

A. I. Nº - 206984.0009/02-8  
AUTUADO - NUTRIMERENDAS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - HUMBERTO LIMA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 05. 03. 2002

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0040-04/03**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.

**a) MERCADORIAS TRIBUTADAS.** **a.1) SAÍDAS.** 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 **a.2) ENTRADAS.** PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença nas quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Efetuada a correção no cálculo do imposto. **b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** **b.1) ENTRADAS.** Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. **b.2) SAÍDAS.** Em se tratando de mercadorias com fase de tributação já encerrada, a falta de emissão de notas fiscais de saídas implica na aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória tributária de natureza acessória. Infrações caracterizadas. **2. SIMBAHIA.** EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** **b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Infrações comprovadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/09/2002, exige ICMS no valor de R\$38.580,21, além da multa de R\$40,00, em razão das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, referente ao exercício de 2001;
2. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, pelo que foi aplicada a multa de R\$40,00;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor superior ao das saídas omitidas no referido período, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, levando-se em conta para o cálculo do imposto o valor das entradas omitidas;
4. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
5. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
6. Recolheu a menor o imposto, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no regime SIMBAHIA;
7. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituto por antecipação, na condição Empresa de Pequeno Porte, referente as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS;
8. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na condição de Empresa de Pequeno Porte, referente as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS;
9. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas nos anexos 69 e 88;
10. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas nos anexos 69 e 88;

As infrações de 1 a 5 foram apuradas através de levantamento quantitativo e por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O autuado impugnou o lançamento fiscal em sua peça defensiva de fls. 174 a 204 com os seguintes argumentos:

Infração 1 – Diz que efetuou uma venda através da Nota Fiscal nº 230 (Doc. 01), porém, as mercadorias não foram aceitas pelo adquirente, sob a alegação de vencimento do prazo de validade, o que ensejou à devolução das mesmas. Como o adquirente não emite nota fiscal, emitiu a Nota Fiscal de Entrada de nº 238, em 29/10/2001, para formalizar a entrada da mercadoria em seu estabelecimento, no entanto, o autuante considerou a referida operação como uma compra, ao invés de devolução, motivo pelo qual houve reflexo na auditoria de estoque. Às fls. 177 e 178, aponta outros equívocos incorridos pelo autuante na auditoria de estoque levada a efeito.

Infração 3 – Aduz que foi desenquadrada da condição de Empresa de Pequeno Porte para contribuinte normal e, por tal motivo, na apuração de eventuais diferenças de ICMS, a alíquota aplicável, bem como a multa, deveriam ser aquelas correspondentes a condição cadastral do

contribuinte, à época do fato gerador, ou seja, sobre os fatos geradores ocorridos até 31/03/2000. Diz que em função de sua receita bruta apontada, foi enquadrada no art. 7º, II (alíquota de 2%), da Lei nº 7357/98, a qual instituiu o regime SIMBAHIA, no entanto, foi exigido tributo à alíquota de 17%, como se fosse contribuinte do regime normal, quando a própria Administração Fazendária a reconhece como Empresa de Pequeno Porte. Segundo o autuado, a exigência é injusta, tendo o autuante se amparado no art. 17, da Lei nº 7357/98, cujo teor transcreveu, além do art. 408-P, do RICMS/97.

Continuando em sua defesa, diz que, em linhas gerais, não só a lei, como o regulamento que instituiu o SIMBAHIA, determinam que o contribuinte que incorrer em omissão de informações deverá pagar o imposto com base no regime normal de apuração. Frisa, no entanto, que a lei infraconstitucional deve ser interpretada de modo a não contrariar os princípios insculpidos na Constituição Federal, embora não pretenda provocar o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei - matéria afeta ao Poder Judiciário. Salienta que, nos termos da legislação procedural, o CONSEF não tem competência para manifestar-se sobre a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no entanto, não o impede de interpretar as leis e os atos regulamentares de acordo com a Constituição Federal. Transcreve o art. 167 e seu inciso I, do Decreto nº 7629/99, em apoio ao alegado.

Sustenta que, a exigência do ICMS aos contribuintes enquadrados no SIMBAHIA, no caso de omissões e declarações inexatas, pelo método normal de apuração, só deve ocorrer em relação aos fatos geradores praticados após a notificação do desenquadramento, sob pena de inevitável ofensa ao princípio de isonomia, oportunidade em que transcreveu o teor do art. 150 e de seu II, da Constituição Federal, como suporte para o seu argumento.

Questiona que o ICMS deve ser calculado com a alíquota de 2% e não de 17%, assim como a multa de 50%, ao invés de 70%, relativamente ao primeiro lançamento da infração 3, além de ser efetuado os necessários ajustes no levantamento do autuante, haja vista encontrar-se recheados de erros materiais.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado diz que até março/2000, é impossível o enquadramento da empresa no dispositivo que autoriza a presunção de omissão de saídas, pois a mesma era enquadrada no SIMBAHIA, como Empresa de Pequeno Porte, portanto, desobrigada, de manter o Registro de Entradas de Mercadorias, de acordo com o art. 11, da Lei nº 7357/98, que instituiu o referido regime.

Às fls. 185 a 191, aponta os equívocos incorridos pelo autuante na auditoria de estoques levada a efeito, relativamente aos períodos de 01/12/1999 a 31/03/2000 e de 01/04/2000 a 31/12/2000, não só em relação a quantidades, bem como no cálculo do preço médio.

Segundo o autuado, para melhor depurar os erros incorridos pelo autuante, necessário se faz uma revisão fiscal por auditor estranho ao feito, que ora se requer.

Infrações 4, 5 e de 7 a 10 – Transcreveu, inicialmente, os termos da acusação fiscal e diz que as mesmas referem-se a mercadorias elencadas na substituição tributária, excetuando a relativa a infração 4, em que foi cobrado imposto por responsabilidade solidária.

Sobre as infrações acima, apresentou os seguintes argumentos para refutá-las:

Infração 4 – Alega que por ser inscrita na condição de empresa de pequeno porte (até março/2000), não estava obrigada a escriturar o Registro das Entradas, como já foi visto na infração 3, o que torna improcedente a tipificação fiscal, por mais um motivo, oportunidade em que transcreveu o teor do art. 357, do RICMS/97. Sustenta que o ICMS por substituição tributária não é calculado pela simples aplicação da alíquota a base de cálculo; mas sim, do valor encontrado por dita aplicação, há de se deduzir o crédito fiscal. À fl. 194 exemplifica como deve ser calculado o imposto de forma correta e

que no caso em tela o autuante exigiu tanto o imposto por obrigação própria, bem como o por substituição tributária (infrações 5 a 10). Esclarece que, mesmo não havendo nota fiscal amparadora das supostas operações, o ICMS por obrigação própria, há de ser deduzido do devido por substituição tributária, oportunidade em que transcreveu Ementas do CONSEF, ao julgar assunto idêntico em apoio ao alegado.

Continuando, o autuado discorre às fls. 199 a 203, sobre o mecanismo da substituição tributária, onde cita diversos dispositivos do RICMS/97 e diz, com base na referida legislação, que não se pode pretender cobrar diferença de ICMS (da MVA para o preço sugerido a consumidor final), pois que a operação futura (venda para ente público ou estabelecimento médico) não é fato gerador do ICMS.

Ao finalizar, requer a nulidade do Auto de Infração ou, se ultrapassada, no mérito, seja decretada a sua improcedência.

O autuante ao prestar a sua informação fiscal de fls. 394 a 396 dos autos assim se manifestou:

1. Que após analisar as razões apresentadas, concluiu que foram cometidos alguns equívocos durante a fiscalização, com relação a algumas mercadorias relacionadas em notas fiscais de entradas e não consideradas no levantamento, em decorrência das divergências e dúvidas em sua nomenclatura, além de não computar algumas notas fiscais de saídas não remetidas pela empresa durante a realização dos trabalhos de auditoria, como a nota fiscal nº 230, de emissão do próprio autuado. Aduz que outro fato marcante foi a apresentação somente agora na defesa, de cartas de correção alusivas a notas fiscais de entradas de emissão da empresa Nutrimental, as quais não estavam anexas aos documentos apresentados ao fisco. Frisa, também, que houve falta de lançamentos no estoque inicial do período de 01/04/2000 a 31/12/2000, das quantidades apresentadas no inventário final de 01/01/99 a 31/03/2000, correspondentes a 2740 Kgs. do produto “Mistura para preparo de bebida de chocolate” e de 3886 kgs. do produto “Mistura para preparo de arroz doce”, conforme apontado pela defesa. Diz, por fim, que efetuou a exclusão de 300 Kgs. da mercadoria “64” – Leite em pó integral, lançado em duplicidade através da Nota Fiscal nº 98, emitida no mês de março.

Concluiu, com base no relato acima, dizendo que concordou e efetuou praticamente todas as correções apontadas pela defesa, salvo em relação a nota fiscal de entrada nº 135 – doc. 5 da defesa e 211 do PAF, referente a uma devolução efetuada pela Prefeitura Municipal de Paramirim, pelo fato de não haver sido lançada no levantamento a correspondente nota fiscal de saída das mercadorias nela descrita.

Sobre a infração 3, diz ter concluído que os ilustres advogados tentam de maneira eloquente provocar o convencimento dos senhores julgadores, utilizando-se do recurso dos longos argumentos recheados de citações colhidas nos textos legais e regulamentares, porém, em alguns casos, distantes da realidade dos fatos em epígrafe. Segundo o autuante, no caso de microempresas e EPPS, é fácil concluir que os arts. 408-P e 408-S do RICMS esclarecem em outros termos, o seguinte: sendo apurado mediante levantamento de estoque que houve omissão de mercadorias tributadas, o Auto de Infração deve ser lavrado com base nos critérios aplicados ao regime normal e deduzidos os créditos fiscais, com base na Orientação Normativa nº 01/2002. Com referência a base de cálculo, esclarece que adotou o preço médio das operações praticadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, conforme previsto no art. 60, II, “a”, do RICMS/97.

Quanto à discordância do autuado no tocante à multa aplicada, aduz que foi utilizada o percentual de 70%, previsto no art. 915, III, do RICMS/97, por se tratar de omissão de receita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Sobre a alegação da defesa no sentido de aplicar a alíquota de 2%, diz que deve ser levado em consideração o tipo da mercadoria, se da cesta básica, tributada normalmente ou produto supérfluo.

Com referência ao argumento do autuado da falta de escrituração do Livro Registro de Entradas, reconhece que não existe a obrigatoriedade de escriturá-lo, porém, o imposto foi exigido e deverá ser cobrado com base na presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

Relativamente as infrações 4, 5, 7, 8, 9 e 10 diz que, de um modo geral, trata-se da substituição tributária por antecipação não recolhida ou recolhida a menor, referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas em outras unidades da Federação, ou, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, razão pela qual os argumentos apresentados pela defesa não podem prosperar, por falta de amparo legal. Informa, na oportunidade, que as correções cabíveis foram realizadas e estão dispostas às fls. 261 a 388, as quais foi dada ciência ao autuado, com a devida entrega das cópias correspondentes.

Ao finalizar, requer o julgamento procedente do Auto de Infração, com o acatamento das correções apresentadas.

## **VOTO**

Inicialmente, indefiro o pedido revisão fiscal por auditor estranho ao feito formulado pela defesa, tendo em vista que o autuante acatou os argumentos defensivos quanto de sua informação fiscal, oportunidade em que elaborou novos demonstrativos com os valores das omissões e do imposto devido. Como justificativa, esclareço que o autuado recebeu cópias dos demonstrativos de fls. 261 a 388, conforme documento à fl. 392, tendo o autuante estipulado o prazo de lei para se manifestar sobre os mesmos, querendo, no entanto, silenciou a respeito, fato que demonstra a sua concordância tácita com os novos valores do imposto apontados como devidos para as infrações.

Adentrando no mérito da autuação e após a análise das peças que compõem o PAF, constata-se que o autuado em sua defesa não opôs objeções quanto as infrações 2 e 6, pelo que mantenho as exigências.

Sobre as demais infrações, o meu posicionamento a respeito é o seguinte:

Infração 1 - Como prova da infração, foi anexado aos autos à fl. 100 o demonstrativo das omissões, tendo o autuante na apuração do imposto devido, deduzido o valor cobrado através do Auto de Infração em 23/05/2001, sobre as diferenças detectadas em algumas mercadorias, resultando em R\$5.574,95 de ICMS a recolher.

Com referência a defesa formulada, observei que o autuante acatou em quase sua totalidade os argumentos defensivos, ao reduzir o valor do imposto originalmente exigido de R\$5.574,95, para R\$2.529,13, o qual não foi objeto de questionamento do autuado, ao ser cientificado pelo preposto fiscal à fl. 392 do PAF, situação que, em meu entendimento, implicou em sua concordância tácita com o valor do imposto apontado como devido para a infração. Desse modo, considero parcialmente caracterizada a infração no valor de R\$2.529,13, tendo em vista que as diferenças de saídas, apuradas mediante levantamento quantitativo, constitui em comprovação suficiente da realização de operações, sem a emissão da documentação fiscal de uso obrigatório para acobertá-las e, consequentemente, sem o recolhimento do imposto.

Infração 3 - Para melhor compreensão da infração, entendo oportuno prestar os seguintes esclarecimentos:

- a) Foi realizada auditoria de estoques abrangendo os períodos de 01/12/99 a 31/03/2000 e de 01/04/2000 a 31/12/2000, cujos demonstrativos das omissões encontram-se às fls. 20 e 21 e 56 a 58, respectivamente;
- b) Em relação à primeira omissão, o autuante consignou à fl. 3 do Auto de Infração, que o contribuinte era inscrito no SIMBAHIA, na condição de Empresa de Pequeno Porte, razão pela qual deduziu do ICMS devido, o valor dos créditos fiscais, com base na Orientação Normativa nº 0001/2002, do Comitê Tributário;
- c) Com referência as omissões detectadas no período de 01/04/2000 a 31/12/2000, o autuado estava inscrito no Cadastro de Contribuintes como normal, motivo pela qual não foi deduzido pelo autuante do imposto apurado, nenhum crédito fiscal;

Sobre a impugnação do autuado, a mesma merece o acolhimento parcial deste Relator, já que o autuante acatou parte dos argumentos defensivos, com o qual concordo, ao reduzir os valores originalmente cobrados do imposto nos valores de R\$4.981,88 e R\$13.972,57, para R\$4.267,89 e 6.315,15, respectivamente.

Quanto ao argumento defensivo, segundo o qual para os fatos geradores ocorridos até 31/03/2000, por ser inscrito no regime SIMBAHIA, como Empresa de Pequeno Porte, no caso de apuração de eventuais diferenças do ICMS, a alíquota aplicável, bem como a multa, deveria ser aplicada àquelas previstas para o referido regime, esclareço não ter nenhum fundamento. É que o autuado incorreu na prática de infrações definidas na legislação estadual como de natureza grave e, de acordo com o disposto no art. 408-P, do RICMS/97, o infrator ficará sujeito ao pagamento do imposto devido como se não fizesse jus ao tratamento tributário simplificado.

Sobre a alegação defensiva, de que o imposto somente seria devido pelo regime normal de apuração, após a comunicação do seu desenquadramento, deixo de acatá-lo, por falta de respaldo legal na legislação do ICMS.

Com base na explanação acima, considero parcialmente correto o lançamento fiscal relativo a infração 3 no valor de R\$10.583,04.

Infração 4 - Diz respeito à falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos às fls. 22 e 59, dos quais foram entregues cópias ao autuado.

Em sua defesa, o autuado limitou-se a alegar que na qualidade de empresa de pequeno porte até março/2000, não estava obrigada ao registro das suas entradas, conforme já abordado na infração 3, o que torna improcedente a tipificação fiscal, o que não concordo. Como justificativa, esclareço que a autuação não se baseou em falta de escrituração de notas fiscais de entradas e sim em diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, onde foi detectado que a empresa adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, pelo que foi exigido o imposto na condição de responsável solidário, com fulcro no art. 39, V, do RICMS/97. Desse modo, entendo correta a exigência fiscal, tendo em vista que o autuado não fez a juntada em sua defesa de qualquer levantamento, comprovando a inexistência das diferenças apuradas pelo autuante.

Infração 5 - Foi exigido imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, com base nas omissões detectadas na infração 4, do qual foi deduzido o imposto cobrado na referida infração, a título de crédito fiscal.

Segundo o autuado em sua defesa, não foi considerado pelo autuante o crédito fiscal para o cálculo do imposto, o que não é verdade. Como prova, basta compulsar os demonstrativos de fls. 22 e 60, onde foi consignado pelo autuante o valor dos créditos fiscais, para efeito do cálculo do imposto, não procedendo, portanto, o argumento defensivo, devendo, por isso mesmo, ser mantida a autuação.

Infrações 7 e 8 - Reportam-se a falta de recolhimento do imposto substituto por antecipação, bem como do seu recolhimento a menor, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no SIMBAHIA, referente as aquisições em outros Estados de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, cujos valores estão demonstrados à fl. 141.

Com referência à defesa apresentada, entendo razão não assistir ao autuado, pois não anexou os DAEs comprobatórios do efetivo recolhimento do imposto exigido, motivo pelo qual mantenho a autuação.

Infrações 9 e 10 - Dizem respeito aos mesmos fatos descritos nas infrações 8 e 9, porém, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Por não ter o autuado apresentado em sua defesa nenhum DAE que comprovasse o efetivo recolhimento do imposto exigido, considero correta a exigência fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir ICMS no valor de R\$27.162,98, além da multa de R\$40,00.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206984.0009/02-8, lavrado contra **NUTRIMERENDAS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$27.162,98**, sendo R\$23.839,82, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre R\$2.883,45, de 60% sobre R\$7.471,75 e de 70% sobre R\$13.484,62, previstas no art. 42, I, “b”, itens 1 e 3, II, “d” e III, respectivamente, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais os valores de R\$794,03, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” e 70% sobre R\$2.529,13, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$40,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo artigo e lei acima citada.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2003.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR