

A. I. Nº -279757.3008/16-5
AUTUADO -NORSA REFRIGERANTES S.A.
AUTUANTES -EDUARDO TADEU SANTANA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM -IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO -INTERNET - 21. 09. 2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0153-01/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Levantamento quantitativo revisado em razão da não contabilização das movimentações com depósito fechado. Omissão de entradas passou a ser a de maior expressão monetária, mantendo a exigência fiscal por solidariedade até o limite do valor inicialmente exigido. Impossibilidade de realização de lançamento complementar em razão de ter ultrapassado o prazo decadencial. Infração 01 procedente. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO. Resultado da revisão do levantamento quantitativo apontou omissão de entrada superior à omissão de saída, tornando a acusação de falta de retenção nas saídas descabida. Infração 02 improcedente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$1.385.775,28, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

INFRAÇÃO 1 (04.05.02) - falta de recolhimento do imposto relativo à 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, ocorrido no ano de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.151.806,55, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 (04.05.11) – falta de retenção e 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, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ocorrido no ano de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$233.968,73, acrescido de multa de 60%, conforme previsto na alínea "e" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou defesa, fls. 93 a 130, demonstrando a sua tempestividade. O autuado argumenta que os meses de janeiro a novembro de 2011 já

encontram-se homologados, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, e extintos, nos termos do inciso V do art. 156 do CTN.

Além disso, afirma que os valores levantados pela fiscalização não condizem com os seus registros fiscais e contábeis. Diz que há inconsistências nos valores considerados pelo fisco a título de reclassificação de códigos das mercadorias e que não foram considerados a totalidade de operações de saída. Complementa dizendo que não foi considerado o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição.

O autuado explica que a consideração do último mês do levantamento como aquele em que ocorreram as saídas omitidas (dezembro de 2011) é uma presunção. Afirma que o levantamento considerou as movimentações relativas ao período de janeiro a novembro de 2011, contaminando o resultado final, pois já estariam homologados. Entende que a regra contida no inciso I do art. 173 do CTN, cujo prazo para lançamento conta do primeiro dia do exercício seguinte, não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Lembra que o STJ já manifestou entendimento de que havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a do § 4º do art. 150 do CTN.

O autuado também requer a nulidade do auto de infração em razão da não apresentação dos documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, maculando o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza. Diz que este fato prejudica o contraditório e a ampla defesa.

No mérito, o autuado afirma que existem incongruências no tocante aos estoques inicial e final do exercício de 2011. Diz que enviou o SPED do período fiscalizado sem considerar as mercadorias existentes em depósito fechado. Além disso, diz que a fiscalização computou as remessas e os retornos de mercadorias para o depósito. Entende que o fisco devia excluir as operações com o depósito fechado ou levar em consideração os estoques em seu poder. O autuado apresentou o inventário de todas as suas unidades em mídia à fl. 211-A.

Afirma que a movimentação de seu estoque é realizada através da emissão de notas fiscais séries 1, 2 e 3. Diz, ainda, que as notas fiscais séries 4, 5 e 6 referem-se à movimentação de seu depósito fechado.

O autuado revela que em 2011 possuía mais mercadorias em estoque do que aquela considerada pelos autuantes quando da realização do levantamento analítico. Assim, requer perícia para que seja apurado erro de concepção do levantamento fiscal.

O autuado explica que, em decorrência de promoções realizadas, utilizou diversos códigos para controle dos estoques e identificação do produto. Entende que os autuantes deviam fazer os agrupamentos previstos na Portaria nº 445/98.

Dá como exemplo o produto 1065 – FL LT 350 (CX 12), cujo resultado não considerou a troca de materiais, na qual consta a movimentação de todas as mudanças de códigos, em que consta a movimentação de 4.966,00 produtos que deixaram de constar no código 1065. Cita, também, outros exemplos com as mercadorias “1528 – SP 2.zero LT 350 (cx 12) RV”, “KT LT 350 (cx 12)”, “915 - SCH TON LT (cx 06)” e “594 – FU LT 350 (cx 12) RV”.

O autuado indica erro no levantamento analítico do produto de código 606 que aumentou a suposta omissão de saída. Diz que no mês de abril de 2011 os autuantes registraram a saída de 43.671 unidades. Entretanto, ressalta que os autuantes não incluíram as notas fiscais com CFOP 5949 que totalizaram 1.532 unidades, conforme documento em mídia à fl. 237-A.

Diz que a quantidade de saídas vinculadas ao produto 325 também está equivocada. Apresenta planilha denominada “Norsa_2011_04_saídas” que traz a composição do referido montante e lista todas as notas fiscais.

Conclui que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. Repete que realizou saídas de mercadorias regularmente documentadas que não foram consideradas quando da realização do levantamento analítico de estoques.

Reitera que os autuantes não consideraram as perdas e devoluções ocorridas. Anexou em CD à fl. 237-A a contabilização de todas as perdas e o laudo técnico que demonstra o coeficiente de perdas. Alega que a legislação já admite a ocorrência dessas perdas ao determinar a redução de 1% da base de cálculo da substituição tributária, conforme § 5º do art. 61 do RICMS/97. Requer perícia para verificar se os autuantes consideraram o índice de perdas da atividade.

Alega, ainda, que as multas não podem ser aplicadas nos patamares indicados, pois não há comprovação de flagrante intuito de fraude e pela exorbitância do percentual aplicado, em violação ao princípio constitucional do não-confisco. Requer o reconhecimento da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, a sua redução a patamar razoável entre 20 e 30%.

Apela para o benefício da dúvida. Cita o art. 112 do CTN para requerer que se aplique a interpretação mais favorável, julgando improcedente o auto de infração.

O autuante Agilberto Marvila prestou informações das fls. 240 a 243. Discorda da alegação de decadência. Afirma que a alegação de cerceamento de defesa é mera procrastinação. Diz que entregou todos os demonstrativos mediante recibo (fl. 88).

Afirma que considerou como estoque inicial e final as quantidades consignadas no registro de inventário (fls. 48 a 86) e não a que foi informada no SPED. Complementa dizendo que não considerou no levantamento quantitativo as movimentações com o depósito fechado (CFOP 1905, 1906, 1907 e 5905), conforme arquivos denominados “Norsa 2011_01_Entradas” e “Norsa 2011_01_Saídas”, em mídia à fl. 87.

O autuante informa que realizou as devidas reclassificações com base no mapa de produção, nas notas fiscais de entrada e saída e no livro registro de inventário, observando sempre as quantidades e descrição de cada mercadoria, conforme 10ª coluna do demonstrativo de fls. 8 a 13.

Contrapõe o autuado afirmando que a mercadoria de código 606 tiveram as suas saídas ocorridas em abril de 2011 consideradas no levantamento quantitativo, conforme demonstrativo “Norsa_2011_04_Saídas” em mídia à fl. 87. Como também considerou as saídas da mercadoria com código 325.

Diz, ainda, que considerou todas as perdas e quebras informadas pelo autuado, registradas com a emissão de notas fiscais com CFOP 5927. Requer a procedência da ação fiscal.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal solicitou em diligência que os autuantes revisassem o levantamento quantitativo e os demonstrativos de débito considerando as movimentações de entrada e saída de mercadorias entre o estabelecimento do autuado com o depósito fechado e considerando as saídas indicadas no arquivo denominado “Notas não consideradas MAT 606”.

Os autuantes, em atendimento à diligência, apresentaram informação fiscal às fls. 254 e 255. Confirmaram que não consideraram as perdas informadas pelo autuado na mídia à fl. 237-A, pois não ocorreu a baixa através do CFOP 5927. Disseram que retificaram a fórmula do arquivo “Norsa_2011_04_saídas”, conforme requerido pelo autuado à fl. 118.

Alertaram que incluíram a movimentação com o depósito fechado, conforme requerido na diligência, ressaltando que tal procedimento resultou em elevação do montante exigido. Explicaram, também, que refizeram os agrupamentos nos termos sugeridos pelo autuado das fls. 114 a 117. Confirmaram, ainda, a inclusão no levantamento das notas fiscais relacionadas no arquivo denominado “Notas fiscais não consideradas MAT 606.xlsx”, referente à mercadoria CC LT 250 (CX12) MINI.

Desse modo, apresentaram os novos demonstrativos que resultaram na exigência de R\$8.890.207,89 para a infração 01 e de R\$1.727.613,53 para a infração 02.

O autuado apresentou manifestação das fls. 264 a 273. Lembra que os autuantes na informação fiscal apresentada apenas retificou os agrupamentos dos diversos códigos das mercadorias, não tendo ajustado o levantamento para incluir os estoques existentes nos depósitos fechados e não considerando o índice de perdas normais inerente à atividade, majorando os valores do ICMS inicialmente reclamados.

Entende que foi equívoco da autuação incluir no levantamento as movimentações com o depósito fechado sem, contudo, considerar os estoques inicial e final no respectivo depósito. Diz que os autuantes já tinham incluído no levantamento as movimentações com o depósito e duplicaram os lançamentos com a diligência requerida, razão pela qual ocorreu a majoração da exigência fiscal. Cita, como exemplo, os quantitativos do produto com código 713 – CC PET 2,5 L G CX/06, em que os estoques inicial e final foram diminuídos na exata quantidade indicada como pertencente ao depósito fechado, sendo verificado resultado idêntico em relação aos demais produtos existentes em estoque no depósito.

O autuado reitera que as perdas normais não devem ser desprezadas em razão de não terem sido emitidas notas fiscais com CFOP 5927. Conclui que não ocorre o fato gerador do ICMS nas perdas e que caberia aos autuantes provar que as perdas foram anormais.

Requer a nulidade do auto de infração por considerar que a diligência fiscal promoveu um refazimento do lançamento, pois os valores dos estoques inicial e final, bem como das operações de saídas, estão divergentes do lançamento original.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que veda o confisco, informo que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas na alínea "e" do inciso II e no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação da decadência do direito da fazenda pública exigir crédito tributário referente aos meses de janeiro a novembro de 2011, já que o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2016.

Visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado (PGE) expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, nos termos do Decreto nº 11.737/09, consolidando a orientação jurídica na esfera administrativa de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável, devendo ser contado o prazo com fundamento no art. 173, inc. I do CTN.

Ainda de acordo com a PGE, esse entendimento deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que foi editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF, dando substrato jurídico para negação à aplicação da norma prevista no art. 107-B, § 5º, do COTEB.

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque. Assim, não há como relacionar qualquer pagamento efetuado pelo autuado aos fatos geradores que são objeto das infrações deste Auto de Infração. Os fatos geradores porventura omitidos pelo autuado tem o prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua ocorrência.

Não se constitui em presunção a indicação da data de 31/12/2011 como o da ocorrência da infração no presente Auto de Infração, decorrente de levantamento quantitativo de estoque. O § 2º do art. 39 do RPAF estabelece que, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado. Nos levantamentos quantitativos de estoque em exercício fechado não é possível identificar os meses em que ocorreram as omissões detectadas, devendo ser aplicada a regra citada do RPAF por se constituir em data de ocorrência que mais favorece ao contribuinte.

Também rejeito o pedido de nulidade sob a argumentação de que houve prejuízo ao contraditório e à ampla defesa pelo fato dos autuantes não apresentarem cópia dos documentos fiscais relativos às entradas e saídas ocorridas durante o ano de 2011, indicados nos arquivos inseridos no CD à fl. 87. Todos os documentos relacionados nos arquivos e que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoques estão na posse do autuado e são de total conhecimento dele. Todos os dados essenciais dos documentos fiscais estão indicados nos arquivos, permitindo ao autuado a sua conferência e pleno exercício do seu direito de defesa e contraditório.

Não procede a alegação do autuado acerca de incongruências dos valores dos estoques inicial e final de 2011 existentes nos demonstrativos produzidos pelos autuantes, em razão do SPED por ele fornecido não refletir os estoques existentes no depósito fechado. Os valores dos estoques inicial e final não foram obtidos pelos autuantes das informações prestadas pelo autuado no SPED, mas do próprio registro de inventário, conforme cópias das fls. 57 a 86, e foram transportados para o demonstrativo de cálculo das omissões de mercadorias (fls. 08 a 13).

Indefiro o pedido de perícia para apuração de erro no levantamento fiscal. Não há nos autos evidências de erros cometidos pelos autuantes na elaboração dos demonstrativos. Os estoques inicial e final foram obtidos do registro de inventário do autuado. As entradas e saídas de mercadorias tomaram por base os próprios documentos fiscais escriturados pelo autuado, conforme relação anexa em CD à fl. 87, com descrição de todas as informações necessárias para a apuração do imposto.

Os autuantes realizaram todos os agrupamentos sugeridos pelo autuado em sua defesa das fls. 114 a 117. As diferenças apontadas pelo autuado na manifestação, após a apresentação da informação fiscal em atendimento à diligência requerida pela 1ª JF, aponta diferenças que correspondem à contabilização da movimentação do estabelecimento do autuado para o depósito fechado, sendo consequente que correspondam a valores idênticos aos que aumentaram ou diminuíram o estoque no depósito fechado.

No mérito, em relação à infração 01, a diligência requerida pela 1ª JF buscou corrigir incorreções observadas no levantamento fiscal. De acordo com o § 1º do art. 330 do RICMS/97, o livro Registro de Inventário deve ser utilizado em todos os estabelecimentos do contribuinte que mantiverem mercadorias em estoque. Assim, tanto o estabelecimento em que foi apurada a presente exigência fiscal quanto o depósito fechado devem possuir livro de inventário próprio.

Desta forma, as movimentações do estabelecimento autuado para o depósito fechado deveriam ser incluídas originalmente no levantamento fiscal. Ao contrário do que afirma o autuado, o estoque existente no depósito fechado não deve ser considerado no presente levantamento, pois são estabelecimentos autônomos e a apuração do imposto exigido deve ser feita por estabelecimento.

No presente lançamento foi detectado omissões de entradas e omissões de saídas, conforme demonstrativo das fls. 08 a 13. Como a omissão de saídas foi maior do que a omissão de entradas, a exigência recaiu sobre a omissão de saídas, conforme definido no art. 13 da Portaria nº 445/98.

Entretanto, após os ajustes requeridos em diligência da 1ª JF, o valor das omissões de entradas superou o das omissões de saídas. Como as duas omissões estão devidamente apresentadas no

demonstrativo de cálculo das omissões, a exigência do imposto deve recair sobre o valor de maior expressão monetária, ainda que haja constatação no curso do processo de que a omissão efetivamente ocorreu em situação diversa da originalmente indicada.

Porém, o valor das omissões de entrada se revelou bem superior ao valor das omissões de saídas, que inicialmente prevaleceu. Assim, como não é possível o agravamento da exigência fiscal no lançamento original, a solução seria a indicação de realização de lançamento complementar. Ocorre que o valor correspondente ao agravamento da infração não poderá ser objeto de instauração de novo procedimento fiscal em razão da decadência do direito do Estado em exigir o imposto já ter sido consumada.

Os autuantes agiram corretamente em considerar somente as perdas que efetivamente constaram da emissão de notas fiscais com CFOP 5927. O lançamento efetuado a título de baixa de estoque deve ocorrer para qualquer tipo de perda, seja ela normal ou anormal. Não pode o autuado alegar a existência de perda normal para sua atividade para justificar a diferença de estoque detectada no presente lançamento tributário. A baixa do estoque implica no necessário estorno do respectivo crédito fiscal vinculado à entrada da mercadoria ou dos insumos utilizados na sua produção. A alegação de existência de perdas normais não implica em sua efetiva ocorrência.

Assim, reconheço como procedente a infração 01 no valor de R\$1.151.806,55, em razão de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, devido pelo autuado na condição de responsável por solidariedade, conforme demonstrativo das fls. 256 a 258 (frente e verso).

Em relação à infração 02, considero improcedente a infração em razão do demonstrativo apresentado após diligência fiscal ter mudado o resultado do levantamento quantitativo de estoque de omissão de saídas para omissão de entradas. Assim, não pode prosperar a acusação de falta de retenção do ICMS nas operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

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 nº **279757.3008/16-5**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.151.806,55**, acrescido de multa de 100%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 169 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS. – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR