

A. I. N° - 232884.0013/19-1
AUTUADA - NORSA REFRIGERANTES S/A
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.05.2025

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0069-05/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL E POR ANTECIPAÇÃO. Infrações 01 e 02. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – no presente caso, a das operações de saídas. Revisão fiscal desenvolvida por estranho ao feito manteve a integralidade do valor inicialmente levantado. Afastado o pedido de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Antes de apresentar o relatório propriamente dito, vale inicialmente salientar que foram adotadas as premissas estipuladas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto a adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adotando-se um formato adaptado para as sessões virtuais.

Duas irregularidades foram formalizadas pela auditoria em 28.11.2019, num total histórico de **R\$ 886.292,67**, afora acréscimos:

Infração 01 – cód. 04.05.02: falta de pagamento de imposto em face de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem escrituração, decorrente do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 878.326,63.

Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 2º, I, e 23-B da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 83, I, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei atrás mencionada.

Infração 02 – cód. 04.05.11: falta de retenção e pagamento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, em operações sem a emissão de documentos fiscais e registro na escrita, identificadas através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Cifra de R\$ 7.966,04.

Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 8º e 23, II, da Lei nº 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei atrás mencionada.

A data da ocorrência em ambas as infrações foi 31.12.2014.

Autuante anexa, dentre outros documentos, termo de início de fiscalização, intimação para apresentação de livros e documentos, demonstrativo do cálculo das omissões de mercadorias, resumo das entradas, notas fiscais de entradas (em excertos), resumo das saídas, notas fiscais de saídas (em excertos), preço médio das saídas por item, EFD – Registro de Inventário em 31.12.2013 e 31.12.2014 (em excertos), além de CD contendo na inteireza todos os demonstrativos citados e respectivo recibo do autuado (fls. 39/40).

Cientificado regularmente do lançamento em 29.11.2019, contribuinte apresenta impugnação em 30.01.2020, oportunidade em que:

Propugna pela decretação da decadência, à luz do art. 150, § 4º, do CTN, considerando que, em se tratando de levantamento de estoques, o resultado final da autuação sofreu a incidência direta das operações ocorridas no período de janeiro a outubro de 2014. Assim, a presunção de que as alegadas omissões decorrentes da análise dos estoques ocorrerem só em 31.12.2014 ressaem descabidas. Logo, tem a presente autuação conclusões contaminadas por movimentações ocorridas em períodos fiscais já homologados e inexigíveis. Cita como suporte decisões administrativas e judiciais.

Defende a improcedência da autuação porque a fiscalização desconsiderou a totalidade das operações efetuadas, não abarcando os dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário, de modo a prejudicar a sua clareza. Neste sentido, encarta um quadro comparativo no qual aponta, exemplificativamente, divergência entre as saídas declaradas no SPED e as saídas apontadas na autuação. Pede, ao cabo, a nulidade da cobrança por cerceamento de defesa.

Adverte que o trabalho fiscal deixou de atentar para o detalhe de que algumas mercadorias podem ser identificadas por mais de uma denominação ou, ainda, comportar vários subgrupos ou diversas referências, inobservando o que estabelece a própria Port. 445/98, art. 3º, III. E apensa demonstrativo no qual aponta produtos com mesma descrição (ou assemelhada) e códigos de entrada e saída diferentes. Aponta também que o trabalho fiscal não atentou para a diversidade entre a embalagem adquirida e a revendida. Reproduziu, nesse sentido, decisões administrativas.

Pondera que o levantamento quantitativo não levou em conta as perdas e quebras ocorridas, apresentando laudo técnico que quantifica o coeficiente de perda padrão dos seus produtos. Também apresenta precedentes administrativos.

Ao lado da contestação do valor do imposto cobrado, sustenta a exorbitância da multa aplicada, sob o pálio de significar confisco, reproduzindo pronunciamentos das Cortes Superiores e do TJ do Rio Grande do Norte. Ademais, invoca o art. 112 do CTN, a partir do qual deve-se beneficiar o contribuinte quando houver dúvida na interpretação da norma jurídica.

Juntam-se na peça impugnatória provas de representação legal e laudo técnico aferidor das perdas, com seus apêndices e anexos, entre outros documentos.

Nas suas informações fiscais, o autuante:

Esclarece que a ação fiscal afetou exclusivamente as operações de revendas de mercadorias praticadas pelo estabelecimento e que todos os levantamentos produzidos foram entregues na íntegra para o contribuinte em mídia digital.

Discorda de ter havido decadência, entendendo que a data da ocorrência do fato gerador no levantamento quantitativo de estoques foi 31.12.2014.

Diverge de haver nulidade porque a demonstração do débito foi sobejamente efetivada em planilhas eletrônicas analíticas. E que em se tratando de conversão de quantidades, quem define a unidade de medida é a autuada.

No mérito, pondera que não foram todas as entradas e saídas que movimentam os estoques as que foram consideradas para efeito da auditoria de estoques, retirando muitas delas, a exemplo das mercadorias enviadas para armazenamento e depósito fechado – CFOP 5905. E que o quadro apresentado pela empresa não se fez acompanhar de um demonstrativo analítico.

Afirma que foram seguidas todas as orientações normativas constantes da Port. 445/98 e mostrou exemplos em que códigos de produtos foram agrupados, assinalados na coluna “Reclassif Códigos” das planilhas do auto de infração.

Quanto as perdas, menciona que todas elas foram computadas na auditoria de estoques, efetuadas pela própria empresa sob o CFOP 5927.

Submetida a questão ao crivo deste Colegiado, decidiu-se converter o PAF em diligência no intuito de:

“Considerando o que foi alegado **na impugnação e na sustentação oral**, para bem prestigiar a verdade material e garantir a ampla defesa, decidiu este Colegiado converter este PAF em diligência no intuito dele seguir para a unidade fazendária de origem para que **auditor estranho ao feito revise a auditoria de estoques** efetuada, levando em conta os seguintes aspectos, **em relação aos produtos que apontaram omissões de saídas**:

Verificar se o levantamento quantitativo total ou parcialmente excluiu ou incluiu as operações caracterizadas pelas movimentações de mercadorias (saídas e retornos) destinadas para depósito fechado e armazém geral.

Verificar se a auditoria de estoques, para adquirir maior consistência, deve considerar as movimentações de mercadorias marcadas pelos CFOPs 1949, 2949, 3949, 5949, 6949 e 7949.

Verificar se a empresa, na forma dos arts. 83 e 312 do RICMS-BA, contabilizou perdas, quebras ou extravios para os produtos que acusaram omissões de saídas, adotando-se o “***CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração***”, e se tais ocorrências foram consideradas na auditoria de estoques realizada.

Feitas todas estas verificações, refazer os demonstrativos ou confirmar os já efetivados pelo i. autuante, explicitando em informativo fiscal as razões pelas quais produziu ou manteve os demonstrativos das diferenças de estoques.

Em seguida, ***caso não surja a necessidade do órgão de preparo da unidade fazendária de origem ouvir novamente a contestante, sobretudo se novos demonstrativos fiscais forem produzidos, entre outras situações, hipótese em que deve se reabrir o prazo de 60 (sessenta) dias para a empresa produzir nova defesa***, deve o processo retornar a este Conselho para prossecução instrutória”.

Neste sentido, o contribuinte é intimado para se manifestar, oportunidade em que reitera suas razões defensivas, especialmente a necessidade de considerar no levantamento fiscal as operações com CFOPs terminados em 49 e as perdas contabilizadas sob o CFOP 5927.

O Auditor estranho ao feito designado mantém o levantamento fiscal inicial, retrucando que as movimentações com CFOPs terminados em 49 envolvem itens que não são mercadorias e as perdas contabilizadas foram computadas corretamente na auditoria inicial.

Sorteado o processo para a minha relatoria.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos.

É o relatório.

VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

Inexistem defeitos de representação.

Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Inicialmente, como prejudicial de mérito, argui-se estar a postulação fiscal tragada pelos efeitos decadenciais.

Segundo a impugnante, o resultado final da autuação sofreu a influência direta das operações ocorridas entre janeiro e outubro de 2014, com lavratura em 28.11.2019 e ciência no dia seguinte. Destarte, há que se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN, com termo inicial da decadência contado do fato gerador.

Todavia, não se pode olvidar que a cobrança decorre de omissão de operações mercantis tributáveis, só detectadas depois que o fisco empreendeu auditoria no estabelecimento e

constatou as diferenças de estoque.

Neste espectro, não tinha o sujeito ativo condições de identificar de imediato a evasão fiscal, automaticamente, apenas com base nos documentos fiscais emitidos, mas só depois que verificações nas suas movimentações de entradas e saídas de mercadorias, com inventário respectivo, fossem efetivadas.

Em se tratando de omissão de receitas tributáveis, o comando decadencial há de ser o previsto no art. 173, I, do *Codex Tributário*.

Assim já se manifestou a d. PGE, em sede de Incidente de Uniformização protocolado sob o nº 2014147695-0, cujo trecho merece transcrição:

“(i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (**omissão de operação ou prestações de serviços tributáveis**), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN...”

Neste fio, a contagem do prazo decadencial começou em 01.01.2015 e se encerraria em 31.12.2019. A ciência do lançamento de ofício se deu dentro deste interregno.

Isto posto, afasta-se o pedido empresarial de decretação da decadência.

Ainda em preliminar, rejeita-se o fundamento da cobrança estar pautada em meras presunções, posto o levantamento fiscal divergir do registrado no SPED. Ao contrário: verifica-se nos autos fundamentação suficiente para compreender-se o que está sendo exigido e detecta-se a presença de elementos instrutórios que dão suporte à postulação fiscal, pelo menos suficientes para atestarem que não se cobra o tributo apenas calcado em signos presuntivos. Tanto é que a impugnante soube defender-se da postulação fiscal. Já se tais elementos corroboram a autuação, será tema a ser enfrentado no mérito.

Por outro lado, embora não tivesse sido agitado destacadamente, indefere-se o pedido de realização de prova pericial ou qualquer outro pedido de diligência, além daquelas já realizadas nos autos. Não há motivos para se autorizar a produção de prova técnica, por ser a questão resolúvel com base na documentação acostada no processo, tanto pela auditoria como pela empresa, independente da atuação de terceiro especializado em matéria fiscal e contábil. Mesmo assim, auditor estranho ao feito manifestou-se a título de revisão fiscal.

Assim, não se vê a presença dos requisitos previstos no art. 123, § 3º, c/c o art. 145, ambos do RPAF-BA que justifiquem a produção de prova técnica, muito menos evidência de erros que requeiram um exame aprofundado dos dados, além daquele já empreendido pela unidade fazendária de origem.

Ainda preliminarmente, consigne-se a desnecessidade de se aplicar os índices percentuais de perdas previstos na Port. 445/98. Isto porque a própria empresa já deu tratamento fiscal-contábil às suas “quebras”, conforme se vê nos levantamentos fiscais, explicitado amiúde quando do enfrentamento do mérito. A consideração dos índices previstos na norma atrás mencionada só possui cabimento quando o estabelecimento comercial deixa de escriturar as perdas nos seus estoques que possam distorcer eventuais levantamentos quantitativos. Este não é o caso deste PAF.

Ingressando-se no mérito, a apreciação das infrações 01 e 02 será feita conjugadamente, uma vez que ambas resultam da auditoria de estoques que foi desenvolvida pela fiscalização e que detectou as diferenças de imposto apontadas no lançamento de ofício, em face da omissão de saídas tributáveis.

Fundamentalmente, três argumentos defensivos são apostos pela autuada para desnaturarem a exigência tributária.

O primeiro deles visa desqualificar o levantamento quantitativo porque as saídas registradas no SPED diferem das saídas apontadas nos levantamentos fiscais. E, como arrimo, apresenta um pequeno quadro à fl. 56, que procura demonstrar tal divergência.

Vale anotar que nem todas as saídas registradas na escrita servem de lastro para a auditoria reservada para acusar eventuais receitas tributáveis omitidas. Meras movimentações de entradas e saídas de produtos para armazenamento ou depósito fechado não entram neste cômputo. Daí as diferenças entre o SPED – que engloba todo e qualquer tipo de movimentação – e as saídas afetadas pelo lançamento fiscal.

Não se desincumbiu a autuada de apresentar um demonstrativo analítico no qual apontasse a auditoria ter deixado de referenciar CFOPs que obrigatoriamente teriam que constar no levantamento quantitativo. Isto inclusive foi ratificado pelo revisor fiscal.

Destarte, improcede o argumento defensivo.

Em segundo lugar, sustenta a defendente que a auditoria ignorou o fato do mesmo produto possuir vários códigos de controle ou denominações dentro da sua contabilidade, o que acabou comprometendo o resultado obtido pelo fisco. E trouxe às fls. 61 e 62 um pequeno quadro em que mostra isso, inclusive fazendo ver que a Port. 445/98 manda agrupar como se fosse um único item aquela mercadoria que comporte subgrupos ou várias referências.

Todavia, foi assim que a auditoria se desenvolveu. Esta seguiu a lógica do agrupamento prevista no citado ato normativo. Tanto é que os demonstrativos encartados às fls. 13 a 15 apuram tal possibilidade de reagrupamento de mercadorias com estas especificidades; neste sentido, consulte-se a coluna “Reclassif Códigos”.

No informativo fiscal alguns exemplos deste procedimento foram apurados: o código 1728 reclassificado para o código 1605. O 1727 para o 1604. O 1729 para o 1606. O 1667 para o 1291. O 1669 para 1292.

A contestação efetuada pela autuada não teve o condão de desconstituir eventuais agrupamentos feitos pela fiscalização que pudessem comprometer esta técnica de auditoria, com previsão na Port. 445/98.

Também por este lado não procede o argumento defensivo.

Em terceiro lugar, alega-se que não foram consideradas no levantamento quantitativo as perdas de estoque ocorridas com os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado. Isto também causa diferenças fictícias de estoque, segundo alega a empresa.

Não é isso que se vê nos levantamentos produzidos pelo autuante. Aplicando-se um **filtro** nas planilhas que advieram da auditoria de estoque, especificamente voltados para os seus documentos fiscais de saídas, conforme mídia digital apensada, verifica-se que a empresa dera tratamento adequado às suas “quebras”, emitindo notas fiscais sob o **CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração**. **E a fiscalização considerou isso na apuração das omissões.**

Portanto, em homenagem ao princípio da verdade material, as perdas e quebras do processo comercial de revenda de mercadorias foram consideradas quando do desenvolvimento da auditoria de estoques. O laudo técnico padrão, **produzido em anos anteriores ao alcançado neste PAF**, apenas confirma a necessidade de as quebras serem contabilizadas, com base em coeficientes reais, como já adotado através da emissão de notas fiscais com o CFOP 5927.

Por último, reafirme-se, as operações classificadas nos CFOPs com final 49 envolvem itens que podem não ser mercadorias comercializadas pela empresa, vez que neste enquadramento estão outras entradas e outras saídas, sob diversos títulos, a exemplo de peças, sobressalentes ou materiais de uso e consumo. Considerar tais operações seria uma temeridade, do ponto de vista da tecnicidade da auditoria de estoques, no sentido de incluir entradas e saídas que possam descredibilizar eventuais omissões identificadas.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de produtos do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como dados fiscais-contábeis os

quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A legislação determina que, na auditoria de estoques, quando da apuração da base de cálculo, forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

Ademais, detectadas omissões, é devido o imposto por substituição tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” da citada Portaria. Isto está cobrado na infração 02.

Os procedimentos relacionados com o levantamento quantitativo não merecem retoques, até porque não foi o sujeito passivo específico em apontar eventuais inconsistências. Os seus argumentos defensivos já encontraram a apreciação adequada, inclusive por parte do revisor fiscal, e não merecem ser acolhidos.

Infrações subsistentes.

No que toca a alegação de inconstitucionalidade e exorbitância das multas, falece competência a este Colegiado examinar se dispositivo de lei estadual está de acordo ou não com a Carta Federal em vigor. Há vedação expressa no art. 167, I, do RPAF-BA.

Inexistem dúvidas quanto à interpretação dos dispositivos aplicados pela fiscalização. Sanções mantidas nos percentuais de 100% para a infração 01 e 60% para a infração 02.

Ex positis, o auto de infração é julgado PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232884.0013/19-1, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 886.292,67**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.966,04, e de 100% sobre R\$ 878.326,63, previstas no art. 42, incisos II, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR