

A. I. Nº. - 232884.0016/18-2  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S/A  
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15/04/2020

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0018-01/20**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO NORMAL. OMISSÕES TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA – A DAS ENTRADAS. Nos termos da Portaria 445/98, detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o imposto com base na diferença de maior expressão monetária, que no caso concreto foi a das entradas (artigos 12 e 13, II, “b”; infração 01). Infração 01 parcialmente elidida, em virtude de revisão nos cálculos do valor devido. 2. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SIBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 2.a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 2.b) RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. Na hipótese de omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do gravame devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (art. 10, I, “a”, infração 02), e o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio contribuinte, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, previstos no Anexo 01 do RICMS/12, deduzida parcela a título de crédito (art. 10, I, “a”, infração 03). Infrações 02/03 parcialmente elididas, em virtude de revisão nos cálculos dos valores devidos. Rejeitada a prejudicial de decadência. Indeferido o pleito de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado no dia 28/12/2018 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 631.455,29, sob acusação do cometimento das 03 (três) irregularidades a seguir discriminadas:

Infração 01 – Falta de recolhimento, constatada pela omissão tanto de entradas quanto de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, sob a presunção legal de que o autuado, ao não registrá-las, efetuou os respectivos pagamentos com receitas não declaradas do mesmo exercício. Trata-se de auditoria de estoques de exercício fechado (2013). R\$517.725,69 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Infração 02 - Falta de recolhimento do tributo, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sem documentos

fiscais e sem escrituração, de acordo com o levantamento quantitativo de estoques do ano de 2013. R\$ 69.411,96 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Infração 03 - Falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado conforme margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sem documentos fiscais e sem escrituração, nos termos do levantamento quantitativo de estoques do ano de 2013. R\$44.317,64 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

O contribuinte, tendo sido cientificado no dia 28/12/2018 (fl. 03), ingressa com defesa às fls. 38 a 70. Com fulcro em jurisprudência e nos artigos 150, § 4º; 156, V e VII do CTN (Código Tributário Nacional), suscita prejudicial de mérito, sob o argumento de que ocorreu a extinção do crédito, devido à fruição do prazo decadencial.

No mérito, entende que o lançamento não procede, em virtude de diversos motivos.

1- Desconsideração do “desmembramento” de produtos em outros códigos. Afronta à Portaria 445/98 (art. 3º, III).

Trata-se de prática corriqueira, como, por exemplo, nas promoções “leve mais e pague menos”, embalagens comemorativas, atendimento por meio de máquinas etc., o que leva à existência de códigos diversos para o mesmo produto (planilha de fls. 51/52).

Ressalta, ainda, outro suposto equívoco cometido pelo auditor, o de não ter atentado para alguns casos nos quais a embalagem em que a mercadoria foi adquirida não é a mesma utilizada quando da venda, razão pela qual solicita a realização de diligência ou perícia.

2- Desconsideração de diversas operações quando da apuração do valor devido.

De acordo com o que assinala à fl. 54, o autuante, “embora faça referência de que desconsiderou o CFOP 1.906, quando da análise do estoque, assim não procedeu, vez que o mantém no lançamento fiscal, gerando, por sua vez, uma entrada maior do que deveria”.

As fls. 55 a 61, expõe códigos, operações e mercadorias consideradas no levantamento quantitativo como se tivessem o condão de movimentar o estoque, o que não corresponde à realidade.

3- Perdas e quebras.

Reporta-se, com arrimo nos artigos 61, § 5º e 289, § 13 do RICMS/12, bem como em Decisões administrativas e em laudo técnico (documento 03), aos produtos “consumidos no próprio estabelecimento”, ao vencimento da validade e consequente devolução, às perdas nos processos de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição, quebras de estoque etc.

Por fim, alega que a multa é exorbitante, motivo pelo qual pede redução ou cancelamento, pugna pela utilização da regra *in dubio pro contribuinte* (art. 112 do CTN), e encerra requerendo o acolhimento das razões defensivas.

Na informação fiscal, de fls. 213 a 215, o auditor não concorda com a tese de decadência e, quanto ao mérito, analisa a impugnação na forma em que foi organizada:

1- Desconsideração do “desmembramento” de produtos em outros códigos. Afronta à Portaria 445/98 (art. 3º, III).

Ressalta que, ao se defender, o sujeito passivo confessou o cometimento da irregularidade de que trata o art. 42, XIII-A, “e”, item 1.1 da Lei do ICMS/BA: adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente.

Quanto à planilha colacionada às fls. 51/52, esclarece que os códigos 1.926 e 5.926 dizem respeito aos lançamentos efetuados a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação.

Por isso, procedeu à reclassificação dos códigos ali informados.

2- Desconsideração de diversas operações quando da apuração do valor devido (o defensor alegou que o autuante, “embora faça referência de que desconsiderou o CFOP 1.906, quando da análise do estoque, assim não procedeu, vez que o mantém no lançamento fiscal, gerando, por sua vez, uma entrada maior do que deveria”. Também discriminou códigos, operações e mercadorias consideradas no levantamento quantitativo como se tivessem o condão de movimentar o estoque, o que não corresponde à realidade).

Deduz do levantamento os valores referentes às operações realizadas sob os CFOPS 1.906, 1.415, 1.918, 1.949, 5.415, 5.917, 5.923 e 5.949.

### 3- Perdas e quebras.

O art. 289, § 13 do RICMS/12 cuida de operações realizadas por fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, o que não possui relação com a presente lide.

Como se comprova no demonstrativo de fls. 09 a 11, não fizeram parte da autuação quaisquer mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, comercializadas em embalagens de vidro (figuras de fl. 215).

Infrações 01 e 02 revisadas, respectivamente, de R\$517.725,69 para R\$209.249,41 e de R\$69.411,96 para R\$7.290,70 (fl. 215).

Uma vez intimado (fl. 221), o defensor se manifesta às fls. 224 a 232, afirmando que a tabela de fls. 51/52 é meramente exemplificativa, sendo dever do Fisco efetuar as correções para as demais mercadorias e operações.

Ao contrário do que aduziu o auditor, entende que não cometeu qualquer ilegalidade atinente à adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço (art. 42, XIII-A, “e”, item 1.1 da Lei do ICMS/BA), tanto que houve revisão para menor do valor inicialmente lançado.

Em seguida, traz o mesmo argumento no que tange às informações de fls. 55 a 61, ou seja, de que são exemplificativas, devendo o fiscal tomá-las como um mero paradigma para uma correção geral.

Reitera as argumentações concernentes às perdas, juntamente com os pedidos da impugnação.

Ao prestar a segunda informação, de fls. 235-B a 238, o autuante reconhece que na manifestação foram apontados fatos não observados na revisão anterior (fl. 235-B).

Repete o que já havia dito e retifica as exigências consubstanciadas nas infrações 01, 02 e 03, respectivamente, de R\$517.725,69 para R\$197.469,79, R\$69.411,96 para R\$4.525,16 e R\$44.317,64 para R\$7.290,70 (fl. 215).

Às fls. 247 a 251, o autuado limita-se a ratificar os argumentos e pedidos já apresentados, o que foi assinalado pelo auditor à fl. 253 (verso).

## VOTO

Segundo o art. 39, § 2º do RPAF/99, na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, que na contenda em análise foi o exercício de 2013.

Por conseguinte, tendo sido o sujeito passivo notificado da lavratura do ato no dia 28/12/2018 (fl. 03), não ocorreu a fruição do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional).

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários para o julgamento estão presentes nos autos. Fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pleito de realização de diligência ou perícia.

No mérito, o impugnante sustentou a sua linha de argumentação nas seguintes teses: 1- desconsideração do “desmembramento” de produtos em outros códigos - afronta à Portaria 445/98 (art. 3º, III); 2- desconsideração de diversas operações quando da apuração do valor devido; e 3- ocorrência de perdas e quebras.

As três imputações tratam de omissões de entradas.

Nos termos da Portaria 445/98, detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o imposto com base na diferença de maior expressão monetária, que neste caso foi a das entradas (artigos 12 e 13, II, “b”; infração 01).

Na hipótese de omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do gravame devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (art. 10, I, “a”, infração 02), e o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio contribuinte, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, previstos no Anexo 01 do RICMS/12, deduzida parcela a título de crédito (art. 10, I, “a”, infração 03).

Portanto, não cabe apreciar a alegação de ocorrência de perdas, pois, em se tratando de omissões de entradas, ainda que acolhida, resultaria em reforma para pior, em detrimento do impugnante, o que não é permitido no ordenamento jurídico brasileiro.

Uma vez que não fez parte da peça inicial, também não pode ser submetida ao presente julgamento a acusação de “confissão” de cometimento da irregularidade de que trata o art. 42, XIII-A, “e”, item 1.1 da Lei do ICMS/BA: adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente.

As falhas constantes do levantamento inicial, acima indicadas e relatadas, foram objeto de duas revisões levadas a efeito pela Fiscalização, que admitiu, em relação ao levantamento quantitativo como um todo, ter desconsiderado algumas operações quando da apuração do valor devido.

Por meio de reclassificação, observou o fato de que os códigos fiscais de operação 1.926 e 5.926 dizem respeito aos lançamentos efetuados a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação.

Relativamente à multa, este órgão não tem atribuição legal para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior (art. 167, I e III do RPAF/99).

Não há dúvidas aptas a ensejar a aplicação do art. 112 do CTN.

Acolho a revisão de fl. 215, elaborada pelo auditor, de modo que os valores das infrações 01, 02 e 03 restem modificados, respectivamente, de R\$517.725,69 para R\$197.469,79, R\$69.411,96 para R\$ 4.525,16 e R\$ 44.317,64 para R\$7.290,70.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$209.285,65.

## 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 232884.0016/18-2, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S/A**, devendo ser intimado o sujeito passivo para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$209.285,65**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 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 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR