

A. I. Nº - 279757.0065/14-1  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
AUTUANTE - AGILBERTO MARGILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 06.05.2015

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0067-05/15**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração procedente. Preliminares de nulidade rejeitadas. Não acolhida a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2014, exige ICMS no valor de R\$ 490.169,94, por meio das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto 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 em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entradas, Notas Fiscais de Saídas, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao Contribuinte, inclusive em mídia. Valor Histórico: R\$ 318.683,28 – Multa de 70%;
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Notas Fiscais de Entradas, Notas Fiscais de Saídas, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues ao Contribuinte, inclusive em mídia. Valor Histórico: R\$ 171.486,66 – Multa de 60%;

O patrono do autuado apresenta defesa, fls. 68/98, inicialmente, relata a tempestividade defensiva e transcreve as imputações.

Suscita preliminares de nulidade por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação. Entende que há violação ao art. 2º do RPAF/99, o que enseja a afronta aos princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo o exercício do contraditório e da ampla defesa, em total afronta ao art. 39, VI do mesmo diploma legal. Observa que o autuante, embora mencione, não apresentou os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo. Portanto, se o fisco não apresentou os livros fiscais e as notas fiscais analisados para a conclusão da infração, não restou comprovada a constatação fiscal nem os dados dispostos na planilha apresentada. Aduz que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser

utilizada como prova da infração, o que macula a materialidade dos valores exigidos. Tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF só excepciona as exigências meramente formais. Nessa diretriz menciona decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), no sentido de que a apresentação dos documentos em mídia digital não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa.

No caso presente necessitaria o autuante, no mínimo apresentar os documentos que deu respaldo à infração. Menciona o art. 142 do CTN, segundo o qual a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados. Foi-lhe apresentado um débito sem os documentos correlatos, o que resulta em desprezo ao art. 5º, LV CF, albergado pelo art. 18, II, IV, a, do RPAF/99, que trata da nulidade do lançamento fiscal.

Aponta também a prejudicial de mérito, pela extinção parcial do crédito tributário das infrações 01 e 02, pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, e 156, V e VII do CTN, tais como os fatos geradores ocorridos entre janeiro e agosto de 2009. Ademais, tendo esses meses influenciado o resultado final do exercício de 2009, todo o levantamento deve ser anulado. Destaca que o impugnante tomou ciência do Auto de Infração em 29/09/2014, quando já ultrapassado o prazo para homologação pelo fisco. Segundo o entendimento do STJ, havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no mencionado art. 150, § 4º do CTN, conforme jurisprudências que menciona.

No mérito fundamenta a improcedência das infrações 01 e 02, apontando que o primeiro equívoco fiscal reside no fato de que não há a comprovação da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS, qual seja, a transmissão de titularidade da mercadoria para um terceiro/adquirente (saída), com intuito de lucro, fato que macula o princípio da tipicidade tributária. Aduz que mesmo que a autoridade fiscal tivesse comprovado a saída sem nota fiscal, faz-se necessário destacar que esta saída, por si só, não representa fraude contábil nem gera necessariamente a conclusão segura de sonegação ou de receitas omitidas, uma vez que podem defluir de simples irregularidades de escrituração, sem influência na incidência do imposto. Esta presunção não supre a necessidade de comprovação cabal da efetiva realização de operações relativas à circulação de mercadorias (com cunho econômico), único fato que, por mandamento constitucional, pode ser erigido pelo legislador infraconstitucional como gerador do ICMS. Traz neste sentido, decisões de Tribunais administrativos, inclusive do CONSEF/BA.

Outro engano seria a falta de consideração dos montantes relacionados às quebras, perdas, sempre presentes na atividade desenvolvida pela impugnante, empresa atuante no ramo da fabricação e comercialização de bebidas. Produtos transportados em vasilhames de vidro, plástico (garrafa pet) e latas, materiais, por certo, quebram/amassam durante o manuseio, transporte, e ainda no momento do carregamento e descarregamento dos caminhões. Considerando que estas perdas não são informadas na obrigação acessória da escrituração fiscal digital, EFD, uma vez que o sistema não comporta a dita informação, caberia ao fisco verificar-las nos livros contábeis.

Aponta a existência de mais um equívoco, qual seja a desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, afronta à Portaria 445/98. Relata a ocorrência de promoções de vendas, do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas, etc., onde utiliza diferentes códigos. Assim, deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários. Assevera que houve afronta à Portaria 445/98, art. 3º, além do que procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados exclusivamente itens que eram convenientes à conclusão pretendida. Aponta que deveria ter considerado todos os códigos e agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. Também ocorre a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Requer que seja realizada diligência e/ou perícia.

Aduz que não se pode perpetuar o equívoco da fiscalização ao não reunir os códigos diversos numa mesma planilha, consolidar os mesmos e transformar a unidade de aquisição (caixa, fardo) na unidade de varejo (saco, lata). Também houve discrepância entre os valores da pauta fiscal apontados com aqueles descritos na Instrução Normativa nº 04/2009, vigente à época do fato gerador.

Muitas das mercadorias autuadas foram classificadas de modo equivocado, o que gerou a fixação de uma base de cálculo em patamares mais altos do que aqueles efetivamente previstos para o produto, a exemplo de Coca Cola Pet 2,5 litros com 4 unidades, a legislação indica que a pauta fiscal é de R\$ 3,15, totalizando R\$ 12,60, e o valor utilizado pelo fisco foi de R\$ 25,20.

Assevera que a multa aplicada é exorbitante, em violação ao princípio do não confisco, e a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a sua aplicação. Invoca os princípios da razoabilidade/proportionalidade na sua aplicação.

Traz o posicionamento da Excelsa Corte que fixou o patamar de 20 a 30% como razoável a título de penalidade. Pede que seja levado em consideração o benefício da dúvida, e a final a improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 112 a 114 e quanto ao pedido de nulidade processual, não vê razão para tal acolhida, haja vista que os demonstrativos foram entregues, o procedimento adotado é de fácil entendimento, lastreado nos livros e documentos fiscais. Quanto à decadência do lançamento, mesmo que parcial, esclarece que o exercício fiscalizado foi o de 2009 e que a sociedade empresária escritura seu livro Registro de Inventário no dia 31/12 de cada exercício fiscal.

No mérito, aduz que o levantamento quantitativo foi realizado a partir do Mapa de Produção, ou seja, trata-se de produtos efetivamente acabados e envasados, pois não se trata de levantamento quantitativo de produção, mas abrangeu tão somente a comercialização. Ressalta que obedeceu os procedimentos constantes da Portaria 445/98. Admite que assiste razão ao autuado quanto ao erro na transcrição da mercadoria de código 1233 (de R\$14,82 ao invés de R\$13,44) mas informa que tal erro de transcrição não interfere no valor do crédito tributário, posto que a mercadoria com este código apresentou omissão de entradas e está sendo exigido o ICMS com base nas omissões de saídas.

Entende que os demais argumentos apresentados na defesa são meramente procrastinatórios e que não lhe cabe pronunciar-se quanto ao argumento da “exorbitância da multa aplicada”.

Quanto ao pedido de “perícia técnica”, também não vê necessidade, eis que o PAF encontra-se totalmente instruído e não há nenhum número ou valor que conteste o acerto da exigência. Opina pela procedência da autuação.

## VOTO

No que concerne ao pedido de realização de perícia técnica, não acolho a pretensão defensiva, haja vista que as matérias, objeto da autuação, não exigem a participação de perito para auxiliar o seu julgamento. Estão presentes nos autos todos os elementos que fundamentam a exigência fiscal, os demonstrativos foram entregues ao contribuinte, na pessoa do Sr. Edvaldo Ventura, conforme assinatura de sua lavra nas fls. 11, 24, 35, inclusive em mídia fl. 61, e estão lastreados nos livros e documentos fiscais da sociedade empresária. Outrossim não foram apontados erros na Auditoria de Estoques que motivassem uma diligência saneadora, e as questões de mérito trazidas à lide serão posteriormente abordadas. Não resta dúvida de que a busca da verdade material deve nortear o processo administrativo fiscal, que se rege nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, do informalismo e da garantia de ampla defesa, dentre outros, tudo com vistas à elucidação do processo e à formação do convencimento dos julgadores, pelo meio mais célere e menos oneroso. Nesse espeque reza o art. 147, II do RPAF/BA, que deve ser indeferido o pedido de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de

técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas e a verificação for impraticável, os quais se verificam na presente lide.

Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Registro que, em momento algum, o sujeito passivo deixou de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com clareza e fundamentadas nos documentos fornecidos pelo autuado, sendo acompanhadas de demonstrativos e levantamentos, que servem de elementos de prova da apuração do crédito tributário. Ademais, o contribuinte entendeu e pode se defender de todas as infrações, não há inobservâncias formais que conduzam o lançamento à sua invalidade nos termos do art. 18 do RPAF/99.

Não procede também o argumento de “ausência dos documentos fiscais mencionados pelo autuante”, vez que os livros e documentos fiscais, tais como as notas fiscais que foram manuseadas pela fiscalização estão na posse do contribuinte e foram discriminados nos levantamentos e planilhas que amparam a Auditoria de Estoques, cujas cópias foram entregues ao impugnante.

Ademais a ação fiscal está fundamentada nos arquivos magnéticos, entregues à Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia pela própria empresa.

Constatou ainda que as disposições contidas nos arts. 39 a 41 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, foram rigorosamente cumpridas (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), e em consequência o lançamento encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Quanto às decisões do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco trazidas **pelo** **defendente** não têm pertinência com a presente lide, por ser decisão de foro administrativo de outra unidade da federação.

Como preliminar de mérito, quanto à argüição de decadência, relativa ao período de janeiro a agosto de 2009, que influenciaram o resultado final do exercício de 2009, cujo levantamento, segundo o defensor deveria ser todo anulado, este CONSEF em reiteradas decisões tem se manifestado no sentido de que o prazo decadencial obedece ao disposto no art. 173, I do CTN, “*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*”.

Nesta situação em análise, os fatos geradores do imposto, ocorridos no exercício de 2009, teriam como prazo limite para constituição do crédito tributário, dia 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/09/2014, não havia nessa data se configurado a decadência do direito de lançamento do referido crédito tributário.

Ressalto que este é o posicionamento que vem sendo adotado por este Conselho de Fazenda Estadual, do qual não posso me furtar, posto que, com base no Parecer da Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica da Súmula Vinculante nº 08 do STF. Desse modo mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda, quando deverá ser observado o disposto no art. 173, I do CTN.

Assim, o argumento de que parte do período alcançado na Auditoria de Estoques estaria alcançada pela decadência e por consequência todo o levantamento fiscal, não tem acolhida, já que a ocorrência do fato gerador não se encontrava, quando do lançamento fiscal, alcançado pela decadência.

Rejeito a preliminar de mérito de decadência.

Passo à análise do mérito.

A infração 01 decorreu da Auditoria de Estoques, na qual foi efetuado o levantamento quantitativo de estoques, relativa ao exercício de 2009. Está sendo exigido ICMS referente às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais,

consoante os demonstrativos de fls. 05 a 11, acompanhados dos demais de fls. 12 a 13, 14 a 24 (Demonstrativo sintético das entradas), 25 a 35, (demonstrativo das saídas), dentre outros de fls. 36 a 56, e no CD devidamente criptografado, com cópia fornecida ao contribuinte.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Tratando-se de exercício fechado, hipótese que se enquadra ao presente caso, este é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes, no início e no fim do período a ser fiscalizado. Outrossim, no presente caso, foi constatada a omissão de saídas comprovada por meio da documentação fiscal do exercício de 2009, o que é um fato e não uma presunção.

O defendente alega que, no levantamento elaborado pelo fisco, não foram consideradas as perdas, quebras, sempre presentes na atividade que desenvolve, por se tratarem de produtos transportados em vasilhames de vidro, de plástico, e latas. Também que comercializa produtos perecíveis, o que implica no seu descarte, pelo que pede fossem considerados os índices de perda. Contudo, tais perdas deveriam ter sido registradas pelo contribuinte conforme prevê a legislação tributária do Estado da Bahia, de que os ajustes dos estoques devem ser efetuados em um procedimento específico, e se houvesse perdas anormais de mercadorias, os créditos fiscais correlacionados deveriam ter sido estornados ou anulados pelo contribuinte, como reza o art. 100, V do RICMS/97, o que não restou comprovado.

Dessa forma, vez que o autuado não apresentou elementos que comprovassem as perdas de produtos decorrentes de avarias, e de outros fatores, o levantamento fiscal encontra-se dentro das normas estabelecidas na Portaria 445/98, tendo sido efetuado pelo código da mercadoria, ou seja dos produtos acabados e prontos para serem comercializados. Ademais, perdas de produtos acabados são quantificadas e têm que ser documentadas por meio dos competentes documentos fiscais, o que não restou comprovado. O RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores dispõe no art. 61, § 5º que *“Nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, é admitido o 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.”* Assim, a previsão legal restringe-se às bebidas acondicionadas em embalagem de vidro. Não foram apontadas, especificamente, pelo impugnante quais as mercadorias auditadas que estariam nesta categoria.

Constatou também que os produtos possuem códigos individualizados, e foram considerados no levantamento quantitativo de estoques.

Quanto ao equívoco apontado com relação ao produto Coca Cola Pet 1,5 litros com 06 unidades, sob o código 1233, o autuante reconhece que o valor de pauta fiscal não foi indicado, mas ressalta que este equívoco não influencia o resultado do crédito tributário, pois esta mercadoria apresentou omissão de entrada e está sendo exigido omissão de saídas.

Quanto à Coca Cola Pet 2,5 litros, com 04 unidades, em que a pauta fiscal é de R\$ 3,15, totalizando R\$ 12,60 e o fisco teria considerado o valor de R\$ 25,20, este item não está sendo exigido na Auditoria de Estoques, cujo demonstrativo encontra-se nas fls. 05 a 11 do PAF.

Estas foram as únicas alegações quanto a possíveis erros na Auditoria de Estoques, fica a ressalva.

Aplico o disposto no art. 141 do RPAF/99: Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

A multa aplicada está em consonância com a disposição contida na Lei nº 7.014/96, e não cabe a este órgão julgador a declaração de constitucionalidade bem como a negativa de aplicação de ato normativo, a teor do art. 167, I, III do RPAF/BA.

Infração procedente.

A infração 02 decorreu da falta de retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O levantamento fiscal está baseado na documentação apresentada pela empresa, que originou os levantamentos fiscais, quando foi tomado por preço unitário o valor constante na pauta fiscal, conforme previsão do art. 61, III do RICMS/97. Em decorrência da verificação promovida no CD à fl. 61 e das páginas 41 a 46, constato que no levantamento está indicado o número da nota fiscal, produto, base de cálculo com base na pauta fiscal, (refrigerantes), e aplicada a alíquota de 17% para as vendas internas.

Deste modo, diante da clareza dos demonstrativos, e em conformidade com o que determina a legislação do imposto (art. 353, II e 61, do RICMS/BA), julgo que a infração está caracterizada.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Apesar de acompanhar, no mérito, o voto da ilustre relatora, entendo ser necessário fazer algumas considerações sobre o procedimento de auditoria fiscal que resultou na cobrança do imposto lançado no presente Auto de Infração.

Trata-se de auditoria fiscal de contagem do estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes, cerveja, sucos, água mineral e produtos similares.

No roteiro aplicado o auditor tomou por base o mapa de produção do exercício de 2009 (fls. 12/13), que contempla o rol de produtos acabados, de fabricação própria, além da relação de produtos recebidos para revenda, todos incluídos na rubrica "entradas", do demonstrativo que serviu de lastro para a autuação (fls. 7 a 11). O mapa de produção espelha efetivamente as quantidades produzidas na fábrica ao longo do exercício fiscal, mas este fluxo de produção pode ter sofrido quebras, avarias ou perdas após o processo produtivo ou na atividade de venda dos produtos industrializados e que não são refletidas no citado documento. Essa circunstância possivelmente se verificou no caso concreto, todavia não foi objeto de demonstração probatória, em números e dados, por parte do contribuinte. Logo, apesar de ser inerente ao processo industrial as quebras, as avarias ou as perdas de produtos, e diante de ausência de prova material das citadas ocorrências, para a devida quantificação dos ajustes nos estoques, acompanho o voto da Senhora Relatora.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0065/14-1, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 490.169,94**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 318.683,28 e de 60% sobre R\$ 171.486,66, previstas no art. 42, incisos III, e II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO