

PROCESSO - A. I. Nº 298627.0001/15-3
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0184-05/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/03/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** OPERAÇÕES ISENTAS. **a.1)** REMESSAS E RETORNOS DE BENS PARA ACONDICIONAMENTO. Inegável que os pallets, caixas plásticas, bin plástico e camisa térmico tratam-se de materiais de acondicionamento, os quais se classificam na isenção prevista, à época, no art. 19 do RICMS/97. Tendo em vista o débito correspondente, o que correspondente ao estorno do valor apropriado indevidamente, aplica-se a multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96; **a.2)** EMBALAGENS. A utilização dos créditos das embalagens deve ser na proporção da saída de mercadorias tributáveis; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Vedada a apropriação do crédito fiscal. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. Razões recursais não elidem a infração. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operação sem emissão de documento fiscal; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Nestas situações deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor da mercadoria em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Insuficientes as razões recursais para elidir as acusações. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0184-05/17 – que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, o qual fora lavrado em 30/06/15 para exigir o débito de R\$269.549,02, em razão da constatação de dezessete irregularidades, das quais o sujeito passivo reconhece as exações: 4 e 9 a 17, sendo objeto recursal as infrações 1, 2, 3, 5, 6, 7 e 8, a seguir descritas:

Infração 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$80.982,73, referente a aquisição de mercadorias (PALLETES, CAIXAS PLÁSTICAS e BIN PLÁSTICO) beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de novembro/10 a dezembro/11 (Anexos 1 e 2);

Infração 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$6.044,23, referente a aquisição de embalagens na proporção da saída de mercadorias isentas e não tributáveis, nos meses de outubro/10 a dezembro/11 (Anexos 3A, 3B, 4A e 4B);

Infração 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$17.280,73, inerente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de novembro/10 a dezembro/11 (Anexos 5 e 6);

Infração 5 – Recolheu a menor ICMS de R\$42.169,46, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de novembro/10 a dezembro/11 (Anexos 8 e 9);

Infração 6 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$53.538,81, 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 estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2010 e 2011 (Anexos 10A a 22, 25A a 38);

Infração 7 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$39.799,33, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2010 e 2011 (Anexos 10A, 11 a 21, 23, 25A a 37 e 39);

Infração 8 – Falta de recolhimento do ICMS de R\$20.652,24, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2010 e 2011 (Anexos 10A a 21, 24, 25A a 37 e 40).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$237.940,70, após rejeitar a preliminar de nulidade e indeferir o pedido de perícia técnica. No mérito, a JJF considera procedentes as exações 4 e 9 a 17, reconhecidas pelo próprio contribuinte, e, quanto às demais, teceu as seguintes razões:

Quanto à infração 1, por Decisão não unânime, o voto vencedor é no sentido de que, em relação à parcela impugnada, no montante de R\$79.020,79, o tema foi exaustivamente analisado neste CONSEF, em outros julgamentos, restou provado tratar-se de material de embalagem de uso próprio da empresa nas atividades de movimentação dos estoques entre seus estabelecimentos.

Logo, o contribuinte não deveria ter adotado o procedimento de utilizar o crédito fiscal quando da entrada no estabelecimento dos itens caixas plásticas, camisões térmicos, bins plásticos, carrinho cc rollcont e pallets. Todavia, não estava obrigado ao recolhimento de ICMS sobre este material de embalagem, quando de sua saída, nas movimentações de mercadorias realizadas entre seus estabelecimentos.

Nos autos restou comprovado que ao menos parte do crédito fiscal indevido foi objeto de compensação, na conta corrente do ICMS com débitos tributários também indevidamente lançados pelo autuado na sua escrita fiscal, sendo assente neste CONSEF que o simples lançamento escritural do crédito fiscal não é motivo, por si só, para a exigência de obrigação tributária principal, especialmente no caso em exame, visto que o estabelecimento da empresa autuada se creditou e se debitou nas operações de entradas e saídas dos bens objeto da exigência fiscal nas remessas por transferência.

Aduz que a Lei nº 7.014/96, no art. 42, inciso VII, prescreve tão somente a aplicação de multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal. Assim, por este motivo e em conformidade com a jurisprudência deste CONSEF, adotou na solução da lide a mesma Decisão constante do Acórdão CJF nº 0206-11/14, em processo em que também figurou como sujeito passivo estabelecimento da mesma empresa, o qual transcreve excerto, do que destaca que nessa mesma direção seguiu o Acórdão nº 0177-11/15, deste CONSEF.

Assim, no caso presente, considerando que a auditoria fiscal não fez verificação do conta corrente do ICMS do estabelecimento e o contribuinte trouxe elementos de prova reveladores de

que tributou as saídas por transferência das mercadorias e bens isentos, a JJF entendeu que inexistiu comprovação de descumprimento de obrigação tributária principal.

Em decorrência da prática irregular de utilização de crédito fiscal, porém sem a devida comprovação de repercussão financeira em desfavor da Fazenda Pública Estadual, a JJF concluiu pela exclusão do valor do ICMS lançado no Auto de Infração, mantendo, contudo, a multa aplicada, no percentual de 60%, com base nas disposições do artigo 42, inciso VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$47.412,47.

Inerente à *infração 2*, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de embalagens, proporcional às saídas de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, a JJF considerou correto o procedimento dos autuantes, em consonância com a legislação vigente e com o entendimento firmado pela DITRI, ao admitir apenas a utilização de crédito do ICMS na proporção das saídas de mercadorias com tributação e glosando o crédito de ICMS daquelas com saídas isentas e não tributadas, conforme percentuais demonstrados nos Anexos nº 3A, 3B, 4A e 4B, obtidos a partir da escrituração fiscal do contribuinte, o qual não apresentou qualquer demonstrativo em sentido contrário. Assim, a JJF manteve o lançamento do débito na íntegra.

A *infração 3*, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à mercadoria adquirida com imposto por antecipação tributária, do valor exigido de R\$17.280,73, o contribuinte impugnou R\$11.094,85, relativamente aos produtos abaixo, tendo a JJF entendido correta a exigência, em razão de:

- Na impugnação foi reconhecido que são IOGURTE (NCM 0403.10.00), sujeito a substituição tributária, o que veda a utilização do crédito fiscal, contudo, que em nenhum momento houve prejuízo para o Erário, pois houve o destaque do ICMS na saída dos referidos produtos.

Aduz a JJF que não cabe ao contribuinte adotar tributação diversa da legislação e, se efetivamente restar comprovado que houve o pagamento indevido por ocasião das saídas, seria o caso de, mediante processo específico junto à repartição fazendária, solicitar a restituição dos valores recolhidos indevidamente.

A JJF diz que, em outro tópico, o autuado relacionou produtos (bebida láctea, ou leite fermentado, ou piti suís) alegando que os mesmos foram classificados como IOGURTES, sujeitos a substituição tributária, mas que na realidade são produtos tributáveis normalmente na saída, gerando direito ao crédito, em que pese não ter discordado da conclusão fiscal de que os produtos relacionados possuem NCM 0403.10.00, conforme notas fiscais eletrônicas e sua escrituração fiscal digital, o que, segundo a TIPI, o dito código de NCM corresponde à mercadoria Iogurte e, em consequência, sujeitos à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos, que já foram concedidos no momento do cálculo do imposto relativo às operações subsequentes, conforme art. 97, IV, e art. 353, II, item 3.3, do RICMS-BA.

Por fim, a JJF diz que os autuantes demonstraram que o produto sob NCM 0403.10.00, quando das saídas, não teve o ICMS destacado, do que concluiu que não pagou o imposto nas saídas como alegado pelo autuado.

- Quanto aos produtos relacionados na impugnação, a JJF concluiu como correto o entendimento dos autuantes de que se referem a:
 - a) preparações à base de farinha de trigo (NCM 1902.11.00 e 1905.90.90);
 - b) medicamentos (NCM 3003.90.99 e 3004.90.99);
 - c) preparações para higiene bucal e dentária (3306.90.00);
 - d) salgados industrializados produzidos à base de cereais (1904.10.00);
 - e) material de papelaria (7607.11.90).

Portanto, sujeitos à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos, que já foram concedidos no momento do cálculo do imposto relativo às operações subsequentes, conforme art. 97, IV, e art. 353, II, itens: 11, 13, 29 e 38, do RICMS-BA.

Ademais, também, os autuantes, a título de amostragem, demonstraram na informação fiscal que,

ao contrário do alegado pelo autuado, os produtos FISIODERM TCM 200 ML e o PÃO DE QJO COQUETEL não tiveram o respectivo débito do imposto nas operações de saídas.

- Já os produtos LÃ DE AÇO: BEM-TE-VI, LANUX, BOMBRIL e ASSOLAN, ao contrário do que o alegado pelo contribuinte, a JJF concluiu que tais produtos, sob NCM 7323.10.00, são tributados pelo regime de substituição tributária e estavam incluídos, na época da ocorrência do fato gerador, no item 79 do Anexo Único da cláusula terceira do Protocolo ICMS 106/09, cuja finalidade é dispor sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza, restando comprovado prejuízo ao Erário eis que algumas operações com LÃ DE AÇO não foram tributadas, ou seja, não teve o respectivo débito do ICMS.
- Quanto aos produtos: CLORETO MAGNÉSIO e COREGA ULTRA, em que pese o autuado sustentar que apenas as PASTAS e ESCOVAS DENTIFRÍCIAS se submetem à substituição tributária, não discordou da informação dos autuantes de que o CLORETO MAGNÉSIO foi classificada pela própria empresa como MEDICAMENTOS, NCM 3004.90.99, e informado nos documentos fiscais, como também que COREGA ULTRA, com NCM 3306.90.00, se referem a preparações para higiene bucal e dentária, que incluem os pós e cremes para facilitar a aderência de dentaduras, conforme pode ser constatado na tabela TIPI. Assim, a JJF aduziu que também foi correta a conclusão fiscal de que as referidas mercadorias estão sujeitas à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos.

Inerente à *infração 5*, relativa ao recolhimento a menor de ICMS pela aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, do valor exigido de R\$42.169,46, o contribuinte impugnou R\$14.669,55, relativamente aos produtos abaixo, tendo a JJF entendido correta a exigência, em razão de:

BRINQUEDO: o autuado entende que o produto AUTO PISTA C/ 2 CARS está sujeito a substituição tributária, pois tem sua classificação como brinquedo (NCM 9503.00), nos termos do art. 353, item 37 do RICMS/97 e cujo imposto foi retido antecipadamente pelo fabricante, encerrando-se a fase de tributação do citado produto. Já os autuantes consideraram que o referido produto tem o NCM 9504.90.90, diferente daquele apontado pelo autuado.

A JJF acolheu a informação dos autuantes, pois foi demonstrado na informação fiscal, que as operações com o produto AUTO PISTA C/ 2 CARS, conforme documentos fiscais de entradas e de saídas, não estão sujeitas à substituição tributária, logo, cabíveis de se exigir o imposto sobre saídas à alíquota de 17%.

FLOCÃO E FLOCOS DE MILHO: alega o autuado que são produtos da própria “farinha de milho na forma flocada”, não lhe retirando, portanto, a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela SEFAZ através do Parecer nº 10.240/2010.

Ressalta a JJF que apenas a mercadoria “flocos de milho” foi tributada com a alíquota de 7%, de acordo com o art. 51, I, c/c seu §3º, II, do RICMS/97. Contudo, verifica que pela legislação vigente, somente a mercadoria flocos de milho pré-cozido equipara-se à fubá de milho, razão dos autuantes, corretamente, terem aplicado a alíquota de 17% para o item Flocão de milho, pois este é o posicionamento do CONSEF, consoante Acórdãos CJF nº: 0091-12/11, 0489-13/13, 0058-11/15 e 0213- 12/15.

IOGURTE: a JJF aduz que o lançamento foi impugnado sob alegação de que os produtos NAT DESNATAO INO VIGOR; IOGURTE MORANGO VIGOR; Lia MOR NESTL; Lia PES NESTL e Lia MOR NESTL são iogurtes, sujeitos a substituição tributária, nos termos do art. 353, II, item 3.3, do RICMS/97.

Consignar o órgão julgador que, quando da análise da infração 3, os autuantes chegaram à conclusão de que o produto IOGURTE, está sujeito à antecipação tributária prevista no art. 353, II, item 3.3, do RICMS-BA, por possuir o NCM 0403.10.00.

Contudo, no caso dos produtos acima citados, os autuantes apontam que possuem o NCM 0403.90.00 mesmo tendo o nome comercial “iogurte”, conforme notas fiscais eletrônicas e sua escrituração fiscal digital apensadas aos autos. E que, segundo a TIPI, o referido NCM 0403.90.00

corresponde a outras mercadorias que não sejam o iogurte.

Para comprovar esta conclusão, os autuantes na informação fiscal, apresentaram planilha demonstrativa de que em parte das entradas foi utilizado o crédito fiscal e das saídas foi dado tratamento como mercadoria com tributação normal, conclusão extraída da escrituração fiscal digital do contribuinte.

Portanto, tomando por base a NCM dos produtos em questão, a JJF entendeu que foi correta a conclusão dos autuantes de que não é aplicável ao caso o entendimento firmado pela DITRI por meio do Parecer nº 10.240/2010, trazido aos autos pelo próprio autuado, pois, para que a tributação de determinado produto esteja inserida no regime da substituição tributária, deve-se levar em conta a NCM.

LEITE LONGA VIDA: quanto ao argumento de que o CTN, para aplicação da norma do art. 87, XXXV, do RICMS/97, não permite distinção entre operação interna para operação interestadual, deixando a entender que norma expressa seria inconstitucional, a JJF abstém-se de analisar tal questão, a teor no artigo 167, I, do RPAF/99. Em consequência, concluiu ser correto o entendimento tributário adotado pelo autuantes, do que cita jurisprudência do CONSEF pela procedência desta infração.

Por fim, em relação às *infrações 6, 7 e 8*, inerentes à auditoria de estoque, nas quais se exigem ICMS decorrentes da: omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem documentação fiscal; responsabilidade solidária do imposto devido pelo fornecedor, por ter adquirido mercadorias de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal; antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, a JJF, após as devidas considerações a respeito das razões de defesa, considerou as infrações devidamente respaldadas na legislação estadual e nos dados contidos nos Arquivos Magnéticos exigidos pelo Convênio ICMS 57/95, enviados pelo contribuinte à SEFAZ, cujos dados foram confrontados com escriturados nos livros e documentos fiscais. Em consequência, a JJF concluiu que não assiste razão ao defendente, mantendo os débitos lançados nos itens 6, 7 e 8.

No Recurso Voluntário, de fls. 572 a 621 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

1. Preliminarmente, arguiu a nulidade do lançamento fiscal por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, pois, para sua validade, torna-se imprescindível a apresentação de todos os documentos analisados e que vieram a basear o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados, pois só assim fica assegurada a segurança jurídica, independentemente do fato de que os documentos pertencerem ao recorrente. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.
2. No mérito, quanto à *infração 1*, cuja acusação fiscal é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisição de produto beneficiado com isenção (pallets, caixas plásticas, bin plástico, camisa térmico e carrinho cc rollcont), o recorrente aduz que, em que pese à imposição da multa, esta não pode ser aplicada, vez que decorre da confirmação do CONSEF, através do acórdão recorrido, de que a operação realizada não trouxe qualquer prejuízo para o Erário, tanto que foi reconhecida a improcedência da exigência do imposto originalmente lançado.

O apelante também sustenta ser inaplicável a isenção prevista no art. 19 do RICMS aos pallets, caixas plásticas, bin plástico, camisa térmico, conforme se fundamentou a acusação fiscal para vedar a utilização do crédito fiscal correspondente, eis que tal dispositivo legal prevê isenção para vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacarias, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicione e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular.

No caso presente, segundo o defendente, as mercadorias objeto da autuação são materiais auxiliares de transporte, que ajudam no carregamento e descarregamento dos caminhões e na

redução das perdas das mercadorias e não são materiais de acondicionamento ou embalagem, muito menos vasilhames e recipientes, do que invoca o art. 111 do CTN. Logo, defende que o procedimento de escrituração de débitos e créditos foi correto e não deve ser razão para aplicação de multa, mostrando-se improcedente a exigência da obrigação acessória.

Quanto à aplicação da multa para o CARRINHO CC ROLLCONT, o recorrente também alega que não houve prejuízo ao Erário, em virtude da ocorrência de débito na saída, uma vez que tais bens são objeto de saídas conjuntamente com as mercadorias comercializadas e, por conseguinte, são objeto de operações de circulação econômica, daí por que o procedimento em pagar e creditar o ICMS na entrada, mas, por outro lado, quando da saída ou circulação das referidas mercadorias, paga-se o ICMS, mediante débito, compensando o ICMS devido na saída com o pago na entrada, ou seja, estornando o imposto destacado na operação de entrada. Aduz, ainda, que na data da entrada da mercadoria, como é o caso, não se sabe o destino, logo, deve-se tomar o crédito pela entrada e depois anular quando da saída.

Ressalta não haver infração à legislação estadual que implicasse na exigência de penalidade, diante da inexistência de repercussão tributária e do cumprimento integral da obrigação principal de recolhimento do imposto, cabendo a redução ou cancelamento da multa, como previsto no § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96, do que cita jurisprudência, pois suprimida a obrigação principal pelo acórdão recorrido, torna-se inaplicável ao caso concreto qualquer penalidade, mesmo que acessória, face à falta de previsão legal.

Por fim, o recorrente aduz ser a multa aplicada exorbitante, desproporcional e confiscatória, devendo-se utilizar o critério do valor fixo, razão pela qual pugna pela improcedência total da exigência.

3. Na *exação* 2, cuja acusação fiscal é de utilização indevida de crédito de ICMS inerente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, referentes as entradas de embalagens (sacolas plásticas, saco plásticos, filme, bandeja para acondicionamento, etc.) na exata proporção da saída de mercadorias isentas e não tributáveis, o sujeito passivo alega que o Acórdão recorrido não observou que os valores exigidos não procedem, diante do fato de que esse procedimento (estorno) é realizado reiteradamente pelo contribuinte, dentro dos percentuais correspondentes a proporcionalidade de entrada das embalagens com as saídas de produtos isentos e não tributados no período autuado, conforme consignado em seu Registro de Apuração (doc. 2 da manifestação a informação fiscal).

Assim, concluiu descaber a exação fiscal pelo fato da realização do estorno, conforme determina a legislação, razão de não proceder a acusação fiscal.

4. Inerente à infração 3, o recorrente alega que:

- DANONINH.P.BEBER MOR 180G e DANONINHO PARA BEBER 900G, embora classificados como iogurte e sujeitos a substituição, o que vedaria a utilização do crédito fiscal, foram tributados na saída e não houve prejuízo para o Erário estadual, conforme restou comprovado com a documentação apresentada em sua manifestação a informação fiscal (doc. 3). Portanto, não há como prosperar a exigência fiscal.
- Produtos considerados pelo Fisco como sujeito a substituição tributária, cuja saída foi tributada normalmente. Alega o recorrente que os autuantes, equivocadamente, mantêm a classificação de alguns produtos como sendo IOGURTE e sujeitos a substituição tributária, mas, na realidade, são bebidas láctea, leite fermentado ou petit suiss, conforme catálogo da DANONE (doc. 5 da defesa), cujos produtos, por não estarem sujeitos a substituição tributária, geram direito ao crédito decorrente de sua aquisição.
- Produtos tributados normalmente. O recorrente sustenta que PAO QUEIJ SAO GERALD TRADIC, ROLO ALUMINIO, PROTETOR FOGAO, PROPOMENT SPR NECTAR FLORAL, PENEMONEX, PROPOMA SPRAY NECTAR FLORAL, PROPOGIBR SPR NECTAR FLORAL, BIOSLIM SHAKE DIET BAUN, DEL-LEND SH FL CAMPO DIVCOM, PROPOMAX EXT PROPOLI S-ALC, PROPOLINA L, PROPOMALVA SPR, PROPOVIT PLUS BIONAT, PROPOLIS SOL ALCOOL, CORN FLAKES, LÃ DE

AÇO e PAÇOQUINHA ROLHA foram tributados normalmente quando de sua saída, não ocorrendo, portanto, qualquer prejuízo fiscal.

- CLORETO MAGNÉSIO e COREGA ULTRA. Alega que tais mercadorias não estão incluídas no art. 353 do RICMS, mas apenas a pastas dentifrícias (item 13.10) e a escovas dentifrícias (item 13.11). Logo, não estando sujeitos à substituição tributária, é legítimo o crédito fiscal decorrente de sua aquisição.

Diante desse contexto, sustenta ser improcedente a infração 3.

5. Em relação à *infração 5*, pela qual acusa o contribuinte de recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, o recorrente sustenta que improcede a exigência, eis que:

- BRINQUEDO. O produto AUTO PISTA C/ 2 CARS, ao contrário do que entendeu a JJF de que seria tributado a 17%, por não se classificar como brinquedo, o apelante diz que a acusação fiscal não procede, posto que não há dúvida de que o referido produto é brinquedo, independentemente da forma em que foi qualificada pelo recorrente, nos termos do art. 353, item 37, do RICMS e cujo imposto foi retido pelo fabricante quando de sua aquisição. Assim, não há diferença de imposto a recolher.
- FLOCÃO e FLOCOS DE MILHO. O recorrente salienta que para a fiscalização os mencionados produtos são tributados a 7% e a 17%, o que gerou a diferença de imposto a ser recolhido. Diz que o Acórdão recorrido entende que apenas a mercadoria flocos de milho pré-cozido equipara-se à fubá de milho e por esse motivo aplica-se a alíquota de 17% para o item flocão de milho.

Todavia, segundo o apelante, a JJF desconsidera que o flocão e os flocos de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada. Logo, não lhe retira, portanto, a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela SEFAZ através do Parecer nº 10240/2010, que aduz:

“ICMS. Para que um produto esteja na substituição tributária é necessário que exista a coincidência entre as características da mercadoria e os atributos descritos no referido dispositivo, de forma que a mercadoria envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com as descrições contidas na norma.”

Logo, sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 87, XXX, RICMS/97, para tributar a saída dos referidos produtos, sendo improcedente a exigência fiscal.

- IOGURTE. Diz que o acórdão recorrido mantém a tributação normal (17%) para os produtos IOG NAT DESNATAD IND VIGOR, IOGURTE NATURAL. IND VIGOR 200G, IOGURTE MORANGO VIGOR 1000G, IOG LIQ MOR NESTL 900g, IOG LIQ PES NESTL 180G e IOG LIQ MOR NESTL 180G, por considerar que não são iogurtes, embora o contribuinte tenha comprovado, através de notas fiscais e o NCM que assim são classificados (doc. 6 da impugnação), conforme previsto no art. 353, II, item 3.3 do RICMS/97 que os sujeita a substituição tributária e cujo imposto foi destacado quando de sua aquisição. Assim, impõe-se a improcedência da infração.
- LEITE LONGA VIDA. O recorrente aduz que improcede a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V, e art. 152, da Carta Magna, do que tece considerações sobre o pacto federativo e o princípio da isonomia, os quais impedem que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados, assim como a proibição ao limite de tráfego em razão de sua origem.

Em outras palavras, a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxaço reduzida a 7%.

Informa que a situação posta pelo Estado já foi objeto de análise do Poder Judiciário da Bahia que, confirmando a majoração da carga tributária, vem se posicionando pela improcedência da exigência de recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida, do que cita jurisprudência.

Salienta que a norma deve ser apreciada levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos.

Do exposto, o recorrente sustenta que o benefício concedido ao leite longa vida produzido neste Estado da Bahia deve se estender também aos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência. Em consequência, este item da exação é insubsistente.

6. Nas exações 6, 7 e 8, as quais decorrem da auditoria de estoque, o recorrente diz que o Fisco deixou de considerar a ocorrência de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc., cuja existência de mercadorias que são inutilizadas no decorrer de suas atividades é fato notório e devidamente comprovada através do Relatório da ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados (doc. 7, defesa). Sendo assim, não há que se falar falta de recolhimento do ICMS quanto as perdas normais, porque não há fato gerador que permita a incidência/cobrança do ICMS.

Defende que caberia ao Fisco provar que as perdas ocorridas seriam anormais. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas sem a emissão de notas fiscais. Cita julgados do CONSEF nesse sentido (Res. nº 1961/98 e Acórdão JJF nº 2112-02/01), além de decisões administrativas dos Estados do Ceará e Pernambuco.

Ressalta que a perda, normal ou anormal, não pode ser presumida como omissão de saída. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente. Assim, por tais razões defende que a infração seja julgada improcedente.

Em outro tópico, o sujeito passivo sustenta que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, a qual determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o autuante deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Diz que tal alegação se comprova pelo fato de o autuante tentar devolver ao recorrente a obrigação de indicar os produtos que poderiam ser agrupados em uma única “categoria”, como também ao confirmar que fez um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada. Assim agindo, ao transferir ao contribuinte a responsabilidade fiscal que pertence unicamente ao Fisco, maculou todo o levantamento apresentado, ao desconsiderar o referido preceito normativo.

Alega, ainda, a *improcedência* destas infrações, por estarem suportadas, exclusivamente, em presunção, já que, ao transferir para o contribuinte a obrigação de indicar os produtos a serem agrupados, sanciona que os valores apurados são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal, posto que baseado em presunção. Logo, o crédito tributário não subsiste e deve ser julgado improcedente.

Também, alega a *improcedência* por desconsiderar a quebra de peso, pois, para justificar a manutenção da exigência fiscal, o Acórdão recorrido utiliza os mesmos argumentos para desconsiderar as perdas normais, ou seja, de que o contribuinte deve emitir nota fiscal de entrada referente à diferença de peso, do que entende o recorrente que tal fato só confirma a existência da quebra de peso, mas que deixou de considerá-las por ausência de uma questão formal, exigindo de forma arbitrária ICMS como se omissão existisse. Assim, por mais essa razão, entende que se comprova a improcedência das acusações fiscais.

Por fim, defende a *improcedência* destas exações por falta de previsão legal para presumir a alíquota, uma vez que as alíquotas utilizadas foram aplicadas em conformidade com a legislação. Contudo, deixa de observar que presumir a existência de uma omissão de receita proveniente da comercialização de mercadorias tributadas sob determinada alíquota, mais que raciocínio lógico, é pressagiar, já que o alegante comercializa milhares de itens, alguns tributados a 17%, outros a 25%, 7%, 12% e até 0%, isentos ou não tributados, bem como mercadorias com pagamento antecipado do ICMS. Defende que os rendimentos, ainda que presumidos, para fim da respectiva tributação, devem ser rateados com as atividades econômicas desenvolvidas, proporcionalmente às respectivas receitas, do que cita Decisão do CONSEF, neste sentido, decorrente da presunção apurada através de saldo credor na conta caixa.

Portanto, ainda que mantida a presunção, sustenta que deveria o Fisco ter considerado, em relação às mercadorias tributáveis, a proporcionalidade das operações nos mais diversos regimes tributários. Assim, concluiu ser frágil as exigências fiscais, devendo as mesmas serem julgadas improcedentes.

7. Por fim, passa a tecer considerações sobre a exorbitância das multas por descumprimento de obrigação tributária principal aplicadas, do que invoca o princípio da vedação de confisco, entendendo razoável a penalidade entre 20% e 30%, assim como requer a consideração do benefício da dúvida, previsto no art. 112 do CTN, do que cita doutrina e jurisprudência.
8. Ante o exposto, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal e, sucessivamente, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao recorrente (art. 112 do CTN) e protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange às exigências 1 a 3 e 5 a 8 do Auto de Infração, conforme peça recursal.

Inicialmente, há de salientar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual, conforme recibo à fl. 238 dos autos, recebeu todos os demonstrativos, analíticos e sintéticos, que fundamentam as acusações fiscais, tendo o mesmo exercício plenamente seu direito de defesa, nas duas instâncias administrativas, inexistindo qualquer razão para se declarar a nulidade do lançamento de ofício, como requerido pelo sujeito passivo.

Quanto ao pedido para realização de perícia, entendido como diligência, considero que os autos contêm todos os elementos para a Decisão sobre a lide, ou seja, os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despicando o objeto da diligência ou perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art. 147, incisos I e II, do RPAF/96, indefiro o pedido recursal.

No mérito, *quanto à infração 1*, a tese recursal é de que para os pallets, caixas plásticas, bin plástico, camisa térmico e carrinho cc rollcont não se aplica a isenção prevista no art. 19 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, eis que se tratam de materiais auxiliares de transporte, que ajudam no carregamento e descarregamento dos caminhões e na redução das perdas das mercadorias e não são materiais de acondicionamento ou embalagem, muito menos vasilhames e recipientes, conforme previsto em tal dispositivo regulamentar, a seguir transcrito:

“Art. 19. São isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:

I - nas saídas de:

a) **vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria**, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);

b) **vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria**, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata a alínea anterior (Lei complementar nº 4/69, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);

Portanto, conforme se pode comprovar, em que pese o contribuinte não admitir, é inegável que os pallets, caixas plásticas, bin plástico e camisa térmico tratam-se de materiais de acondicionamento, os quais auxiliam no transporte, carregamento e descarregamento dos caminhões, nas operações entre suas lojas, os quais se classificam plenamente na isenção prevista, à época, no art. 19 do RICMS/97.

Em outra vertente, o recorrente alega que a multa não pode ser aplicada, por se confirmar que a operação realizada não trouxe qualquer prejuízo para o Erário.

Porém, como consignado na Decisão recorrida, justamente, por não se comprovar, naquele momento, repercussão financeira em desfavor ao erário estadual, porém a prática irregular de utilização indevida de crédito fiscal, é que se aplicou a multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a multa de 60% do valor do crédito fiscal, *que não importe em descumprimento de obrigação principal*, sem prejuízo da exigência do estorno, quando da utilização indevida de crédito fiscal.

Válido registrar que, no caso concreto, por razões óbvias, não há mais que exigir o valor do crédito indevido, tendo em vista o débito correspondente, o que diz respeito ao estorno do valor apropriado indevidamente, conforme exigência legal, mantendo a multa de 60% remanescente (e originalmente consignada no lançamento de ofício), como previsto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, no caso de tal penalidade se classificar como multa por descumprimento de obrigação principal.

Caso a multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, se insira como penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória, obrigação de fazer ou não fazer, mesmo assim se perdurará a multa em decorrência do que determina o art. 157 do RPAF, no sentido de que:

157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Nesta hipótese, de penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória, o recorrente pleiteia a redução ou cancelamento da multa, nos termos previstos no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, sob a alegação de que ficou provado que as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não implicou falta de recolhimento de tributo.

Entretanto, caso considerada a penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória, mesmo assim, não caberia a aplicação da redução ou cancelamento da multa, visto que não preenche os requisitos legais para tal benefício, já que não restou provada, inequivocamente, falta de prejuízo ao erário estadual, como consta às fls. 411 dos autos e declarado pelo próprio recorrente, consignado no Acórdão JF nº 0287.05.11 (A. I. nº 279459.0002/09-4), consoante excerto do voto a seguir:

Diz que no ingresso das caixas plásticas e pallets a empresa se creditou do ICMS. Ao longo do tempo com o seu desgaste natural, a autuada simplesmente baixa do estoque sem a emissão da nota fiscal de saída e destaque do ICMS. Pergunta: o que acontece? O fisco perde este imposto!

Quebrados, uns são utilizados na recuperação de outros. É prática corriqueira reunir dois ou mais pallets avariados, para montar um “novo”. Enfatiza que o autuante considerou omissão de saída, mesmo reconhecendo que não houve qualquer omissão.

Diante de tais considerações, mantém-se a Decisão recorrida quanto à infração 1.

Inerente à infração 2, alega o recorrente que a exação é insubsistente eis que já procedeu os estornos dos créditos das embalagens proporcionais às saídas de mercadorias isentas e não tributáveis, conforme consignado em seu Registro de Apuração (doc. 3 da defesa).

Contudo, não tem razão o alegante visto que, conforme Anexos 3A, 3B, 4A e 4B (fls. 24/38), os valores exigidos decorreram dos índices percentuais de saídas de mercadorias *não tributáveis* incidentes sobre os créditos fiscais nas aquisições de embalagens, cujos valores de ICMS a estornar apurados *foram deduzidos dos estornos efetivados pelo contribuinte*, exigindo-se o valor remanescente, a exemplo do mês de dezembro de 2010 (fls. 25).

Em consequência, mantida a exação nos moldes da Decisão recorrida.

No que tange à *infração 3*, da análise específica das mercadorias, objeto da lide, temos as seguintes conclusões:

- DANONINH.P.BEBER MOR 180G e DANONINHO PARA BEBER 900G. Alega o recorrente que, embora classificados como iogurte e sujeitos a substituição, o que vedaria a utilização do crédito fiscal, foram tributados na saída e não houve prejuízo para o Erário estadual, como diz ter comprovado com o documento apresentado em sua manifestação, razão de não prosperar a exigência fiscal.

Reza o art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96 que, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas, *comprovadamente*, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, do mesmo dispositivo legal. Em consequência, nesta hipótese, uma vez *comprovada* a tributação normal quando das saídas, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, teria o direito ao crédito fiscal correspondente às entradas do mesmo produto, o que vale dizer, neste caso concreto, não haveria de se glosar o crédito fiscal, ora exigido, conforme alega o recorrente.

Entretanto, da análise do documento invocado pelo apelante, às fls. 487/488 dos autos, verifica-se que única nota fiscal não é representativa de milhares existentes de modo a *comprovar* o quanto alegado, ou seja, de tributação normal do produto “DANONINH.P.BEBER”, sob NCM 04031000.

Ademais, neste mesmo documento fiscal, o qual o recorrente apresenta como paradigma do seu *modus operandi*, existem outros itens, sob a mesma NCM e similares, sobre os quais alternam incidência e não incidência da tributação normal do ICMS, a exemplo de “LEITE FERMENTADO”, o que já enseja insegurança do procedimento fiscal adotado pelo contribuinte em relação a tais mercadorias, por demonstrar tratar a tributação, ora ressaltada, apenas uma exceção à regra ou equívoco do seu sistema.

Por fim, se sobressai que, mesmo confirmada a razão ao contribuinte e devidamente comprovada a exatidão de sua alegação em todo o universo documental, tal conclusão limitaria apenas a uma espécie de infundáveis produtos sob a citada NCM, no caso “DANONINH.P.BEBER”, o que por si só já demonstra a inviabilidade da aplicação do previsto na norma legal (art. 42, § 1º, da Lei 7.014/96), restando caracterizado apenas como indébito fiscal, passível de restituição junto à SEFAZ, através de rito processual próprio, sob pena de invalidar todo o controle de arrecadação intrínseco, implantado na legislação.

- PRODUTOS CONSIDERADOS PELO FISCO COMO SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CUJAS SAÍDAS FORAM TRIBUTADAS NORMALMENTE. Alega o recorrente que os autuantes, equivocadamente, mantêm a classificação de alguns produtos como sendo IOGURTE e sujeitos a substituição tributária, mas, na realidade, são bebidas láctea, leite fermentado ou “piti suís”, conforme catálogo da DANONE (fls. 330 a 337), cujos produtos, por não estarem sujeitos a substituição tributária, geram direito ao crédito.

Além das considerações relativas ao tópico anterior, especialmente quanto a alternância do tratamento tributário dado ao mesmo produto (leite fermentado) e a falta de representatividade do

documento fiscal para efeito de comprovação do quanto alegado pelo recorrente, há de se registrar que tais produtos estão sob NCM 04031000, fato este acatado pelo próprio contribuinte, inclusive como assim consta em seus documentos e escrita fiscal, cujo código na TIPI corresponde a iogurte, os quais estão sujeitos ao regime da substituição tributária, sendo vedada a utilização dos respectivos créditos fiscais, já compensados quando da substituição tributária, conforme art. 97, IV, e art. 353, II, item 3.3, do RICMS/97.

Ademais, como já dito, a instabilidade do tratamento tributário adotado pelo contribuinte não permite a aplicação do previsto na norma legal (art. 42, § 1º, da Lei 7.014/96), fato este também demonstrado pelos autuantes, às fls. 423 dos autos, onde lista operações de saídas de produtos, sob NCM 0403.10.00, sem destaque do ICMS.

- PRODUTOS TRIBUTADOS NORMALMENTE. Alega o recorrente que PAO QUEIJ SAO GERALD TRADIC, ROLO ALUMINIO, PROTETOR FOGAO, PROPOMENT SPR NECTAR FLORAL, PENEMONEX, PROPOMA SPRAY NECTAR FLORAL, PROPOGIBR SPR NECTAR FLORAL, BIOSLIM SHAKE DIET BAUN, DEL-LEND SH FL CAMPO DIVCOM, PROPOMAX EXT PROPOLI S-ALC, PROPOLINA L, PROPOMALVA SPR, PROPOVIT PLUS BIONAT, PROPOLIS SOL ALCOOL, CORN FLAKES, LÃ DE AÇO e PAÇOQUINHA ROLHA foram tributados normalmente quando de sua saída, não ocorrendo, portanto, qualquer prejuízo fiscal, em virtude da utilização do crédito fiscal na entrada, ora exigido.

Ao apresentar tal tese recursal, conclui-se que o próprio sujeito passivo reconhece a sujeição ao regime da substituição tributária dos citados produtos, conforme texto abaixo reproduzido:

Todavia, deixou de observar que os referidos produtos foram tributados normalmente quando de sua saída (débito), não ocorrendo, portanto, qualquer prejuízo fiscal, em virtude do crédito da entrada, ora glosado pelo Autuante.

Ademais, quanto aos produtos LA DE ACO BEM-TE-VI 60GR, LA DE ACO LANUX 30g, LA DE ACO LANUX 60G, LA DE ACO BOMBRIL C8 e LA DE ACO ASSOLAN C8 60g, os mesmos foram tributados na saída, anulando-se, desta forma, o crédito da entrada.

Diante de tal constatação, corroboro com o entendimento exarado pelos autuantes, às fls. 424 dos autos, no sentido de que:

Os produtos relacionados pela Defendente se referem a preparações à base de farinha de trigo (NCM's 1902.11.00 e 1905.90.90), medicamentos (NCM's 3003.90.99 e 3004.90.99), preparações para higiene bucal e dentária (3306.90.00), salgados industrializados produzidos à base de cereais (1904.10.00) e material de papelaria (7607.11.90), todos sujeitos à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos, que já foram concedidos no momento do cálculo do imposto relativo às operações subsequentes, conforme art. 97, inciso IV e art. 353, inciso II, itens: 11, 13, 29 e 38, subitens 11.4.1, 11.4.2, 13.2, 113.15 e 29.1, do RICMS-BA.

A autuada declara que os produtos constantes dessa infração "foram tributados normalmente quando da sua saída (débito), não ocorrendo, portanto, qualquer prejuízo fiscal, em virtude do crédito da entrada, ora glosado pelo Autuante". Mas verificamos na tabela abaixo que essa afirmativa não é verdadeira, a exemplo dos itens FISIODERM TCM 200 ML e o PÃO DE QJO COQUETEL que não tiveram o respectivo débito do imposto nas operações relacionadas na mesma.

Já a LÃ DE AÇO, sob NCM 7323.10.00, é tributada pelo regime de substituição tributária e estava incluído, na época da ocorrência do fato gerador, no item 79 do Anexo Único da cláusula terceira do Protocolo ICMS 106/09, cuja finalidade é dispor sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza, restando provado prejuízo ao Erário, eis que inúmeras operações com LÃ DE AÇO não foram tributadas, ou seja, não teve o respectivo débito do ICMS, conforme demonstrado às fls. 425/426 dos autos.

- CLORETO MAGNÉSIO e COREGA ULTRA. Alega o recorrente que tais mercadorias não estão incluídas no art. 353 do RICMS, mas apenas as pastas dentifrícias (item 13.10) e a escovas dentifrícias (item 13.11). Logo, não estando sujeitos à substituição tributária, sendo legítimo o crédito fiscal nas suas aquisições.

Concordo com a Decisão recorrida de que o recorrente não destituiu e sequer se insurgiu contra a informação dos autuantes de que o CLORETO MAGNÉSIO PÓ 33G consta dos documentos fiscais

com a NCM 3004.90.99, relativo a MEDICAMENTOS. Já o COREGA ULTRA, com NCM 3306.90.00, se refere a preparação para higiene bucal e dentária, que incluem os pós e cremes para facilitar a aderência de dentaduras, conforme pode ser constatado na tabela TIPI. Em consequência, tais mercadorias sujeitam-se ao regime de substituição tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos, nos termos previstos no art. 97, IV, e art. 353, II, item 13, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores.

Em consequência, mantida a exação nos moldes da Decisão recorrida.

Em relação à *infração 5*, pela qual acusa o contribuinte de recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tecemos as seguintes considerações:

- BRINQUEDO. O produto AUTO PISTA C/ 2 CARS.

Alega o recorrente que se trata de brinquedo (NCM 9503.00), sujeito a substituição tributária, nos termos do art. 353, item 37 do RICMS/97, cujo imposto foi retido pelo fabricante.

Entretanto, tanto nos cupons fiscais emitidos pelo contribuinte, quanto nas notas fiscais de aquisição, relacionadas às fls. 427/428 dos autos, constam o NCM 9504.90.90, correspondente na TIPI a “*consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos (boliche, por exemplo)*”, os quais não se sujeitam ao regime de substituição tributária. Em consequência, as saídas de AUTO PISTA C/ 2 CARS estão sujeitas ao regime de tributação normal, com alíquota de 17%.

- FLOCÃO e FLOCOS DE MILHO.

Alega o recorrente que o Acórdão recorrido entende que apenas a mercadoria flocos de milho pré-cozido equipara-se à fubá de milho e por esse motivo aplica-se a alíquota de 17% para o item flocão de milho. Segundo o apelante, a JJF desconsidera que o flocão e os flocos de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada. Logo, não lhe retira, portanto, a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela SEFAZ através do Parecer nº 10240/2010, que aduz:

“ICMS. Para que um produto esteja na substituição tributária é necessário que exista a coincidência entre as características da mercadoria e os atributos descritos no referido dispositivo, de forma que a mercadoria envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com as descrições contidas na norma.”

Logo, segundo o apelante, sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 87, XXX, RICMS/97, para tributar a saída dos referidos produtos, sendo improcedente a exigência.

Há de registrar que o art. 87, inciso XXX, do RICMS/97, à época dos fatos geradores, previa que:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo

[...]

XXX - das operações internas com sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho em 100% (cem por cento);

O valor exigido deste item limita-se as mercadorias “flocão” e “flocos” de milho à alíquota de 7%, em conformidade ao previsto no artigo 51, § 3º, inciso II, do RICMS/97.

Deve-se esclarecer que a designação “fubá” de milho é a farinha moída mais fina, usada em bolos, angus e polentas, enquanto se chama de “farinha” de milho o produto mais grosso, usado em farofas e cuscuzes.

Por sua vez, flocos de milho é um produto alimentar à base de partículas de milho, obtido através de prensagem dos grãos após terem sido amolecidos por ação de vapor de água. No campo da química, é o processo onde coloides saem de suspensão na forma de agregados, formando partículas maiores.

Assim, por se tratar a redução da base de cálculo de uma isenção, deve-se interpretar literalmente a norma, nos termos do art. 111, II, do CTN. Logo, o art. 87, XXX, do RICMS/97 não abarca as operações com flocos e flocão de milho.

- IOGURTE.

Alega o recorrente que o Acórdão recorrido mantém a tributação normal (17%) para os produtos IOG NAT DESNATAD IND VIGOR, IOGURTE NATURAL. IND VIGOR 200G, IOGURTE MORANGO VIGOR 1000G, IOG LIQ MOR NESTL 900g, IOG LIQ PES NESTL 180G e IOG LIQ MOR NESTL 180G, por considerar que não são iogurtes, embora o contribuinte tenha comprovado, através de notas fiscais e o NCM que assim são classificados (doc. 6 da impugnação), conforme previsto no art. 353, II, item 3.3 do RICMS/97 que os sujeita a substituição tributária e cujo imposto foi destacado quando de sua aquisição. Assim, impõe-se a improcedência da infração.

Contudo, tais mercadorias possuem código NCM 0403.90.00, em que pese ter o nome comercial “iogurte”, cujo código na TIPI corresponde a outras mercadorias que não iogurte, a exemplo de leiteiro ou leite e creme de leite coalhados.

Ressalte-se que a previsão para sujeição da substituição tributária do art. 353, II, item 3.3, do RICMS/97, é para iogurte, sob NCM 0403.10.00, que não é o caso.

Por fim, registre-se que o próprio contribuinte, em algumas operações, oferece tributação normal para tais produtos, creditando-se e debitando-se do ICMS, conforme se pode verificar às fls. 430/431 dos autos.

- LEITE LONGA VIDA.

Alega o recorrente ser inconstitucional tal imposição tributária de 17% nas operações interestaduais, enquanto o produtor local tem sua taxação reduzida a 7%, do que requer tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência.

Saliente-se que, nos termos do art. 125, incisos I e III, da Lei nº 3.956/81, não se incluem na competência dos órgãos julgadores: a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Em consequência, o julgador no processo administrativo fiscal restringe-se aos princípios da oficialidade e da legalidade objetiva, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Assim, diante destas considerações recursais, concluo em manter a Decisão recorrida, quanto à infração 5.

Inerente às *exações 6, 7 e 8*, decorrentes da auditoria de estoque, o recorrente alega serem improcedentes, diante das seguintes razões:

- Do levantamento deixar de considerar a ocorrência de perdas normais na atividade de supermercado, devidamente comprovada através do Relatório da ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados, visto que a perda, normal ou anormal, não pode ser presumida como omissão de saída.
- Do levantamento desprezar determinações da Portaria nº 445/98, a qual determina que o autuante deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins.
- Por estarem suportadas em presunção, já que, ao transferir para o contribuinte a obrigação de indicar os produtos a serem agrupados, sanciona que os valores apurados são ilíquidos e incertos.
- Por falta de previsão legal para presumir a alíquota, uma vez que as alíquotas utilizadas foram aplicadas em conformidade com a legislação, já que comercializa milhares de itens com várias alíquotas e modalidades de tributação. Assim, os rendimentos, ainda que presumidos, para fim de tributação, devem ser rateados com as atividades econômicas desenvolvidas, proporcionalmente às respectivas receitas.

Da análise das razões recursais, há de salientar que as diferenças de estoque foram apuradas

mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, realizado nos exercícios de 2010 e 2011, cuja auditoria de estoque se baseou nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte através dos arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda pelo próprio sujeito passivo, em cumprimento às exigências legais, tendo a dita auditoria sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes mídia eletrônica (CD-R/ fl. 237), com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo (fls. 238/239).

Contudo, em que pese todas as condições de exercer plenamente sua defesa e comprovar a existência de inconsistências no levantamento fiscal, o recorrente não apresentou, através de documentos probatórios, qualquer equívoco cometido no levantamento fiscal, limitando-se apenas, às alegações infundadas, a exemplo de: *“O trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998”*, como também: *“Assim, o Auto de Infração, em sua plenitude, fundamenta-se na utilização de presunção e no amparo desta, não se pode exigir imposto.”*.

Há de se ressaltar que o artigo 123 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), assegura ao sujeito passivo o direito de ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Assim, como se tratam de alegações sem a devida comprovação e não tendo o sujeito passivo demonstrado a existência de qualquer equívoco cometido pelos autuantes, entendendo insuficientes as razões de defesa para elidir as acusações fiscais, as quais estão fundamentadas em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte.

Logo, concluo como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal, visto que o contribuinte não elidiu a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração, sem, contudo, comprovar documentalmente sua alegação, de forma a apontar equívocos porventura existentes no levantamento fiscal ou anexar documentação robusta dos fatos por ele alegados, uma vez que quebras, perdas (normais ou anormais), devolução, etc., devem ser documentados, inclusive para regularização do estoque e demais lançamentos fisco-contábil, pois, nesta situação, se faz necessária a emissão de documento fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS, inclusive de modo a comprovar o fato ocorrido.

Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada *sob código de referência*, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado, haja vista, a inexistência de documentação comprovando perdas, furtos, devolução, etc.

Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal das mercadorias, as quais foram identificadas *sob código do produto*, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, inerente às duas últimas irregularidades (infrações 7 e 8), relativas às entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (infração 7), e a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 8). Já a infração 6, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas a tributação normal, exige-se o imposto não oferecido à tributação.

Diante destas considerações, inexistente a alegada “presunção”, pois se trata de fato inequívoco de diferença de estoque, pelo qual se exige o imposto das específicas mercadorias e dentro da carga tributária correta.

Assim, como as alegações recursais não estão devidamente comprovadas e não tendo o sujeito passivo demonstrado à existência de qualquer equívoco cometido pelos autuantes, entendo insuficientes suas razões para elidir a acusação fiscal, haja vista a identificação das mercadorias por código de referência, estabelecido pelo próprio contribuinte, o que se torna descabida a pretensão do recorrente para agrupamento de mercadorias afins, o qual sequer aponta.

Mantidas as exações 6, 7 e 8 do lançamento de ofício.

Quanto à alegação da exorbitância das multas aplicadas, deixo de me pronunciar em razão de falecer de competência este órgão julgador para tal análise, conforme previsto no art. 125, I e III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), salientando, apenas, que tais penalidades são as legalmente previstas aos casos concretos.

Também, falece competência a este Colegiado a redução ou cancelamento da penalidade por infração de obrigação tributária principal, assim como vislumbro inexistir requisitos para redução ou cancelamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, visto que não restou provado que as infrações praticadas não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, a exemplo da presunção prevista no art. 4º, §4º, IV, da Lei nº 7.014/96, como também do benefício da dúvida (art. 112, CTN), por inexistir dúvida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298627.0001/15-3**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$186.214,49**, acrescido das multas de 60% sobre R\$92.876,35 e 100% sobre R\$93.338,14, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”; VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$47.453,89** e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.272,32**, previstas nos incisos II, “d”, IX e XI do citado artigo e dispositivo legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS