

A. I. N° - 269278.0002/14-9  
AUTUADO - COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PEREIRA LTDA  
AUTUANTE - SILVIO CHIAROT DE SOUZA  
ORIGEM - INFAC V. CONQUISTA  
INTERNET - 10.02.2015

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0016-05/15**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Deveria o impugnante trazer aos autos, notas fiscais de aquisição dos produtos que alega estarem na substituição tributária, com a comprovação da retenção do imposto devido por ST, mas não o fez. Assim, acato o valor integral lançado no auto. Infração 1 procedente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 3. O autuante reconheceu de ofício, um pequeno erro, decorrente da cobrança do imposto sobre macarrão instantâneo, que entrou na substituição tributária em junho de 2010. Infração 2 procedente em parte. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. As notas fiscais em questão não guardam nenhuma correlação com as mercadorias da infração 1. Infração 3 procedente. b) MERCADORIAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. as notas fiscais de mercadorias isentas sequer foram consideradas no levantamento de estoque, e portanto, não guardam relação com a primeira infração. Infração 4 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No auto de infração lavrado em 28/03/2014, foi efetuado lançamento de imposto e multa no valor total de R\$118.878,67 em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, sendo lançado o valor de R\$93.846,24, acrescido da multa de 100%.

2 - Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$21.179,13, acrescido da multa de 60%.

3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo lançada multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, resultando R\$3.055,25.

4 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo lançada multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, resultando R\$798,05.

O impugnante apresenta defesa à fls. 470/73, aduz que dentre os vários produtos que comercializa estão açúcares, produtos de limpeza, ou seja, aqueles previstos no anexo único do ACÓRDÃO 0016-05/15

protocolo 106/2009, cervejas e refrigerantes, dentre outros, que ficam dispensados do oferecimento da tributação do ICMS em razão do mecanismo de retenção e repasse do imposto pelo instituto da substituição tributária.

Que na infração 1, alega o Auditor, falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, porém, o mesmo apresenta relatório com os itens auditados e autuados e dentre eles vários itens de produtos que já sofreu sua tributação na fonte, ou seja, pelo REGIME da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA.

Que de acordo o artigo 9º da Lei 7.014/96, ocorrida a substituição tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo 1 desta lei a exemplo de açúcares, produtos de limpeza, ou seja, aqueles previstos no anexo único do protocolo 106/2009, macarrão instantâneo está devidamente amparado pelo art. 353, inciso 11.4.3 do RICMS/BA 1997, iogurtes etc. Assim, diante da impossibilidade de cumular duas fórmulas de arrecadação para um mesmo fato gerador, a exigência contida no auto de infração ora combatido, não deve prosperar, vez que o tributo nele cobrado já foi pago pela formula usual.

Que nas infrações 3 e 4, alega o Auditor que a empresa deu entradas de mercadorias no estabelecimento sem o registro nos livros fiscais próprios, ora, desta forma a recorrente está sendo penalizada duas vezes, uma pela falta da escrituração e outra pela diferença apurada em quantitativos.

Que se a recorrente deixou de registrar notas de compras, obviamente o resultado terá diferença nos quantitativos e consequentemente deixou também de creditar o ICMS destacado nas mesmas. Em face dos argumentos acima, requer a improcedência do Auto de Infração em referência, evitando-se enriquecimento sem causa o Estado.

Que subsidiariamente, caso entenda pela sua procedência, seja dispensada a multa punitiva lançada para que seja evitada a cobrança em duplicidade conforme já relatado anteriormente. Alega ainda que o autuante não assinou o auto de infração e que o art. 28 do RPAF exige a indicação do nome, cadastro e assinatura do fiscal, o que não ocorreu neste caso.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 486/88, e contesta o raciocínio da defesa, quando foi alegado que, na infração 1, no levantamento quantitativo de estoque, foi identificada omissão de saídas sobre itens auditados cujo imposto já havia sido recolhido por substituição tributária e que, portanto, estaria encerrada a fase de tributação. Cita como exemplos concretos açúcar, produtos de limpeza previstos no protocolo 106/2009, macarrão instantâneo, iogurtes etc.

Quanto às infrações 3 e 4, relativamente à falta de registro na escrita fiscal de mercadorias tanto tributadas como não tributadas, são reconhecidas as omissões de lançamento; entretanto, afirma que o reconhecimento desta falta teria implicações no levantamento quantitativo e que teria deixado de se utilizar do crédito ali consignado. Que cabe descartar de plano, pois a multa aplicada por esta infração teve o caráter formal, não interferindo no resultado do levantamento quantitativo.

Por fim, relativamente à infração 2, diz que não há qualquer contestação específica nem, tampouco, o recolhimento que deveria ter sido feito sobre o montante ali apurado na forma do artigo 91, Inciso III, do RAPF e portanto, o único argumento de defesa é que haveria mercadorias com o imposto antecipado, de forma genérica, no montante apurado nas infrações formalizadas.

O autuante após comentar a ausência de defesa da infração 2, volta a comentar a infração 1, relativas às omissões de saídas apuradas em levantamento quantitativo cotejado com as irregularidades descritas pela defesa, apresenta as seguintes justificativas:

Açúcar - este produto relacionado na folha 18 dos autos, teve sua alíquota zero no cálculo do imposto devido, assim como a aguardente de cana.

Produtos de Limpeza - na mesma folha 18, encontramos água sanitária ZAB novamente com a alíquota zero, não produzindo imposto devido no quantitativo. Este é o único produto de limpeza relacionado neste levantamento. Improcede, portanto, a afirmação de que haveria tais produtos sujeitos ao protocolo 106/2009, influindo no resultado do levantamento.

Macarrão instantâneo - no resultado do quantitativo é aplicada a alíquota zero no cálculo do imposto.

Iogurtes - estes produtos apenas estão sujeitos à antecipação quando sob NCM 0403.10.00. No levantamento quantitativo constam os seguintes produtos relacionados a iogurte os quais, provavelmente, a defesa contesta: A NCM de Danoninho é 0406.10 .90; danone é 0403.90.00, ou seja, são NCM diferentes da de iogurte e, portanto, sujeitas à tributação normal.

Conclui que quanto ao levantamento quantitativo, todas as alegações da defesa são claramente inconsistentes.

O autuante retorna à análise da infração 2, e diz que impende enfatizar, que no período 2009, os produtos de limpeza ainda não haviam sido colocados sob regime de substituição tributária, pois o protocolo 06/2009, passou a produzir efeitos apenas a partir de 01/01/2010. Que desta data em diante, ou seja, no exercício de 2010, os produtos de limpeza não estão mais relacionados no demonstrativo. Em seguida discorre sobre os produtos da substituição tributária:

Macarrão instantâneo: se o demonstrativo for observado atentamente, verificar-se-á que este produto entra no regime ST apenas em 01/06/2010 e depois desta data identificamos alguns itens indevidamente colocados no demonstrativo. Este erro é corrigido, produzindo novo demonstrativo relativamente a 2010 em que é excluído este item, alterando ligeiramente total para R\$42.982,94(sic) conforme nova planilha anexa.

- Açúcar - não há este produto nesta planilha.

Iogurte flan paulista 0410.00.00; chambinho ninho solei morango 0406.90.90; chamito nestle 0403.90.00; chambinho 0406.10.90; chandelle 0403.90.00. Estes, exaustivamente, são os referidos iogurtes reclamados pela defesa que se encontram no demonstrativo. Conforme se nota, não são os iogurtes enquadrados no regime especial de tributação, pois estes têm necessariamente a NCM 0403.10.00. Assim, apesar de produtos semelhantes, devido a NCM diversa daquela prevista na legislação, estão sujeitos à tributação normal.

Quanto ao erro formal na via que lhe foi entregue do auto de infração - a falta de assinatura do autuante, diz que o contribuinte, inclusive, recusou-se a tomar ciência do auto de infração que lhe foi enviado por AR e este mesmo contribuinte reclama da falta de assinatura que se restringe a um problema meramente formal e não representa qualquer obstáculo à compreensão do processo, nem a dúvida material razoável.

Portanto, com base no artigo 18, §1º, do RPAF, entende não ter havido qualquer cerceamento, ou prejuízo ao contribuinte devido a esta falta meramente formal. Recorre, ainda, ao artigo 2º, do RPAF, em que o legislador enfatiza a verdade material como princípio básico do processo administrativo fiscal na busca de rápida solução para o litígio.

Às fls. 534/37 o impugnante se manifesta sobre a informação fiscal, sem trazer qualquer fato novo, pois repete exatamente os mesmos termos da impugnação inicial, exceto o comentário de que o auditor corrigiu a infração 2, mas desconheceu as massas e os iogurtes.

Às fls. 540/41, o autuante apresenta nova informação fiscal e diz que no desdobramento do processo, que hora se discute, a defesa volta a apresentar suas razões nos mesmos termos da impugnação anterior e já amplamente considerada e esmiuçada.

Como resultado desta apreciação, foi feita a planilha "Erro na Determinação da Alíquota" em função de equívoco com relação ao macarrão instantâneo, cuja tributação sofreu alteração em

junho de 2010, sendo enquadrado na substituição tributária, e ainda assim foi incluído na forma do produto “nissin miojo” a partir desta data.

No terceiro parágrafo, da folha 536, nos autos, o texto da defesa traz a seguinte alteração em relação aquele anteriormente apresentado: “*muito embora, reconhecendo parcialmente as alegações apresentadas na DEFESA administrativa apresentada, o ilustre auditor dá um passo atrás e refazendo os cálculos dos produtos e excluindo alguns itens que já foi pago por substituição e desconhece as massas e os iogurtes.*”

Aduz que relativamente às massas, o erro identificado foi aquele já referido inicialmente e sanado com o refazimento do demonstrativo também já apontado. Observe-se que este erro consistiu apenas, repita-se, na inclusão de um único tipo de macarrão instantâneo, após a alteração do regime de tributação do produto, produzindo uma pequena alteração no total reclamado nos demonstrativos da seguinte forma: no total de 2010, foi inicialmente reclamado R\$3.178,03 fl 60 versus um total retificado em virtude da indagação suscitada pela defesa R\$2.969,62 fl. 489. Portanto, o montante é reduzido por uma pequena diferença como resposta a alegação da defesa. Esta é a única massa reclamada nos autos, o que encerra a pendência com relação a este item arguido.

Outro item não refeito a que a defesa volta a se referir como sujeito à antecipação, são os iogurtes. Estes já foram amplamente discutidos na informação inicial e não foram alterados porque é descabida a pretensão da autuada, posto não se tratar simplesmente dos iogurtes sujeitos ao regime de ST, mas sim aqueles tributados normalmente como, por exemplo, chambinho, ninho soleil, chadelle, chamyo nestlé, flan caramel paulista etc, pois as respectivas NCM não são aquelas pretendidas pelo legislador quando enquadrou o iogurte no regime, ou seja, apenas os produtos mais básicos sob o código restrito na legislação teriam aquele tratamento.

Que considerando novamente tratar-se, exceto pelo já contestado, de uma repetição de defesa anterior, entende respondidas integralmente as dúvidas levantadas ao se juntar esta informação com a anterior.

## VOTO

A infração decorreu do levantamento quantitativo de estoques, que apontou saída de mercadorias sem a correspondente emissão dos documentos fiscais no exercício de 2010, com os demonstrativos entre as fls. 9/20(cálculo do imposto), fls. 21/36( notas de entradas), fls. 37/48(registro de saídas) e 49/59(preço médio), sendo portanto cumprido o disposto na portaria 445/98, que disciplina o roteiro de auditoria de estoques.

O impugnante não alegou erros materiais nos demonstrativos, mas uma questão de direito, a de que no levantamento foi considerado mercadorias que estão no regime de substituição tributária, sendo cobrado o imposto em duplicidade. Na informação fiscal, o autuante diz que as mercadorias com ST embora constem nominalmente do levantamento, teve alíquota ZERO aplicada, e portanto, não teve o imposto lançado, a exemplo de açúcar à fl. 18, onde constata-se que realmente o item AÇÚCAR COCEAL CRISTAL 1KG, está com valor do ICMS zerado no cálculo do imposto lançado neste item. Os produtos de limpeza, por sua vez, ainda não estava no regime de substituição tributária, e as bebidas lácteas, conforme detalhamento a seguir, também não se encontram na substituição tributária.

As bebidas lácteas assemelhadas a iogurte, como os produtos chamados “chambinho, ninho solei morango, chamito Nestlé” e outros assemelhados, embora aparentem estar na substituição tributária, os NCM indicados os excluem do regime de substituição. Neste aspecto, quando da manifestação às fls. 534/537, em que comentava a informação fiscal, o impugnante não contestou tais fatos, pois repetiu exatamente os mesmos termos da impugnação apenas acentuou que as alegações da defesa foram parcialmente atendidas, sem no entanto trazer qualquer comprovação das suas alegações.

Quanto a isto, o autuante diz que apenas identificou na substituição tributária, um único tipo de macarrão instantâneo, e que foi excluído do cálculo na informação fiscal, mas insiste que os produtos “chambinho, ninho soleil, chamyto nestlé”, não estão na substituição tributária, mas apenas os básicos, sob código restrito na legislação.

De fato, este Conselho de Fazenda tem julgado que as chamadas bebidas lácteas, assemelhados a iogurtes não estão na substituição tributária, conforme se depreende de transcrição de julgamento abaixo:

*3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 0081-03/11*

*E, tal como exposto pelo sujeito passivo, os produtos, e respectivos rótulos, Ninho Soleil, Molico na condição de bebida láctea com adição de pedaços de frutas, e Chamy, estão classificados, no âmbito da competente instância federal, como bebidas lácteas.*

*Quanto ao produto Frutess, pela composição do produto, constante dos autos deste processo, e descrito no rótulo registrado no Ministério da Agricultura, não é iogurte, e sim suco de frutas com adição de iogurte.*

*Assinalo, por oportuno, que apenas quando do envio do processo em nova diligência à INFRAZ de origem, e portanto já após o pronunciamento da Gerência de Substituição tributária – GERSU, ocorreu a juntada, ao processo, pelo sujeito passivo, da farta documentação demonstrando a composição de cada produto objeto das imputações 03 e 07, bem como os dados de seus registros e rotulagem aprovados pelo Ministério da Agricultura, com o que ficou comprovado que naquele Ministério, a quem cabe o registro e fiscalização dos requisitos dos mencionados produtos, os mesmos não estão registrados como iogurte.*

*Não se tratando, assim, na situação em lide, de operações comerciais com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, as Infrações 03 e 07 são improcedentes.*

Ademais, deveria o impugnante trazer aos autos, notas fiscais de aquisição dos produtos que alega estarem na substituição tributária, com a comprovação da retenção do imposto devido por ST, mas não o fez. Assim, acato o valor integral lançado pelo autuante. Infração 1 procedente.

A infração 2 não foi impugnada pela defesa, mas o autuante em sua informação fiscal, ao analisar os produtos que alegadamente estariam na substituição tributária (defesa da infração 1) reconheceu de ofício, um pequeno erro, decorrente da cobrança do imposto sobre macarrão instantâneo, que entrou na substituição tributária em junho de 2010. Diz que excluiu estes itens e corrigiu o valor lançado para R\$42.982,94.

Registro aqui que o autuante deve ter cometido um erro de digitação, pois toda a infração 2 possui um valor inicial de R\$21.179,13, mas apresentou planilha retificadora à fl. 489, com as exclusões pertinentes, alterando a infração de R\$21.179,13 para R\$20.970,72. Infração 2 procedente em parte.

A infração 3, pelas notas fiscais não lançadas e tributadas às fls. 93/108, entendo que a alegação do impugnante de que estaria a se cobrar o imposto pelo descumprimento de obrigação principal na infração 1 e portanto não se justificaria a cumulação com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, por eventualmente tratar as omissões apontadas na infração 1, da falta de registros das mesmas notas tanto na infração 3, como na infração 4. De fato, há previsão legal para a exclusão destas multas nos termos do art. 42 art. 42, inc. XXVII, § 5º da Lei 7.014/96:

*A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

No entanto, o argumento do impugnante não procede. Primeiro porque no item 1 deste processo, houve constatação da omissão de saídas de mercadorias e não da omissão de entradas. Ou seja, a considerar o lançamento destas notas fiscais de entrada não registradas (que diga-se oportunamente, não foi feito no procedimento) o valor das omissões de saída aumentaria. Logo,

não há o pressuposto do parágrafo acima citado, o de que "*o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória*". Prova maior disso, é que, as notas fiscais em questão não guardam nenhuma correlação com as mercadorias da infração 1, a exemplo da nota fiscal nº17.829, de 26/01/2010 – MARGARINA AMELIA SACHE, que não integra o levantamento quantitativo de estoques. Infração 3 procedente.

Na infração 4, multa decorrente de notas fiscais não lançadas e não tributadas – fls. 109/128 – as notas fiscais de mercadorias isentas sequer foram consideradas no levantamento de estoque, e portanto, não guardam relação com a primeira infração. Infração 4 procedente.

Quanto à alegação de erro formal por falta de assinatura do autuante na via que foi entregue ao impugnante, o princípio do formalismo moderado é afeto às duas partes – administração e administrado – não havendo justificativa para que seja anulado o auto de infração por erro formal na entrega de uma cópia de auto de infração sem a assinatura do autuante, vez que isso não trouxe qualquer prejuízo ao defendant.

Face ao exposto, considero voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do auto de infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **269278.0002/14-9** lavrado contra **COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS PEREIRA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$114.816,96**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$93.846,24 e de 60% sobre R\$20.970,72 previstas no art. 42 incisos II, "a"e III, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$3.853,30** previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da mesma Lei nº 7.014/96, alterada pela lei 8.534/02, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2015

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO- JULGADOR