

A. I. N° - 272041.0001/18-0  
AUTUADO - SF DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI  
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA  
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ EUNÁPOLIS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 31/03/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0016-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM NOTA FISCAL. Comprovado pelo contribuinte o lançamento de notas fiscais indevidamente pelo autuante, a infração é parcialmente subsistente, mantido o lançamento apenas para as operações com iogurte em 2015. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as mesmas, efetuou os pagamentos das mesmas com recursos decorrentes de saídas também não escrituradas. Razões defensivas não elidem a infração, a qual é subsistente. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O imposto lançado nas infrações 03 e 04 se refere à omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, o que enseja a incidência por responsabilidade solidária contida no artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria 445/1998. Os argumentos defensivos apresentados, apenas reduzem em parte a exação fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. Negado o pedido para conversão do feito em diligência. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 07 de fevereiro de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$62.610,24, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro, abril, junho, julho, setembro a dezembro de 2015, janeiro, abril a dezembro de 2016, totalizando R\$ 2.028,07.

Infração 02. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2015 e 2016), no montante de R\$25.375,73.

Infração 03. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015 e 2016), no valor de R\$ 32.956,90. Multa sugerida de 60%.

Infração 04. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015 e 2016), em R\$2.249,54, multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por seu responsável, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 51 a 80, onde alega ter o autuante promovido uma série de imputações indevidas, acusando-a de algumas infrações que em verdade, jamais existiram.

A ação fiscal, por conseguinte, resultou completamente eivada de equívocos e irregularidades que comprometem a própria seriedade e credibilidade da autuação, como demonstrará a seguir, não podendo concordar com a ação fiscal no que concerne aos itens abaixo contestados.

Salienta que as infrações apuradas são basicamente referentes ao controle de estoque dos anos de 2015 e 2016, a analisando a infração 01 reconhece parcialmente a mesma, visto que no ano de 2016 usou indevidamente um crédito de ICMS referente a iogurtes que faziam parte da Substituição Tributária.

No que tange, no entanto, às infrações 02 e 04 analisando os relatórios fornecidos pelo autuante, foi detectado que quase todos os produtos estão com irregularidades no levantamento quantitativo de estoque feito, como se poderá constatar do relatório elaborado (considerações em anexo), em que se examina a equivocidade do levantamento, levando-se em conta cada produto constante do citado levantamento quantitativo.

Quanto à infração 03 discorda de forma integral com a mesma, pois trata de ICMS regime normal, só que cobrado sobre produtos que fazem parte da Substituição Tributária, circunstância que faz encerrar a fase de tributação dos produtos.

Na Infração 02, ao analisar a planilha do autuante, detectou que os produtos constantes nas planilhas referentes ao ano de 2015 e 2016: WAFFLE LIGHT E INTEGRAL FORNO DE MINAS E WAFFLE TRADICIONAL FORNO DE MINAS, foram adquiridos da empresa Forno de Minas com NCM 19059090 (notas em anexo) e a mesma não faz parte da Substituição Tributária. Já o produto CODORNA PERDIGÃO CONGELADA foi adquirido da empresa BRF S.A com NCM 02089000 (notas em anexo) que não faz parte da Substituição Tributária. Ressalta, ainda, que a empresa fornecedora se acha localizada no estado da Bahia, e, por conseguinte, caso o produto fizesse parte da Substituição Tributária deveria ter sido faturado com o imposto já recolhido.

No que tange ao produto GOMA DE XANTANA GB 100 GR (nota em anexo), não faz parte da Substituição Tributária. O produto SOB NATURIS CHOCOLATE BATAVO foi adquirido da empresa Elebat Alimentos Ltda., com NCM 21069090 (notas em anexo). Dito produto é uma sobremesa láctea, com sabor de chocolate, mas não é a base de chocolate e, portanto, não faz parte da Substituição Tributária.

Já no tocante ao relatório de 2015, os produtos: IOGURTE AMEIXA LIGHT VERDE CAMPO, IOGURTE LACFREE AMEIXA VERDE CAMPO, IOGURTE NATURAL DIET VERDE CAMPO, IOGURTE LACFREE NATURAL VERDE CAMPO, IOGURTE LACFREE MORANGO VERDE CAMPO E IOGURTE LACFREE BMM VERDE CAMPO, reconhece que houve um erro no momento do lançamento da nota fiscal eletrônica de entrada e, portanto, em relação à Infração 01 não reconhece totalmente o valor do imposto cobrado sobre todos os produtos, pelas razões já descritas anteriormente de que não fazem parte da Substituição Tributária, mas por outro lado, reconhece o erro de tributação no caso dos iogurtes e se compromete a recolher o valor do imposto, quando da entrada do processo de defesa diante da SEFAZ. Em suma, no que tange à esta infração, traz o seguinte demonstrativo:

Valor da Infração: R\$2.028,07

Valor ora reconhecido referente ao ano de 2015: R\$20,83

Valor julgado improcedente: R\$2.007,24

De Improcedência total, a infração no tocante ao ano de 2016.

Para a infração 02 alega ter analisado todos os relatórios quantitativos de estoque elaborados pelo autuante e detectou que muitas das “omissões” encontradas, são referentes a notas fiscais de estorno emitidas pelo próprio autuado (notas em anexo) que não foram levadas em consideração pelo autuante. Em relação a outras omissões foi detectada a falta de lançamento de notas fiscais de devolução (em anexo) no relatório elaborado.

Também para outras omissões apontadas na autuação, aponta não terem sido detectados os motivos pelos quais houve a autuação, pois, em muitos casos, as planilhas fornecidas pelo autuante estão iguais às planilhas de seu controle interno de estoque.

Por conseguinte, para que seja comprovado que não houveram as citadas omissões, garante estar anexando relatório de controle de estoque de produtos emitidos do seu sistema, levando em consideração estoque anterior (quando existente), todos os números de notas fiscais tanto de entradas como de saídas, e, quando necessário, cópia das aludidas notas.

Ressalta, ainda, a autuada, que usou como base o seu próprio controle de estoque já que consigna a numeração de todas as notas. Porém usou, também, para comparação e verificação, o relatório fornecido pelo próprio autuante.

Esclarece que diante da dificuldade de se elaborar planilhas para todos os produtos constantes na autuação, já que demandaria muito trabalho e tempo, decidiu reconhecer alguns valores de pequena importância, considerando que a movimentação dos produtos é de pequena expressão. E, diante disso, vai recolher parcialmente a infração.

Conclui que para esta infração:

Valor da Infração R\$25.375,73

Valor reconhecido referente ao ano de 2015: R\$2.263,05

Valor reconhecido referente ao ano de 2016: R\$2.361,63

Valor julgado improcedente: R\$20.751,05

Conclui ser a infração, portanto, parcialmente procedente.

Na infração 03, assevera ter igualmente examinado todos os relatórios quantitativos de estoque elaborados, e quanto a esta infração refuta totalmente e pede pela sua improcedência, visto que todos os produtos constantes na planilha são produtos da Substituição Tributária. Ademais, se é cobrado na infração 04 ICMS Substituição Tributária (que encerra a fase de tributação), como poderia, assim, pretender a cobrança de imposto normal pelas saídas das mesmas mercadorias? Questiona.

Considera, pois, a infração improcedente.

Por último, quanto a infração 04, repete o quanto afirmado para a infração 02, cujo teor reproduz, aduzindo ser a mesma referente às próprias omissões descritas naquela, refutando em parte a

mesma, e somente serão reconhecidos, parcialmente, pela defendant os valores referentes aos mesmos produtos reconhecidos na infração 02.

Ressalta, ainda, que como já salientado anteriormente, diante da dificuldade de se fazer demonstrativos para todos os produtos constantes na planilha do autuante, visto que demandaria muito trabalho e tempo, decide reconhecer alguns valores de pequena importância, dada a multiplicidade de movimentação dos produtos pela empresa,

Assim, e diante disto, garante que vai recolher parcialmente a infração, e postular pela improcedência parcial da mesma, baseada nos relatórios e documentos em anexo que comprovam a não omissão de entradas mencionadas na autuação, e por tal razão, a infração é tida como parcialmente improcedente:

Valor da Infração: R\$2.249,54.

Valor reconhecido referente ao ano de 2015: R\$160,40

Valor reconhecido referente ao ano de 2016: R\$62,13

Valor julgado improcedente: R\$2.027,01

Conclui que pelos argumentos acima expendidos, os levantamentos fiscais procedidos pelo autuante nas infrações acima questionadas, não dispõem de validade jurídica, nem detém suporte fático que assegure a sua integral procedência, face os equívocos cometidos pelo autuante.

Invoca ser “*noção já pacificada E, INCLUSIVE, neste Egrégio CONSEF, de que o LEVANTAMENTO REALIZADO em casos que tais, não se justifica, e, consequentemente, deve ser julgado NULO o procedimento ADMINISTRATIVO DE AUTUAÇÃO efetivado pelo autuante*”. É o quanto fica requerido, nesta oportunidade.

Em face do quanto foi exposto e considerando que a imposição contida no referido Auto de Infração, foi injustificada e até ilegal, posto que baseando-se o lançamento, como já demonstrado, em fatos não susceptíveis de tributação e ainda em elementos precários e inseguros e apenas decorrente de uma presunção, é de ser a autuação tornada nula no que concerne ao levantamento fiscal realizado, pelas razões já apontadas e que, no mérito, seja julgado o Auto parcialmente improcedente em face das argumentações já apresentadas, requer.

Por oportuno, e caso este órgão julgador considere conveniente, postula seja designada diligência, a ser efetivada por prepostos estranhos ao feito, a fim de serem constatadas as alegações contidas na peça de impugnação.

Por fim pede seja dado o competente decisório em favor do autuado, por ser da mais cristalina e absoluta justiça.

Acosta documentos das fls. 58 a 878, sendo que das fls. 58 a 80 aborda especificamente mercadorias e suas operações arroladas no levantamento quantitativo de estoques realizado.

Informação fiscal prestada sucintamente pelo autuante à fl. 882, indica no que se refere à infração 01, restar apenas o valor de R\$ 20,83, referentes aos créditos indevidos de 2015, sendo que para 2016 inexiste crédito indevido, na forma das planilhas anexas, sendo a infração parcialmente procedente.

Em relação à infração 02, aponta não assistir razão à empresa autuada, uma vez que se utiliza do “controle interno” para confrontar com os dados elaborados no SIAF. Apresenta em anexo os CFOP utilizados em cada ano para refutar as razões da autuada, mantendo a infração.

Quanto à infração 03, aponta não ter sido levado em conta pela empresa que na omissão de entradas de mercadorias da Substituição Tributária, é cobrado o ICMS normal e a antecipação, razão pela manutenção da mesma.

Na infração 04, observa ter a empresa alegado fatos relacionados a seu “controle interno”, e novamente não considera as ponderações realizadas para as infrações 02 e 03.

Conclui pela procedência parcial do lançamento, acostando demonstrativos de fls. 883 a 890.

Cientificada do teor da informação fiscal por meio do DTE, através da mensagem de número 90.310, postada em 18/07/2018, lida e científica em 24/07/2018 (fl. 892), a autuada se manifesta às fls. 895 a 898, no sentido de reiterar todos os termos das argumentações já deduzidas em sua peça de defesa, vez que os argumentos ali expendidos não sofreram impugnação relevante que importasse na decretação da subsistência do Auto.

Em complemento ao quanto já suscitado em sua defesa, ressalta que na infração 01, repete os mesmos argumentos e termos já expostos, apesar da redução apontada pelo autuante na informação fiscal.

Para a infração 02, reitera ter analisado todos os relatórios quantitativos de estoque elaborados pelo autuante e detectou que muitas das “omissões” encontradas, são referentes às notas fiscais de estorno emitidas pelo próprio autuado (notas em anexo) que não foram levadas em consideração no levantamento.

Em outras omissões apontadas, foi detectada a falta de lançamento de notas fiscais de devolução (em anexo) no relatório elaborado pelo autuante. Em algumas outras omissões também relacionadas, a defensora não detectou os motivos pelos quais foi procedida a autuação, pois em muitos casos as planilhas fornecidas pelo próprio autuante, estão exatamente iguais às planilhas de seu controle interno de estoque.

Para a devida comprovação de que não houve as omissões citadas, assevera anexar ao processo de defesa relatório de controle de estoque de produtos emitidos do seu sistema, levando em consideração: estoque anterior (quando existente), todos os números de notas fiscais tanto de entradas como de saídas, e, quando necessário, cópia das notas.

Ressalta, ainda, que usou como base o seu próprio controle de estoque já que consta a numeração de todas as notas, mas que também usou para comparação e verificação o relatório fornecido pelo próprio autuante.

Diante da dificuldade de se fazer planilha para todos os produtos constantes na planilha do autuante, visto que demandaria muito trabalho e muito tempo, o autuado decidiu por reconhecer alguns valores de pequena importância, já que quando se trata de controle de estoque, determinados “erros” são aceitáveis, considerando que a movimentação dos produtos é de grande volume.

Diante disto garante recolher parcialmente a infração pugnando pela improcedência parcial da mesma, baseada nos relatórios e documentos em anexo que comprovam a não omissão de entradas aludida na autuação. Assim, e em resumo restaria assim quantificada a infração:

Valor da Infração: R\$25.375,73

Valor reconhecido referente ao ano de 2015 R\$2.263,05

Valor reconhecido referente ao ano de 2016 R\$2.361,63

Valor Improcedente: R\$20.751,05

Nas infrações 03 e 04, repete os mesmos termos defensivos já trazidos em sede de impugnação, sendo que para esta última, aponta que como já explanado anteriormente, nos seus relatórios de controle interno, constam todos os números das notas tanto de entradas quanto de saídas e em muitos dos casos estão iguais aos relatórios do autuante, motivo pelo qual não comprehende onde se encontram ditas omissões, já que o autuante, em suas informações, não esclarece nada à tal respeito.

Nova informação fiscal do autuante (fl. 900), esclarece que na infração 02, foram refeitos os cálculos para retirada dos produtos da antecipação tributária das mercadorias Waffle Light e Integral Forno de Minas e Waffle Tradicional Forno de Minas, Codorna Perdigão Congelada, Goma Xantina GB 100 GR, Sob Naturis Chocolate Batavo, e o valor da infração passou a ser R\$8.818,96, conforme planilhas enviadas à autuada via DTE.

No mais, registra que a manifestação apresentada, para as demais infrações não inova em nada, sendo o Auto de Infração parcialmente procedente.

Juntou documentos de fls. 901 a 908, e mídia à fl. 909.

Cientificado através do DTE, mensagem 101.687, em 18/10/2018, acerca do teor da manifestação do autuante, e dos novos valores apontados para o Auto de Infração, cientificado na mesma data, o contribuinte retorna aos autos, às fls. 915 a 917, reiterando, mais uma vez, todos os termos das argumentações já deduzidas em sua peça de defesa, bem como na manifestação anterior, vez que os argumentos ali expendidos não sofreram impugnação relevante que importasse na decretação da subsistência do auto.

Destarte, e em refutação ao quanto suscitado em nova informação fiscal, após transcrição da mesma e dos argumentos defensivos anteriormente postos, observa que nesta nova informação, nada se trouxe de novo e nem foram refutados os argumentos que foram arguidos na manifestação anterior em relação a esse tópico da autuação.

Aduz que a nova informação prestada só vem reafirmar a veracidade dos fundamentos deduzidos pela autuada uma vez que mesmo tendo concordado com a defesa de que a autuação neste ponto foi equivocada, não retirou, contudo da planilha anexa ao Auto de Infração, os demais produtos que a defesa demonstrou estarem incorretos, pelo que é imprescindível reiterar as alegações feitas anteriormente, já que continua errado o valor da cobrança da infração apontada.

Em relação às demais infrações o autuante sequer se pronunciou acerca das fundamentações defensivas o que implica em confissão ficta, já que não rebateu os argumentos da defesa, razão pela qual reitera todos os termos da defesa e da informação anterior, já que ao autuante, com seu silêncio, admite a veracidade das alegações da autuada.

Em conclusão, pede para que seja decretada a improcedência parcial da autuação.

Mais uma vez se manifestando aos autos (fl. 919), o autuante informa que após examinar as razões da autuada constante às fls. 915 a 918, obteve o seguinte resultado:

Na infração 01, a mesma é totalmente improcedente.

Para a infração 02, indica ser a mesma totalmente procedente.

Na infração 03, aponta ser a mesma procedente em parte em R\$32.938,30.

Quanto a infração 04, a mesma igualmente é procedente em parte, em R\$2.207,41.

Acostou demonstrativos de fls. 910 a 964, além de mídia à fl. 965.

Em nova intervenção processual, às fls. 967 e 968, o sujeito passivo mais uma vez reitera todos os termos das argumentações já deduzidas em sua peça de defesa, bem como nas duas manifestações anteriores, vez que os argumentos ali expendidos não sofreram impugnação relevante que importasse na decretação da subsistência do auto.

Não admite que o autuante, a cada manifestação fiscal produzida, preste nova informação fiscal, mantendo sua posição anterior, e determinando nova vista para que se pronuncie sobre as mesmas fundamentações que já foram refutadas anteriormente!

Aponta parecer “chacota” por parte do autuante, posto que, desde a primeira manifestação, já deveria ter encaminhado o processo administrativo fiscal ao CONSEF, para julgamento e não prestar nova informação fiscal repetitiva.

Rememora as datas das peças protocoladas, registrando que em todas as ocasiões, o autuante em nada modifica a argumentação anteriormente esposada, a não ser o fato de ter anteriormente reconhecido a improcedência parcial da infração 01 concordado com a empresa autuada e, nesta última dizer que havia improcedência total desta infração.

Destarte o autuante, nesta nova informação, nada trouxe de novo e nem refutou os argumentos que foram arguidos nas manifestações anteriores em relação ao conjunto da autuação, e que o

autuante, com seu silêncio, em relação aos argumentos contrapostos na defesa inicial, admite a veracidade das alegações da autuada.

Em conclusão, pede seja decretada a improcedência parcial da autuação.

Em 02/05/2019 a Coordenação Administrativa da INFRAZ Teixeira de Freitas encaminhou o feito para “ *julgamento e demais procedências cabíveis*” (fl. 970).

Consta às fls. 971 e 972, informação do sistema da SEFAZ, comprovando o recolhimento de parte do valor lançado, pelo contribuinte, sendo o montante do imposto correspondente a R\$ 4.868,03.

Em 28/11/2019, quando da instrução do feito, foi constatado que diante do fato de a última manifestação do sujeito passivo não ser de conhecimento do autuante, o que se constitui em falha de saneamento do mesmo pelo órgão preparador, decidiu converter o mesmo em diligência para tal fim (fls. 973 e 973-v).

Às fls. 978 e 979, mais uma vez se manifesta o autuante, no sentido de que, após observar detidamente a defesa da autuada, obteve o seguinte resultado: Retirou as mercadorias Waffle Light Integral Forno de Minas e Waffle Tradicional Forno de Minas para o ano de 2016, sendo estas as últimas pendências a serem sanadas, pois as demais já haviam sido retiradas, mas a autuada insiste no seu argumento, possivelmente na tentativa de atrasar o deslinde da lide.

Garante ter elaborado novas planilhas da Análise Quantitativa de Estoque, para o ano de 2016, repassando ao sujeito passivo via DTE.

Salienta ter o Processo Administrativo Tributário como princípios a legalidade, a impessoalidade e o interesse público, dentre outros, e a boa-fé objetiva tem alcançado todos os ramos do direito, inclusive o direito tributário, razão pela qual transcreve fragmento de artigo publicado no site Consultor Jurídico.

Na esteira de tal entendimento, repara ter a empresa recolhido a menor o DIFAL referente ao ano de 2016, sendo que este roteiro não foi realizado pelo subscritor da peça, contudo é importante que o autuado comprove o recolhimento respectivo do ICMS em anexo, relativo ao Auto de Infração 272041.0001/18-0, lavrado contra si, porém, entende importante que se comprove o recolhimento respectivo do ICMS em anexo.

Para 2016, referente a análise quantitativa de estoque, na infração 02, apurada omissão de entrada (04.05.05), diante da constatação de entrada de mercadorias tributadas maior que a de saída indica como devido o valor da omissão: R\$242.402,55, valor da Base Cálculo: R\$92.071,73 e valor do débito: R\$16.572,93. Observa ser esta a infração principal.

Infração 03: Omissão de entrada (04.05.08) Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS normal Val. Omissão: R\$58.364,24; valor da base de cálculo: R\$ 58.364,24; valor do débito: R\$ 10.486,33 registra: ICMS normal sobre omissões de entrada de produtos substituídos (cobrada quando o contribuinte é substituído).

2. DIFAL: Débito: R\$25.015,83

Infração 04: Omissão de entrada (04.05.09) Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS antecipado Valor da omissão: R\$58.364,02 Valor da base de cálculo: R\$64.445,05; Valor do débito: R\$1.090,72. Observa se referir a antecipação de ICMS sobre omissões de entrada de produtos substituídos (cobrada quando o contribuinte é substituído).

Assevera que novas planilhas foram geradas, em novas bases de cálculos, para o ano 2016, e entregues ao Autuado via DTE, motivo pelo qual tem o Auto de Infração procedente em parte.

Foram juntados documentos de fls. 980 a 994, e mídia de fl. 1.006.

Novamente foi cientificado o contribuinte via DTE em 16/03/2020, mensagem 153.985, datada de 16/03/2020, lida e científica em 23/03/2020, retorna ao feito (fls. 1.009 a 1.012), esclarecendo ser a quarta informação prestada pelo autuante, reiterando, inicialmente, todas as colocações feitas anteriormente nas intervenções feitas.

Diz não se admitir que o autuante, a cada manifestação prestada pela empresa, preste nova informação fiscal, mantendo a sua posição anterior, e determinando nova vista para que se pronuncie sobre as mesmas fundamentações que já foram refutadas anteriormente.

Registra o fato de que, passados quase um ano da última sua última manifestação, o autuante, sem encaminhar o processo para julgamento, prestou mais uma informação fiscal, juntando nova planilha de débito.

Fala em “chacota irritante” por parte do mesmo, posto que desde a primeira manifestação já deveria ter encaminhado o feito para julgamento, e não prestar informações fiscais repetitivas.

Indica ter protocolado impugnação, e em seguida, por três vezes oferecido manifestação sobre os argumentos do autuante, o qual, em todas as ocasiões em nada modifica a argumentação anteriormente esposada, além de sempre se confessar equivocado nas informações anteriormente prestadas.

Salienta que nesta nova informação fiscal, veio levantamento referente a DIFAL, anexando, mais uma vez, novas planilhas que não constavam, inicialmente, do Auto de Infração presente.

Observa ter o autuante efeito apenas uma informação fiscal, e o cientificou, não estipulando prazo para sua manifestação, sob a alegação de se tratar apenas de uma informação, porém, não encaminhou o feito para julgamento, reitera, incluindo indevidamente, nova planilha, pedindo que comprove o recolhimento do respectivo ICMS.

Ao analisar a planilha referida, constatou, mesmo sabendo não ser objeto da autuação, ser mais uma manobra do autuante para lhe prejudicar, posto que pretende cobrar ICMS que não é devido, pois em 2016 recolheu todos os valores referentes à diferença de alíquotas, sendo os mesmos (R\$33.558,96), inclusive, maiores do que aquele cobrado pelo autuante (R\$ 20.015,83).

Menciona ter o autuante apontado a existência de notas fiscais de material de consumo e ativo imobilizado, entretanto se esqueceu de que as empresas que apuram imposto pelo regime normal, débito/crédito, devem lançar os valores do diferencial de alíquota na coluna “outros débitos” na apuração de ICMS, e assim recolher o imposto.

Ressalta que em atendimento à legislação, lançou todos os débitos de ICMS diferencial de alíquota no livro próprio, recolhendo todos os valores devidos, tendo, para comprovar tal fato, elaborado planilha com as respectivas notas que ora anexa, em cumprimento ao disposto no artigo 305 do RICMS/12, reproduzido.

Resume que mesmo fazendo nova informação fiscal, no que se refere às infrações constantes do Auto de Infração, nada trouxe de novo, nem refutou os argumentos arguidos nas manifestações anteriores em relação ao conjunto da autuação.

Por tal razão, reitera todos os termos da defesa e manifestações posteriores, já que o autuante, em seu silêncio, com relação aos argumentos contrapostos, admite a veracidade das alegações da empresa.

Finaliza, reiterando os termos do quanto já requerido na peça defensiva apresentada, e demais manifestações, para o fim de pretender que seja decretada a improcedência da autuação, ou mesmo a sua nulidade por conta das diferentes planilhas apresentadas.

Juntou documentos às fls. 1.013 a 1.073.

Na sua última intervenção processual, o autuante (fl. 1.076), aduz, quanto as razões postas pela autuada, que se encontra comprovado “...o recolhimento integral das diferenças de alíquota. Auto de Infração procedente em parte”.

Em 04/12/2020 foram os autos remetidos para julgamento, sendo distribuídos a este relator em 30/12/2020.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura do Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, transmitida pelo DTE em 19/01/2018, (fl. 06), através da mensagem 57.936, lida e científica em 29/01/2018.

A memória de cálculo da autuação se encontra impressa às fls. 07 a 44.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Ainda que argumente quanto a nulidade do feito, o contribuinte não apresenta questões preliminares quanto a tal fato, se limitando a invocar que a presunção adotada pelo autuante na infração 02 não possui base legal, tema a ser abordado oportunamente.

Em relação ao pedido de nulidade pelo fato de ter o autuante se reportado, em uma de suas intervenções a matéria estranha ao lançamento, referente a diferencial de alíquotas, não se encontra elencada no artigo 18 do RPAF/99, que trata das nulidades, como motivo ou causa para a decretação requerida, devendo ser apenas e tão somente desconsiderada, por não constar no corpo da autuação.

Quanto ao pedido de diligência feito em uma das intervenções processuais pela autuada, fica o mesmo prejudicado, diante da quantidade de informações fiscais prestadas, o que ensejou, inclusive, reclamação do próprio sujeito passivo, quanto a duração do feito, sendo despropósito se converter mais uma vez o processo em diligência, vez a discussão já ter se prolongado bastante, além do que, os elementos constantes dos autos são suficientes para o julgamento das matérias nele arroladas.

No mérito, a acusação constante da infração 01 é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, ao que o contribuinte se contrapõe, ainda que enumerando incorretamente a mesma como infração 02, acredo que por equívoco.

A tese defensiva se estriba no fato de que WAFFLE LIGHT E INTEGRAL FORNO DE MINAS E WAFFLE TRADICIONAL FORNO DE MINAS, de NCM 1905.90.90 não fariam parte daqueles produtos submetidos a Substituição Tributária. Já o produto CODORNA PERDIGÃO CONGELADA, de NCM 0208.90.00, também estaria na mesma situação, juntamente com GOMA DE XANTANA GB 100 GR e SOB NATURIS CHOCOLATE BATAVO de NCM 2106.90.90.

Passo a analisar cada um dos produtos de per si, o que tudo indica não foi feito pelo autuante, o qual, em suas exclusões realizadas, não apresentou qualquer justificativa para tal.

Quanto ao waffles, de NCM 1905.90.9, esclareço que na forma da indicação constante no site de seu fabricante (<https://www.fornodeminas.com.br/produto/waffle/>), se compõe dos ingredientes *“farinha de trigo fortificada com ferro e ácido fólico, água, ovo líquido integral pasteurizado, óleo de soja, manteiga, açúcar, zinco, cálcio, ferro, vitamina C, niacina, vitamina B2, vitamina B6, leite em pó integral, sal, emulsificante lecitina de soja, fermentos químico bicarbonato de sódio, pirofosfato ácido de sódio e fosfato monocálcico, aroma idêntico ao natural de baunilha, emulsificante mono e diglicerídeos de ácidos graxos e conservador sorbato de potássio”*.

Para o ano de 2015, tal NCM não se encontrava descrita no Anexo 1 ao RICMS/12, que sabidamente lista os produtos sujeitos à substituição tributária, sendo tributado normalmente, assistindo razão ao contribuinte em sua argumentação.

Para 2016, no período de 01/01/2016 a 09/03/2016, tal NCM encontrava previsão no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12, para “salgadinhos diversos”, o que não corresponde ao produto, devendo ser excluído da autuação no período, vez ser o crédito legítimo em sua apropriação.

Já no período de 10/03/2016 a 31/12/2016, tal NCM se encontrava no item 11.8 do Anexo 1 do RICMS/12, (salgadinhos diversos), item 11.26-A (outros pães industrializados; exceto pão francês de até 200 g), descrição não correspondente ao produto e item 11.26-B (outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente; exceto casquinhas para sorvete), situação na qual se enquadra, sendo o crédito eventualmente apropriado indevido no período.

Quanto ao produto codorna perdigão congelada, de NCM 0208.90.00, no período de 01/01/2015 a 31/12/2016, não se encontrava submetido a substituição tributária, devendo o pleito defensivo ser acolhido, sendo retirado do lançamento.

Para produtos de NCM 2106.90.9, esclareço que em 2015, tal NCM não se encontrava no rol daquelas a serem submetidas a substituição tributária, ao passo que em 2016, a mesma se encontrava nos itens 3.12 (bebidas hidroeletrolíticas – isotônicas - em embalagem com capacidade inferior a 600ml) e 3.13 (bebidas hidroeletrolíticas – isotônicas - em embalagem com capacidade igual ou superior a 600ml), respectivamente, cuja descrição não se coaduna com a dos produtos autuados, o que implica na exclusão do lançamento.

Verificando que o levantamento efetuado pelo autuante às fls. 41 (demonstrativo sintético) e 42 a 44 (demonstrativo analítico 2016), e fls. 85 e 86 (demonstrativo analítico 2016), constato lançamento nos meses de outubro e novembro de 2015 do produto iogurte, “reconhecido” pela defesa como devido, todos com NCM 0403.10.00.

Tal produto, de NCM 0403.1, constava no ano de 2015 como sujeito a substituição tributária, no item 21 do Anexo 1 ao RICMS/12 (iogurtes), o que, de fato, torna o crédito efetivamente indevido, como bem reconhecido pela defesa.

Daí soar estranho o fato de que o autuante, desde a sua primeira intervenção processual tivesse reconhecido como devido o valor de R\$ 20,83, correspondente a entradas de iogurtes, para somente em sua manifestação de fl. 919, de asseverar inexistirem valores a serem cobrados, o que não pode ser levado em conta, pelo fato de iogurte, em 2015 estar incluído na substituição tributária, o que torna o crédito fiscal apropriado relativo a operações com tal produto indevido.

Respaldado por tais argumentos, entendo ser a infração procedente em parte, no valor de R\$ 20,83, na forma do demonstrativo abaixo:

2015

OUTUBRO R\$ 13,66

NOVEMBRO R\$ 7,17

As infrações 02, 03 e 04, por outro lado, resultaram da aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões de entradas (infração 02). Tendo, ainda, se constatado omissão na estrada de produtos sujeitos à substituição tributária, foi lançado imposto correspondente a responsabilidade de terceiros e a própria (infrações 03 e 04).

Tal procedimento de auditoria de estoques, estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados: se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias, caso em comento. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

Importante esclarecer, que a acusação fiscal na infração 02, é a de omissão de entradas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*(...)*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas”.*

Assim, a “nulidade” invocada pelo contribuinte na peça defensiva inicial, ao argumento de que a cobrança havia se dado por presunção, não pode ser acatada, vez possuir a devida e necessária base legal, como visto acima, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

O exame, pois, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova, o que seguramente prolongou a duração do presente lançamento até a chegada a fase de julgamento, diante das diversas intervenções de autuante e autuado.

Ao longo de suas sucintas e breves intervenções, sem apresentar maiores justificativas robustas para os ajustes realizados no lançamento, houve alteração dos valores lançados por parte do autuante, ressaltando que, embora tenha apontado em sua informação fiscal de fl. 919 o valor da infração 02, para o exercício de 2015 o valor de R\$8.817,57, e para 2016, o montante de R\$16.574,26, com base nos demonstrativos acostados, valores reiterado na informação fiscal posteriormente prestada, os mesmos se apresentam superiores aos inicialmente lançados, o que concorre para a manutenção daquele constante na peça exordial do Auto de Infração. Logo, mesma é procedente em R\$25.375,73, na forma abaixo explicitada:

2015 R\$ 8.817,57

2016 R\$ 16.558,16

Analiso agora as infrações 03 e 04 de forma conjunta, uma vez que decorrem da infração 02, sendo que as omissões de entradas apuradas não podem ser desconhecidas, ao menos em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, caso no qual a previsão de conduta fiscal se encontra inserida no artigo 10º da Portaria 445/98:

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, artigo 39, V), observando o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, 'b');*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, 'd');*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);*

*b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea 'a' do inciso anterior” (grifei).*

Há de se observar apenas que as menções às regras estatuídas no RICMS/97 foram revogadas e devem ser substituídas por aquelas contidas na Lei 7.014/96 e RICMS/12 em vigor.

São estas as motivações para tais infrações 03 e 04, e se aplicam a levantamento em exercício fechado, e os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações, ainda que parcialmente, diante dos ajustes realizados ao curto da longa tramitação do feito.

Logo, diante dos ajustes realizados pelo autuante, em relação aos quais a empresa autuada não contestou direta e especificamente os valores apurados, vez que, como firmado anteriormente, ser matéria afeita sobretudo a prova material, não produzida, ou produzida parcialmente pela empresa autuada, reiterando ter a mesma recebido cópia de todas as planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante, a infração 03 se apresenta como procedente em parte, na forma a seguir indicada, baseada na planilha inserida nas mídias de fls. 965 e 1.006:

Infração 03

2015 R\$ 22.451,37

2016 R\$ 10.486,33

O mesmo há de ser dito para a infração 04, a qual é tida igualmente como parcialmente subsistente, na forma abaixo demonstrada:

Infração 04

2015 R\$ 1.154,96

2016 R\$ 1.052,72

Em relação a discussão encetada acerca do recolhimento do diferencial de alíquota, esclareço estar a mesma prejudicada, vez não ser esta matéria objeto de qualquer das infrações lançadas no Auto de Infração.

Por tais razões, o lançamento é tido como parcialmente procedente em R\$ 60.541,94, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 20,83 Procedente em Parte  
Infração 02 R\$ 25.375,73 Procedente  
Infração 03 R\$ 32.937,70 Procedente em Parte  
Infração 04 R\$ 2.207,68 Procedente em Parte

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **272041.0001/18-0**, lavrado contra **SF DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor **R\$60.541,94**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.228,51, e de 100% sobre R\$58.313,43, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “d” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos pelo contribuinte.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR