

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0010/05-0  
**RECORRENTE** - DISTRIBUIDORA CODICAL DE ALIMENTOS LTDA. (CODICAL ATACADISTA DISTRIBUIDORA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTARIO - Acórdão 5ª JF nº 0101-05/06  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 31/10/2006

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0361-11/06

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Neste caso, o imposto é devido no momento do ingresso da mercadoria no estabelecimento do adquirente. Infração não elidida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ISENÇÃO CONDICIONADA. PRESERVATIVOS. FALTA DE PREENCHIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. A fruição do benefício não depende de condição imposta por obrigação acessória, mesmo não sendo esta satisfeita, a isenção deve ser aplicada. Multa por descumprimento de obrigação acessória. 3. 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. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra decisão da 5ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/12/2005, em decorrência das seguintes infrações:

- 1) Recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação;
- 2) Recolhimento a menos do ICMS por erro na apuração do seu valor (setembro de 2004);
- 3) Falta de recolhimento do imposto referente a saída de produtos com utilização do benefício da redução da base de cálculo. Foi observado que o Termo de Acordo que propicia ao contribuinte redução da base de cálculo não contempla as saídas de mercadorias com alíquota interna de 7%;
- 4) Falta de recolhimento do ICMS em razão do autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Refere-se às saídas de preservativos, código NCM/SH4014.10.00, sem que tenham sido obedecidas as condições detalhadas do art. 32, XVII, do RICMS/97 para obtenção do benefício da isenção;
- 5) Falta de recolhimento do imposto, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a sua respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valores inferiores ao das efetivas saídas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o valor de maior

expressão monetária – o das saídas tributáveis.

Sustenta a decisão recorrida que as infrações 2 e 3, que exigem do contribuinte o ICMS pelo fato de tê-lo recolhido a menos por erro na apuração do seu valor, no mês de setembro de 2004 e a falta do seu recolhimento nas saídas de mercadorias com utilização do benefício da redução da base de cálculo, uma vez que o Termo de Acordo firmado entre a SEFAZ e a empresa autuada não contempla esta redução nas saídas de mercadorias com alíquota interna de 7%, foram admitidas pelo sujeito passivo, inclusive com os seus recolhimentos. Não havendo lide a ser decidida as mantém nos valores de R\$5.840,66 e R\$148,76, respectivamente.

A infração 1 trata do recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, fato ocorrido em novembro de 2004 e referente à Nota Fiscal nº 087647, emitida pela empresa Missiato Ind. e Com. Ltda em 28/10/2004, com data de saída no mesmo dia, passando pelo Posto Fiscal de Minas Gerais em 30/10/2004 e sendo lançada na escrita fisco-contábil do contribuinte em 3/11/2004 (fl. 10 dos autos).

A empresa alega que como o Decreto 9.209 de 4/11/2004 concedeu redução da base de cálculo do ICMS em 30% para bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chopes e como o imposto somente seria recolhido em 24/12/2004, bem como, as saídas de 98% das caixas da aguardente adquiridas somente se concretizaram após a vigência do referido decreto que alterou o art. 87, XXVI, do RICMS/97, era indevida a cobrança em lide.

Entendem os membros da 5ª JF equivocados os argumentos de defesa. Em primeiro lugar, o fato gerador do imposto ocorre com a circulação da mercadoria, que, a princípio se dá com as saídas das mercadorias do estabelecimento vendedor. No entanto, a legislação excepciona situações em que o fato gerador do imposto ocorre quando das entradas das mercadorias no estabelecimento adquirente, como é o caso daquelas enquadradas no regime da substituição tributária, quando tributo deve ser pago antecipadamente, sendo de sua responsabilidade o seu recolhimento (art. 352 e incisos e 353, II, 2.6, do Decreto nº 6284/97). Portanto, se vendas efetuadas pelo recorrente ocorreram, como de fato ocorreram, após a vigência do Decreto nº 9.209 esta situação não interfere no fato gerador do imposto e no momento de sua ocorrência. E, a postergação do recolhimento do tributo especificada na legislação não caracteriza que ele não era devido no momento de sua constituição.

No mais e analisando o caso, o Decreto nº 9.209 somente passou a vigorar em 5/11/2004. A mercadoria adentrou no estabelecimento no máximo em 3/11/2004. Diante das determinações do art. 144, do CTN, não se pode recepcionar os argumentos de defesa. Mantém a autuação para exigir o ICMS no valor de R\$585,19.

A infração 4 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS em razão do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. O recorrente promoveu saídas de preservativos, código NCM/SH4014.10.00, sem obedecer as condições previstas no art. 32, XVII, do RICMS/97 para obtenção do benefício da isenção.

O contribuinte afirmou que a descrição dos fatos como posta pelo autuante não estava correta, pois não houve falta de recolhimento do imposto, já que a mercadoria se encontrava albergada pelo instituto da isenção. Este é argumento que não tem sustentação. A isenção, ao contrário da imunidade, recai sobre mercadorias tributáveis. Se ocorrer qualquer irregularidade que não se possa dar sustentação ao benefício fiscal, ele deixa de ser aplicado. Assim, a descrição dos fatos está correta.

O contribuinte informou, em seguida, que o erro havia sido meramente formal, pois apenas não havia indicado, no corpo da nota fiscal, o valor do abatimento do ICMS sobre o preço da mercadoria. Para sustentar seu argumento elaborou planilhas comparativas entre os preços por ele praticados e de outras empresas, onde demonstrou que neles o ICMS havia sido abatido.

Com estes argumentos, entendeu ter havido tão somente uma irregularidade de cunho formal. Mas, mesmo assim, confessou ser devedor do ICMS no valor de R\$970,98, o qual recolheu.

O Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode e deve particularizar segmentos econômicos. Assim, outorgou a isenção do ICMS para a vendas de preservativos no período de 7/1/1999 a 30/4/2007. Diante de tal fato, esta isenção fica condicionada ao cumprimento prévio de certas condições e a norma deve ser interpretada literalmente, conforme art. 111 do CTN (Código Nacional Tributário) e invocado pelo autuante.

Isto posto, conforme determinação do art. 32, XVII do RICMS/97 (redação dada pela Alteração nº 51 – Decreto nº 8.888, de 20/1/2004, DOE de 21/1/2004 e ainda vigente), o benefício da isenção está condicionado a que o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor do ICMS e o indique expressamente no corpo do documento fiscal. Esta providência é de importância crucial, pois é dever em relação ao consumidor (destinatário) e ao Fisco, pois este necessita tomar conhecimento se o benefício foi corretamente aplicado.

Entendem os membros da 5ª JF que se o contribuinte houvesse trazido à lide documentos para comprovar que agiu corretamente, havendo apenas um erro formal no preenchimento dos documentos fiscais, seria o caso de caracterização de uma formalidade. No entanto, assim não o fez. Ao elaborar planilha comparativa de seus preços (empresa atacadista) com empresas varejistas não apresentou o real valor de mercado deste preço, uma vez que o preço praticado por um atacadista não é o mesmo de um varejista. Além do mais, comparou seus preços do ano de 2004 e 2005 com os preços praticados em farmácias e supermercados no ano de 2006. Portanto, esta é prova inconsistente para desconstituir a infração. E, a título de observação: ao analisar, por exemplo o preço praticado pelo contribuinte do Preservativo Prosex Moran em janeiro de 2004 ele foi de R\$1,86 (fl. 549 – planilha elaborada pelo impugnante; Nota Fiscal nº 466432 – fl. 630). O Supermercado Rio Branco em 23/2/2006 vendeu o mesmo produto por R\$1,46.

Diante do exposto e ainda ressaltando que o recorrente reconheceu parte da autuação, mantém no valor de R\$9.835,04.

A infração 5 exige o ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias no exercício de 2004.

O contribuinte reconheceu como devido o imposto no valor de R\$2.591,81 e impugnou o valor de R\$408,85. Informou que esta diferença dizia respeito a 122 caixas de “extrato de tomate Sofrutas” com referência 301327, que, por erro no vendedor foram consignadas com 305119. Este fato, disse, foi sanado na planilha interna da empresa intitulada de “Extrato de Movimentação”, cuja cópia anexou aos autos. Tal argumento não elide a acusação. Em primeiro lugar, deveria o recorrente trazer a prova de que houve realmente erro na nota fiscal de aquisição, inclusive com a carta de correção da empresa emitente do documento fiscal. Em segundo lugar, controle interno da empresa pode ajudar a fiscalização na realização de uma auditoria, porém não é documento legal para ser tomado como prova de qualquer transação. Em terceiro lugar, a diferença apurada deste produto foi de 119 caixas e não de 122. E, por fim, os próprios dados apresentados no citado extrato não correspondem fielmente um ao outro.

Pelas razões expostas, mantém a autuação do item no valor de R\$3.000,66.

O recorrente ainda impugnou as multas aplicadas as entendendo de cunho confiscatório, portanto ilegais e inconstitucionais. Este foro administrativo não tem competência para discutir a inconstitucionalidade da norma tributária Estadual, conforme disposições do art. 167, do RPAF/99. No mais, as multas aplicadas estão expressamente determinadas na Lei nº 7.014/96 não podendo ser diminuídas nem dispensadas por esta JF.

Conclui, a 5ª JF, pela Procedência da autuação no valor de R\$19.410,31, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Insatisfeito com a referida decisão o contribuinte apresentou recurso, no qual alega em suas razões, fls. 756 / 775:

INFRAÇÃO 1): As vendas de 1276 das 1300 caixas de aguardente foram realizadas após a vigência do Decreto 9209, sendo albergadas pela redução da base de calculo nele previsto. Pugna pela reforma da Infração, por entender ser devido apenas o valor correspondente às 24 caixas vendidas antes da vigência da norma.

INFRAÇÃO 4: A não observância da obrigação acessória prevista no art. 32, XVII, do RICMS, não possibilita ao Fisco afastar a isenção. Argumenta que a análise dos preços das operações prova que o imposto não foi repassado ao consumidor final, atendendo-se à intenção do legislador ao editar a norma de isenção.

Aduz que a prova de que o imposto não estava sendo repassado ao consumidor é ônus do Fisco, e não do contribuinte. Mesmo assim, apresenta nota fiscal de outra empresa atacadista que oferece preços mais altos do que o seu. Também compara os seus preços com os dos vendedores varejistas, concluindo que a diferença deles se dá em razão da margem de lucro.

Entende que somente pode ser cobrado multa por descumprimento de obrigação acessória. Reclama o reconhecimento do valor recolhido, R\$ 970,98.

INFRAÇÃO 5: Reconhece parte da infração, inclusive requerendo o reconhecimento da quantia paga, R\$ 2.591,81, restando o valor de R\$ 408,85, o qual entende indevido por ter ocorrido erro do fornecedor. Alega que o erro foi sanado por Extrato de Movimentação Interna, o que é comprovado pela documentação fiscal ou pelo SINTEGRA. Adverte que a diferença apurada na transferência do produto, de 119 caixas para 122 caixas, se deu em razão da contagem do estoque físico, sendo o único ponto divergente nos citados extratos, o que possibilitaria apenas a cobrança de ICMS sobre estas 3 caixas.

Por ultimo, alega que as multas aplicadas têm caráter confiscatório e, portanto são inconstitucionais em razão do art. 150, IV, da Constituição Federal.

Conclui pelo pedido de improcedência da cobrança recorrida, assim como requer seja julgada improcedente a multa por descumprimento de obrigação principal e acessória.

Em seu parecer, fls. 782 e 783, a ilustre representante da PGE/PROFIS opinou pela manutenção da infração 01, por entender que o momento da ocorrência do fato gerador é a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Quanto à infração 5, também entendeu que essa deve subsistir em razão do recorrente não ter trazido a prova cabal do erro cometido.

Em relação à infração 4, entendeu que se tem que observar se houve ou não a redução do preço praticado pelo recorrente. Argumenta que a obrigação acessória prevista na norma não é condição para a fruição da isenção.

Concluiu pela manutenção das infrações 1 e 5, e quanto à infração 4, entendeu que se deve observar se as provas trazidas pelo recorrente demonstram a redução do preço praticado ao consumidor. Sendo esta análise positiva, deve ser reconhecida a improcedência da infração 4.

## **VOTO**

Após análise dos autos, verifico que o presente recurso versa apenas sobre as infrações 1, 4 e 5.

Em relação à infração 1, entendo que o momento do fato gerador do ICMS é, em regra, o da saída da mercadoria no estabelecimento. Entretanto, como o caso sob exame trata de substituição tributária decorrente da aquisição de mercadoria de outro Estado da Federação, o contribuinte deve recolher o imposto por antecipação. Portanto, o momento do fato gerador é transferido para a entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme preceitua o art. 7º da Lei Complementar nº 87/96.

Dessa forma, percebo que o fato gerador ocorreu antes da vigência da norma que reduzia a base de cálculo do ICMS, razão pela qual não foram albergadas pelo benefício as operações relativas à infração 1.

Quanto à infração 4, entendo que a obrigação acessória não condiciona a fruição da isenção. A isenção em análise foi conferida pelo legislador com intuito de facilitar que a população tenha acesso aos preservativos. A obrigação acessória prevista na norma tem como intuito apenas assegurar o abatimento do montante do imposto devido nos preços praticados pelo contribuinte.

Não é requisito para a fruição da isenção a observância da obrigação acessória, assim como opinou a i. representante da Fazenda. O fato do contribuinte não identificar nas notas fiscais o

valor do imposto que deveria ser cobrado, não presume que esse cobrou do consumidor final este montante.

Todavia, da análise das peças trazidas pelo recorrente (fls. 774 e 775), verifico que se trata de produtos diferentes daqueles constantes na nota fiscal objeto desta autuação, não servindo, portanto, para comprovar o repasse do imposto ao adquirente, condição necessária para usufruir a isenção prevista no art. 32, VII do RICMS/BA. Em razão disto, mantenho a infração.

No que se refere à infração 5, entendo que o recorrente não comprovou que o erro foi sanado, não ocasionando a omissão de saída de mercadoria. Logo, partilho do entendimento da representante da PGE/PROFIS, bem como da decisão de primeira instância, de que apenas um documento legal poderia comprovar que o erro foi corrigido.

Portanto, entendo que a infração subsiste, devendo ser reconhecido o valor já pago pelo recorrente.

Por fim, no que diz respeito ao caráter confiscatório das multas, abstenho-me de apreciar tal alegação em razão da previsão do art. 167, do RPAF/99. As multas aplicadas estão expressamente determinadas na Lei nº 7.014/96, não podendo ser diminuídas nem dispensadas por este foro administrativo, que não tem competência para discutir a inconstitucionalidade da norma tributária Estadual.

Nesse contexto, entendo subsistentes as infrações 1, 4 e 5. Devendo ser reconhecidos os valores recolhidos pelo recorrente e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269141.0010/05-0**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA CODICAL DE ALIMENTOS LTDA. (CODICAL ATACADISTA DISTRIBUIDORA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$19.410,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$16.409,65 e 70% sobre R\$3.002,66, previstas, respectivamente, no art. 42, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS