tributáveis efetuadas sem documentos fiscais e, conseqüentemente, sem sua escrituração nos livros fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2005), sendo aplicada multa de R\$ 50,00;*
- 3. Falta de retenção de ICMS e conseqüentemente à falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributárias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005), sendo lançado imposto no valor de R\$ 14.430,03, com multa de 60%.*

A 3ª JF prolatou a seguinte Decisão:

“Na sustentação oral, a defesa requereu a declaração da decadência do direito de o fisco lançar os valores relativos ao período de janeiro a agosto de 2004, tomando por fundamento o art. 150, § 4º, do CTN. Sustentou a tese de que, no levantamento quantitativo, embora se considere o fato ocorrido no último dia do exercício, os

fatos reais acontecem dia a dia, mês a mês, de modo que no valor final, embora se atribua a data de 31 de dezembro, estão compreendidas parcelas relativas a janeiro, fevereiro, março, etc. Alegou que já existem julgados nesse sentido no âmbito administrativo no Estado de Pernambuco.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2004. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos aos meses de janeiro a agosto de 2004 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2004. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2005. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2009. O procedimento fiscal foi formalizado em 28 de setembro de 2009. Da leitura do § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) depreende-se que o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário segue a orientação do art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegou a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Por essas razões, ultrapasso a preliminar suscitada.

Os valores lançados neste Auto decorrem do resultado de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios de 2004 e 2005. Foram anexados aos autos os demonstrativos fiscais correspondentes às três infrações. Ao final de cada demonstrativo consta a assinatura do representante da empresa declarando ter recebido cópia dos mesmos. A empresa teve o prazo de 30 dias para conferir os cálculos, de modo que se algum erro houvesse poderia indicá-lo, para que se procedesse à devida correção. Não foi contudo apontado qualquer erro ou inconsistência dos lançamentos.

A defesa requereu a realização de perícia. Alega que as diferenças foram apuradas simplesmente por meio do cotejo dos registros fiscais constantes em arquivos magnéticos, sem levar em conta os registros contábeis.

Existem vários tipos de roteiro de fiscalização, de natureza fiscal, contábil ou mistos. O roteiro de auditoria de estoque, o chamado levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, é um roteiro tipicamente de natureza fiscal. A partir das quantidades declaradas como estoques inicial e final no Registro de Inventário, somando-se as quantidades entradas e subtraindo-se as quantidades saídas, chega-se à conclusão se houve ou não omissões de entradas ou de saídas de mercadorias no período considerado. Para determinar se houve ou não diferenças quantitativas, não importam os valores monetários, apenas importam as quantidades. Por conseguinte, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis no desenvolvimento desse roteiro. Ao final do levantamento, havendo diferenças, procede-se à atribuição dos valores monetários relativos às quantidades correspondentes a cada espécie de mercadoria de acordo com os critérios previstos no art. 60 do RICMS.

Na situação em exame, os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa mediante registros magnéticos. A correção e consistência de tais registros magnéticos são de responsabilidade da empresa. Tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais de entradas e saídas. Se algum erro houvesse, competia à empresa informar qual o erro, ainda que por amostragem.

Neste caso, sequer foi mencionada a existência de qualquer erro ou inconsistência nos arquivos magnéticos. Também não foi apontado qualquer erro nos levantamentos fiscais. Não há indícios de erros ou inconsistências nos lançamentos.

Indefiro por isso a perícia requerida. Como os elementos materiais do procedimento fiscal não foram objetivamente impugnados, mantenho os lançamentos.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 219/232), o autuado reiterou o pedido de declaração de decadência relativa ao crédito tributário reclamado pertinente ao exercício de 2004, por entender que foram extintos pela homologação tácita prevista no art. 156, V do CTN, por haver decorrido o prazo previsto no art. 150, §4º do mesmo diploma legal, ou seja, cinco anos do fato gerador.

Argumenta que por se tratar de levantamento quantitativo de estoques que engloba o exercício fiscal do exercício de 2004, diante da ciência da autuação em 30/09/09 deve ser considerada a decadência de todo o exercício. Cita decisões de Tribunais Administrativos Tributários (Pernambuco) e Superior de Justiça (STJ) para reforçar o seu posicionamento.

Requer a nulidade do Auto de Infração com fundamento no art. 142 do CTN sob alegação de que houve inversão do ônus da prova. Entende que caberia ao Fisco provar “que houve saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal, bem como que as eventuais diferenças não correspondem a perdas normais devidamente contabilizadas”. Diz que a autoridade fiscal deveria comprovar “Se não houve tributação, ou se não houve estorno de crédito fiscal, ou se deixou de recolher o imposto” mediante juntadas de documentos que façam prova das acusações.

Cita texto de doutrinadores e decisões de Tribunais Superiores para reforçar o seu posicionamento de que as provas do suposto ilícito devem ser apresentadas pela fiscalização.

No mérito, quanto às infrações 1, 2 e 3 afirma que o fisco incorreu em equívocos pelo seguinte:

- a) Deixou de considerar os “swichts” realizados pela empresa, em que ocorreu apenas substituição de embalagens dos produtos para atender solicitações de vendas, a exemplo de atendimento a solicitação de 1200 latas de refrigerantes que não possuindo 100 cx de 12 latas substituiu por 200 cx de 6 latas, que totaliza o solicitado de 1200 latas. Comenta a Decisão do Acórdão JJF 031-01/10 no qual em atendimento a diligência foi considerado tais operações;
- b) Não consideração de *“perdas no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como à devolução dos produtos devidos ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc.”*

Ressalta que as perdas/quebras foram registradas na escrituração contábil da empresa, denominados “perdas produto acabado” e “perdas matéria prima” conforme documentos acostados às fls. 235/247. Ressalta que “há previsão legal para o crédito dos produtos decorrentes de perdas normais, inclusive para efeito de estorno de crédito, bastando que sejam inerentes ao processo de produção ou comercialização (ex vi art. 100, V, do RICMS)”.

Afirma que ao não computar as perdas, a fiscalização *“está exigindo imposto sem ocorrência de fato gerador”*. Diz que o art. 100, V do RICMS/97 preveem a possibilidade do não estorno do crédito quando se tratar de quebra normal, mas não há do que se falar em omissão e saída. *“E ainda que se queira exigir o estorno de crédito por entender a quebra como anormal, deve o presente lançamento ser anulado e procedido a um novo”*.

Cita decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) sobre processos semelhantes e requer a realização de diligência ou perícia, formulando os seguintes questionamentos às fls 231/132, quanto à identificação de embalagens; substituição de embalagens; se foram considerados os “swichts”; se foram consideradas as perdas (processo, armazenagem, expedição, distribuição); se existem perdas, avarias, perecimento e deteriorização na industrialização e comercialização de produtos acabados; se as perdas estão contabilizadas e se “existindo perda, gera-se omissão de saída”.

Por fim requer a nulidade das infrações 1 e 3, por extinção do crédito tributário (decadência) e também pela inversão do ônus da prova. No mérito, solicita a improcedência do Auto de Infração em razão dos fatos e fundamentos expostos, sendo que restando dúvida quanto à interpretação da norma que seja aplicada a mais favorável (art. 112 do CTN). Protesta por todos os meios de provas permitidos em direito, juntada posterior de provas e perícia, diligência fiscal-contábil.

O Processo foi encaminhado para a PGE/PROFIS, tendo sido informado no despacho de 14/03/10 (fl. 256) que conforme Decisão do Procurador Geral do Estado ficou sobrestado o seu andamento em razão da discussão da questão da decadência, até que se tivesse uma Decisão final.

Em 03/11/11, conforme despacho do Procurador Geral do Estado (fl. 257) o processo retornou a PGE/PROFIS no qual foi exarado Parecer (fls. 257/261) com o seguinte teor.

Quanto à decadência, deve ser afastada em face do disposto no art. 107-B do COTEB.

No mérito, opina que não foram trazidos ao processo elementos que justificassem a realização de diligência fiscal, visto que se trata de levantamento quantitativo de estoques efetuados com base nos arquivos magnéticos do estabelecimento autuado, sem que fossem apresentadas provas de suas alegações (swicht, perdas, quebras). Opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Quanto a prejudicial do mérito relativa à extinção de parte do crédito tributário das infrações 1 e 3, relativas ao exercício de 2004, acompanho o posicionamento da PGE/PROFIS, ficando a mesma rejeitada. Verifico que o AI foi lavrado em 28/09/09 com ciência ao autuado em 30/09/09.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O art. 107-B, §5º da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), em conformidade com o disposto no art. 150, §4º do CTN, dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos relativos ao exercício de 2004 tiveram como base os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/04 a 31/12/04 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/10, fato que não ocorreu.

A empresa requisitou a realização de perícia ou diligência fiscal para confirmar suas alegações. Na situação presente o lançamento foi feito com base em roteiro de auditoria de estoques cujos demonstrativos elaborados pela fiscalização consolidaram dados das quantidades contidas em documentos fiscais devidamente escrituradas em livros fiscais, bem como os estoques existentes no início e no fim do período fiscalizado (arquivos magnéticos que refletem a escrituração). Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Logo, não há necessidade de requisitar laudo "por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada" para fornecer opinião, em face dos quesitos formulados. Por isso, consoante o disposto no art. 147, I, "b" e II, "b", do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia ou diligência fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos.

O autuado requer a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que houve inversão do ônus da prova por entender que caberia ao Fisco provar que houve saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal e as diferenças apuradas decorrem de perdas normais que foram contabilizadas.

Também fica rejeitada a nulidade suscitada, tendo em vista que conforme acima exposto, o ICMS ora exigido ter suporte em levantamento quantitativo de estoques no qual foi indicado as quantidades de mercadorias existentes no estoque inicial, as compras do período e o estoque final do mesmo produto, cujo resultado aritmético foi confrontado com a totalização das quantidades constantes dos documentos fiscais de saídas de mercadorias. Portanto, tendo sido apurado omissão de saída de mercadorias, cujos demonstrativos foram elaborados em consonância com os livros e documentos fiscais do próprio recorrente, caberia a ele juntar ao processo prova de suas alegações e como isso não ocorreu, fica indeferido o pedido de perícia ou diligência.

No mérito, o recorrente alegou que em relação às infrações 1 a 3, a fiscalização não considerou os *switchs* realizados pela empresa e as perdas/quebras ocorridas que foram contabilizadas.

Quanto à não consideração dos *switchs*, no Recurso Voluntário interposto à empresa apresentou um modelo exemplificativo no qual alegou substituição de embalagens de caixa com 12 LT por caixas de 6 LT, porém não trouxe ao processo qualquer prova material de ocorrência fática destas operações.

Observe que o levantamento quantitativo de estoques envolve produtos envasados em latas e garrafas PET. Caso tivesse ocorrido reformulação de embalagens envolvendo quantidades e códigos dos produtos diferentes, a empresa deveria emitir documentos fiscais para demonstrar com clareza a adequação dos estoques por código do produto. E mesmo que não tivesse adotado tais procedimentos, deveria carrear ao processo documentos para provar suas alegações. Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Por isso, não acolho tal alegação.

Com relação à alegação da ocorrência de perdas que não foram consideradas pela fiscalização, verifico que em sede recursal a empresa argumentou que foram lançados em conta contábil específica denominadas "perdas produto acabado", e "perdas matéria-prima", inclusive

carreando ao Recurso Voluntário decisões de julgados relativos a estorno de crédito (fls. 228/231) e documentos às fls. 235/247.

Em primeiro lugar, ressalto que o levantamento fiscal trata de omissão de saída de produtos acabados (fls. 6/144) e se faz necessário diferenciar o procedimento fiscal/contábil quanto à ocorrência de perdas no processo produtivo com as decorrentes de comercialização com produtos acabados.

A literatura contábil preconiza que quando apuradas perdas no processo produtivo devem ser lançadas no custo normal de produção, sempre que forem normais e inerentes ao processo produtivo. Quando as perdas foram esporádicas e anormais, além de significativas, devem ser lançadas diretamente no resultado do período. Nestas situações, as perdas ocorridas no processo produtivo não geram qualquer impacto no levantamento quantitativo dos estoques.

Com relação aos produtos estragados, danificados, obsoletos, morosos (que se adéqua a situação de produtos com prazos vencidos no caso de cervejas e refrigerantes), deve-se promover sua baixa ou redução direta, mediante emissão de documentos fiscais de forma que se ajuste o estoque físico ao estoque escritural (registrado na contabilidade).

Observo que, em se tratando de comercialização com refrigerantes, o art. 61, § 5º do RICMS/97 estabelece que em relação aos acondicionados em embalagem de vidros, admite “*abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a título de quebra (perecimento), independentemente de comprovação, devendo o valor ser especificado na Nota Fiscal emitida pelo substituto tributário para acobertar a operação*”, que não é o caso da situação presente. Logo, a legislação prevê que os ajustes decorrentes de quebras na comercialização devem ser feitos mediante emissão de notas fiscais.

Portanto, caso fossem verdadeiras as alegações de que as omissões de saídas apuradas pela fiscalização decorreram de perdas com a comercialização dos produtos, **em se tratando de produtos acabados**, os documentos juntados em sede recursal (fls. 235/247) não se prestam para elidir a acusação, visto que as “saídas” decorrentes de perdas no processo de “*comercialização, armazenagem, expedição, distribuição e devolução dos produtos devidos ao prazo de validade vencido, deteriorização*” devem ser feitas mediante emissão de documentos fiscais, fato que não foi comprovado. Sendo assim, não acolho esta alegação.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206828.0003/09-9**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$251.542,60**, acrescido das multas de 60% sobre R\$14.430,03 e 70% sobre R\$237.112,57, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII do art. 42 da citada lei, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS