

PROCESSO - A. I. Nº 206969.0009/03-6  
RECORRENTE - SUPERMERCADOS RONDELLI LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0273/03-04  
ORIGEM - INFAC ILHÉUS  
INTERNET - 13/07/2005

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0231-12/05**

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIFERENÇA APURADA NO COTEJO ENTRE A RECEITA DE VENDAS DE MERCADORIAS DECLARADA NOS LIVROS FISCAIS E NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. Restou demonstrado que o contribuinte deixou de oferecer, à tributação, receitas de vendas de mercadorias, em decorrência do confronto entre o escriturado nos livros fiscais e os arquivos constantes em *Hard Disk* apreendido por ordem judicial. Modificada a Decisão. Corridos os erros do lançamento. Infração parcialmente caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA BENEFICIADA COM A ISENÇÃO DO IMPOSTO. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO. Infração comprovada. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração comprovada. Não acatado o pedido de diligência. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente o Auto de Infração referenciado, exigindo pagamento de imposto no valor de R\$467.560,91, acrescido de multas, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$3.266,52, imputando ao autuado as seguintes irregularidades:

1. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através do cotejo entre os valores informados no livro Registro de Saídas e os informados no relatório “Razão Analítico”, decorrente de uso irregular de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) – R\$379.979,74;*

2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadoria beneficiada com a isenção do imposto (leite pasteurizado – tipo C) nas saídas para consumidor final – R\$945,66;
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, com o imposto retido na origem ou antecipado pelo contribuinte – R\$55.101,04;
4. Entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal – multa de R\$2.725,19;
5. Entrada, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal – multa de R\$261,33;
6. Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento – R\$1.503,07;
7. Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do próprio estabelecimento – R\$188,64;
8. Escrituração do livro Registro de Inventário em desacordo com as normas regulamentares - multa de R\$140,00;
9. Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS - multa de R\$140,00;
10. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – R\$29.842,76.

O autuado, através de seu advogado, apresentou impugnação, inicialmente suscitando as seguintes preliminares de nulidade do lançamento:

- a) falta de entrega da documentação ao autuado;
- b) falta de descrição cumprida dos valores apurados nos registros encontrados no HD e seu confronto, com os valores registrados na escrita fiscal;
- c) da medida cautelar, utilizada para desenvolvimento de ação fiscal tributária, em empresa distinta do autuado;
- d) a desclassificação ilegal e abusiva da escrita fiscal.

No mérito, em relação à infração 1, o autuado apresentou em síntese os seguintes argumentos:

1. a constatação do ingresso de recursos financeiros – na leitura do HD apreendido em estabelecimento diverso do autuado, não pode significar que toda receita ali obtida seja decorrente de operações de venda de mercadorias;
2. a tributação pela diferença entre os valores registrados no HD e aquelas registradas na escrita fiscal, não pode subsistir já que estaria admitindo, de forma equivocada, toda a diferença encontrada seria decorrente de venda de produtos tributados;
3. mesmo em caso de levantamento fiscal, o autuante teria que deduzir, dos valores autuados, os créditos fiscais legitimamente registrados na escrita fiscal;
4. qualquer levantamento ou arbitramento fiscal de receitas tributáveis supostamente omitidas, somente tem valia quando acompanhado de levantamento de estoque que permita a constatação da ocorrência de omissão de saídas.

No que diz respeito à infração 2, esclareceu que não se trata de mercadoria isenta, mas sim de mercadoria, cuja saída para consumidor final se dá sem a incidência do imposto.

Quanto às infrações 4 e 5, diz que o autuante não informou se as notas fiscais são oriundas do sistema CFAMT ou da apreensão realizada na empresa Rondelli & Rondelli no município de Eunápolis. Alega que tal omissão dificulta a contestação, ferindo o princípio da ampla defesa. Considera que caberia ao autuante comprovar a efetiva entrada das mercadorias, e não simplesmente presumi-la.

No que tange à infração 6, citou a legislação que rege a matéria e deduz que não existe a obrigatoriedade de recolhimento da diferença de alíquotas em separado, mas sim, dentro da apuração mensal da empresa.

Trouxe à baila o artigo 148, do CTN, o pensamento de diversos juristas e algumas decisões judiciais a respeito da matéria. Discorreu sobre as presunções e concluiu que “presunção de receita não é receita: presunção de saídas não são saídas: poderão ser receitas ou saídas fictas”. Alega que o procedimento fiscal derivou-se da suposição de fraude nos equipamentos emissores de cupom fiscal (ECFs) e que, em nenhum momento, foi demonstrada tal ocorrência.

Por fim, disse que caso o órgão julgador considere conveniente, seja deferida a realização de diligência, ao tempo que indica os assistentes técnicos para efetuar o seu acompanhamento, e pediu, a Nulidade ou a Improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em informação fiscal, rebateu as preliminares de nulidades suscitadas pelo autuado, esclareceu os procedimentos adotados na autuação, informou que a falta de registro de entradas de mercadorias fora detectada através das informações obtidas no sistema CFAMT, ressaltando que os emitentes dos documentos fiscais são todos fornecedores do sujeito passivo e, assim, manteve a autuação.

Intimado sobre a informação fiscal o contribuinte se manifestou reiterando todos os termos de sua defesa inicial.

O ilustre relator da Decisão recorrida, em seu voto, inicialmente negou o pedido de diligência considerando que se encontram nos autos todos os elementos necessários à formação de sua convicção como julgador.

Fundamentou o seu voto em relação às nulidades suscitadas e quanto ao mérito, conforme a seguir transcreto:

*“Da análise dos documentos que compõem os autos, verifica-se que a ação fiscal foi deflagrada com a concessão de Medida Liminar de Busca e Apreensão, deferida pelo Juízo de Direito da Única Vara da Fazenda Pública da Comarca de Eunápolis, no Processo nº 0296/03 intentado pelo Ministério Público Estadual, que culminou com a expedição do Mandado de Busca e Apreensão Judicial levado a efeito, no dia 02/04/03, nas dependências da empresa Rondelli & Rondelli Ltda., situada em Eunápolis, onde se encontra centralizado o controle administrativo-financeiro de todos os estabelecimentos do Grupo Rondelli, inclusive o do estabelecimento do autuado.*

*Não obstante a Medida Cautelar nº 296/03 ter sido ajuizada na Comarca de Eunápolis, destinando-se à arrecadação de livros e documentos de outra empresa (autuado), foram encontrados documentos e registros em meio magnético de seu estabelecimento.*

*Portanto, de forma legítima, a autuante analisou a documentação, que inclusive, foi objeto de apreensão judicial, incluído o Hard Disk encontrado no estabelecimento matriz, além dos Razões Analíticos impressos e Mapas Resumo de ECF anexados ao PAF, que permaneceram por 30 dias à disposição do autuado para vistas.*

No que diz respeito ao argumento, do autuado, de que o sujeito passivo não teria tomado conhecimento da acusação, em todo o seu teor, por não lhe ter sido fornecido cópia de todos os demonstrativos elaborados pelos autuantes, por se tratar de matéria de estrita legalidade, esta 3<sup>a</sup> JJF deliberou que os autos fossem remetidos em diligência à Inspetoria de origem, para que fossem fornecidas ao autuado, todas as cópias dos documentos que lhe interessasse, com a conseqüente reabertura do prazo de defesa de 30 dias, a fim de salvaguardar o princípio do contraditório e o da ampla defesa, assegurados pela Constituição Federal.

Relativamente ao HD apreendido, os autuantes esclareceram que foi feita apenas uma cópia (autenticada) para que a SEFAZ pudesse analisar minuciosamente, cópia esta feita no próprio estabelecimento da empresa Rondelli & Rondelli Ltda. e na presença de seu representante, o qual assinou os Recibos de Arquivos Eletrônicos, permanecendo os HD's originais na posse da referida empresa em 02/04/03, o que cai por terra o argumento da defesa de que não teria acompanhado a gravação e a degravação do HD.

Quanto a devolução dos ECF's, no dia 02/12/03, mencionada pelo autuado em sua defesa, se referem a outro estabelecimento da empresa, situado em Teixeira de Freitas (BA).

No que tange a alegação defensiva de que houve um arbitramento da base de cálculo, razão também não assiste ao autuado, já que os autuantes fizeram sua apuração com base nos arquivos do HD, e validado através dos livros e documentos que foram apreendidos, ou seja, verificaram os valores de saídas de mercadorias apurados nos arquivos constantes no HD, e os confrontaram com os valores de saídas registrados nos livros fiscais e contábeis do contribuinte. Dessa forma, apuraram omissão de saídas de mercadorias tributáveis, considerando que valores de receitas obtidos pelo contribuinte, a título de venda de produtos, não foram devidamente oferecidos à tributação.

Portanto, entendo que o lançamento em questão, embasado nos livros e documentos acima mencionados, encontra-se claramente indicado nos demonstrativos elaborados e acostados aos autos pelos autuantes, não ocorrendo qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e estando salvaguardado o princípio do contraditório.

O sujeito passivo, em preliminar, ainda sustentou a ocorrência de cerceamento de seu direito de defesa, em relação às infrações 4 e 5, dizendo que o preposto fiscal teria deixado de informar se os documentos fiscais de entradas de mercadorias foram capturados pelo sistema CFAMT ou se decorrentes da apreensão judicial. No entanto, os autuantes esclareceram, em informação fiscal, que os documentos fiscais foram obtidos através do CFAMT, e o autuado teve ciência da manifestação do preposto fiscal por determinação desta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Dessa forma, e de tudo acima exposto, concluo que não há razão para a declaração de nulidade da autuação, e passo à análise do mérito do presente PAF:

No que diz respeito à infração 1, cabe ressaltar que a ação fiscal teve como ponto de partida a apreensão judicial de diversos documentos, inclusive um Hard Disk, encontrados na empresa Rondelli & Rondelli Ltda. (localizada na cidade de Eunápolis), empresa que centraliza o controle administrativo-financeiro de todos os estabelecimentos do Grupo Rondelli, assim como do estabelecimento do autuado.

Consta na descrição dos fatos, que o relatório denominado "Razão Analítico", encontrados impressos, encontravam-se gravados nas cópias dos arquivos magnéticos do HD, autenticados quando da diligência de Busca e Apreensão. Tais relatórios contêm o registro de todas as vendas efetuadas pelo contribuinte através dos ECFs, ou seja as vendas registradas nos livros fiscais mais as vendas omitidas dos referidos livros, vendas sonegadas. Trata-se na verdade de um relatório gerencial que o contribuinte utiliza para fazer o controle

*de suas vendas, quer as registradas nos livros fiscais, quer as sonegadas, que foram impressas e encontram-se acostados ao presente PAF.*

*A autuante afirmou que a omissão de receita detectada está comprovada pela farta documentação juntada ao PAF, como pode ser verificada nos Demonstrativos dos Razões Auxiliares elaborados com base nos dados extraídos da cópia do HD, apreendido pela Justiça, e confirmados pelos dados constantes nos Razões Analíticos impressos, e cópias dos Mapas Resumo de ECF - Equipamento de Controle Fiscal às fls. 1575 a 1935 e 1936 a 2610. Acrescentou que as informações financeiras e os relatórios gerenciais (Razão Analítico) do autuado, obtido no referido HD, e tomados como base para constituição do crédito tributário, não foram contestados sob sua autenticidade e origem. Concluiu que a infração subsiste e está caracterizada pela falta de registro de receita de vendas de mercadorias realizadas pelo autuado, conforme os documentos às fls. 21 a 38 e 182 a 350, referentes aos dados extraídos da cópia do HD e confirmados nos Razões Analíticos impressos, apreendidos por meio do Auto de Busca e Apreensão na loja Rondelli & Rondelli Ltda., em Eunápolis, onde se centraliza o controle administrativo e financeiro de todas as lojas do Grupo Rondelli.*

*Da análise dos elementos constitutivos do PAF, coaduno com a posição da autuante, tendo em vista, ainda, que o contribuinte não nega a receita, mas a origem dos valores apurados na ação fiscal.*

*Todavia o sujeito passivo não apontou especificamente, nem apresentou as provas de que foram considerados, no levantamento fiscal, empréstimos ou financiamentos, receitas oriundas de vendas de bens imóveis, veículos ou outros bens ou receitas oriundas de locação de imóveis ou pagamentos de vales tomados por funcionários, como mencionado na sua peça defensiva.*

*Em relação à afirmação do autuado de que 50% dos produtos que comercializa se referem a mercadorias isentas ou já tributadas antecipadamente, o mesmo não trouxe aos autos, as provas do montante de tais saídas no período fiscalizado, não havendo, dessa forma, como efetuar a sua dedução.*

*Portanto, como ficou demonstrado que as receitas omitidas foram oriundas de vendas de mercadorias, que supostamente foram registradas em equipamentos emissores de cupom fiscal (ECFs), mas como o contribuinte não apresentou os arquivos magnéticos com os Registros 54 e 60 R, o que dificultou a ação fiscal, torna-se impossível a determinação de quais os itens que efetivamente saíram de seu estabelecimento, razão pela qual foi aplicada a alíquota de 17% sobre o total da receita omitida.*

*Vale ainda ressaltar, que não há como acatar a alegação do impugnante, de que deveriam ter sido deduzidos os créditos fiscais, uma vez que se está exigindo o ICMS devido em razão de saídas de mercadorias que não foram oferecidas à tributação, e os créditos fiscais já foram devidamente aproveitados quando as notas fiscais de entradas de mercadorias foram escrituradas nos livros fiscais do contribuinte.*

*No que diz respeito às decisões trazidas pelo autuado, proferidas por outros Tribunais Administrativos, tratam-se de casos diferenciados da presente situação.*

*Por fim, considero legítima a exigência fiscal.*

*No que tange à infração 2, como a atividade do autuado é de supermercado, ou seja, comércio varejista com operações diretas a consumidor final, a venda a outro contribuinte, e principalmente de leite que é produto altamente perecível, cujo comércio é feito diretamente pelo produtor/distribuidor, é exceção. Todavia, o sujeito passivo não juntou aos autos sequer uma nota fiscal de saída que prove que vendeu a mercadoria em exame para outro contribuinte. Dessa forma, com base no que dispõe os artigos 141 e 142, do RPAF/99, considero correto o procedimento fiscal, já que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS*

referente a aquisição de mercadoria beneficiada com a isenção do imposto (leite pasteurizado – tipo C) nas saídas para consumidor final.

Quanto às infrações 4 e 5, o autuado limita-se, em sua peça defensiva, a considerar que a simples existência de notas fiscais arrecadadas no trânsito de mercadorias pelo sistema CFAMT não é prova da efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

No entanto, razão não assiste ao autuado, já que as cópias das notas fiscais, em questão, foram anexadas aos autos, sendo emitidas por fornecedores do contribuinte, regularmente inscritos, tendo como destinatário o sujeito passivo, e por serem contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas como prova de circulação das mesmas e do seu respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário.

O sujeito passivo não apresentou nenhum elemento que evidenciasse a falta de legalidade dos documentos fiscais em questão, e pelo que dispõe o art. 141, do RPAF/99, se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Em relação às infrações 6 e 7, o autuado entende que não existe a obrigatoriedade de recolhimento da diferença de alíquotas em separado, mas sim dentro da apuração mensal da empresa. Considera que o procedimento fiscal a ser adotado deveria ter sido a Auditoria da conta Corrente do ICMS, quando se agregaria o valor dos lançamentos não realizados para se exigir a diferença de imposto não recolhido, e não como realizado pela autuante, que, segundo o impugnante, exige, em separado, diferença de alíquotas sem levar em conta os créditos correspondentes.

Todavia, razão não assiste ao autuado, uma vez que o artigo 69, do RICMS/97, determina que a base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem, sendo que o autuado assim não procedeu com referência às aquisições relativas às Notas Fiscais nºs 50791, 36811, 2033 e 33552. Assim, conforme previsto no artigo 5º, I, do RICMS/97, considero correto o débito exigido nas infrações em exame.

No que se refere às infrações 3, 8, 9 e 10, o autuado não se manifestou, o que implica na concordância tácita com o cometimento das mesmas.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

O recorrente, por seu Advogado, interpõe Recurso Voluntário sustentando que a Decisão recorrida não pode ser mantida porque não houve a devida apreciação dos argumentos da defesa apresentada. Aponta que o autuante, em sua informação fiscal, preocupou-se em manter a autuação, sem considerar as alegações defensivas, parecendo-lhe que analisou documentos outros que não os anexados ao PAF.

Insurge-se contra a rejeição do pedido de diligência, dizendo que na defesa apresentada havia afirmado a inexistência de irregularidades nos ECFs e que somente mediante a análise do Laudo Pericial requerido pelo Ministério Público, ajuizado na Vara Crime da Comarca de Eunápolis, é que se poderia comprovar, ou não, a veracidade do uso irregular de ECF, e que, este foi um dos motivos para requerimento da diligência.

Chama atenção para o fato de que todos os processos decorrentes da Busca e Apreensão foram distribuídos para a 3ª JJF, o que lhe causou estranheza em face de o RPAF determinar a distribuição por sorteio.

Afirma que o Laudo Pericial só lhe foi após encaminhamento do processo para julgamento, impedindo de utilizá-lo como meio de prova e, assim, conclui que “os elementos necessários à convicção” da relatora não se encontravam nos autos, por entender que sem aquele laudo não seria possível comprovar a existência dos supostos ilícitos imputados ao recorrente.

Sustenta que se houvesse a diligência e a análise do citado Laudo Pericial o Acórdão teria outro teor, o da decretação da improcedência.

No mérito, analisa o voto em relação à “*suposta omissão de saídas*” apontando que a relatora afirmara que “*as receitas omitidas foram oriundas de vendas de mercadorias, que supostamente foram registradas em equipamentos emissores de cupom fiscal (ECFs)*”, inferindo que a exigência tributária decorre da existência de alteração naquele equipamento, para que a sua memória não registrasse as vendas realizadas. Daí afirma que o resultado da perícia constatou que inexistem as irregularidades propaladas pelo Fisco e transcreve trechos do Laudo Pericial, nesse sentido.

Conclui que a regularidade dos equipamentos agora tem atestado, que o “software” é o original fornecido pelo fabricante e aprovado pelo COTEPE e que o próprio Fisco admitiu a regularidade quando devolveu os equipamentos para utilização normal na empresa.

Aduz que o erro na transposição de dados levou o auditor a afirmar que houve uma omissão de receitas tributáveis no valor de R\$2.235.175,03, mas se houvesse a devida transposição dos dados esse valor seria de R\$1.534.079,00.

Questiona a apuração, em diversos meses, de valores maiores que os do documento extra fiscal e em outros meses inferiores, o que ao seu ver, resultaria em uma inusitada situação de exigência do tributo nos meses em que apresenta valor superior às saídas regularmente registradas e proceder à devolução do imposto nos meses em que o livro de Registro de Saídas apresente valor superior ao apurado no documento extra fiscal.

Aponta que a própria auditora, ao elaborar o seu demonstrativo abarcou o mês 11/00 e constatou que naquele mês as saídas registradas eram maiores do que as lançadas no documento extra fiscal.

Conclui que é improcedente a imposição fiscal, porque há que se considerar o livro de Registro de Saídas, regularmente escriturado.

Reitera que afirmara na defesa que, ainda que existissem omissões, ainda assim o autuante não poderia tributar o montante encontrado em sua integralidade, pois as receitas ainda que fossem decorrentes de vendas de mercadorias não seriam integralmente de mercadorias tributadas.

Afirma que a autuante teve acesso a todos os documentos e livros fiscais que trazem a indicação de quais as saídas tributadas, isentas, tributadas por antecipação e outras, o que possibilitaria elaborar demonstrativos com as diversas situações tributárias, não poderia, assim, optar por exigir ICMS com alíquota de 17% sobre o total da suposta receita.

Aponta que a relatora reconhece tal situação, quando concorda com a autuante, quando esta “(...) admite que o autuado comercializa produtos isentos e com tributação antecipada (...)”.

Aduz que a relatora afirma também que o autuado não trouxe aos autos as provas do montante de tais saídas, mas, entende, que caberia ao acusador apresentar prova que a receita supostamente omitida decorre da venda de mercadorias tributadas. No entanto, verifica que o auditor afirmou ter elaborado o seu demonstrativo tendo por base o Mapa Resumo de Caixa e que esse documento, por força de dispositivo do RICMS/BA, determina a descrição da situação tributária das operações e que, assim, poderia ter feito a exclusão dos valores não alcançados pela tributação do ICMS.

Salienta ainda que, igualmente estava o auditor de posse dos comprovantes de leitura X, que indicam a situação tributária dos produtos comercializados. Sustenta que não poderia gravar-se com o ICMS mercadorias isentas e não tributadas e se a relatora teve dúvidas ao afirmar que seria impossível a determinação de quais itens saíram do estabelecimento, não poderia manter a exigência, posto que havendo dúvida quanto ao montante da base de cálculo e a alíquota aplicável não se poderia exigir o tributo.

Argumenta que ainda que o autuante não dispusesse de documentos que lhe permitisse realizar o levantamento por item de mercadoria, deveria, obrigatoriamente, deduzir do montante apurado o percentual relativo à comercialização de mercadorias isentas e não tributadas, considerando a participação destas no total da movimentação, que, ao seu ver, representam um montante superior a 50% das operações realizadas, conforme demonstrativos anexados.

Conclui que a base de cálculo tem que ser precisa e refletir a real operação sobre a qual se exigirá tributação, assim como a alíquota não poderá ser obtida ao talante do autuante.

Cita e transcreve Decisões deste Conselho de Fazenda, a saber: Acórdãos nºs JJF 0002-01/02, CJF 0354-11/02, JJF 0069-02/02, CJF 0883/01 e JJF 0005/00.

No tocante ao que denominou de imposição tributária embasada em notas fiscais de entradas de mercadorias que a empresa não adquiriu, argumenta que a falta de registro na escrita fiscal, por si só, não poderá constituir-se em fato gerador da obrigação tributária, porque a simples existência de notas fiscais arrecadadas no trânsito e registradas no CFAMT não seria prova inequívoca da efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento constante como destinatário.

Por fim, aponta erro na aplicação da multa de 100%, prevista na alínea “h”, inciso IV art. 42 da Lei nº 7.014/96, entendendo que esse dispositivo é aplicável às operações que estiverem sendo realizadas sem a documentação fiscal, ou ainda, com documentação fiscal inidônea, nunca poderia ser aplicada a infrações decorrentes de levantamento fiscal, pois estas estão claramente definidas no inciso III, do mesmo artigo, o qual transcreve.

Propugna também pela absorção da multa formal por descumprimento de obrigação acessória por estar concomitante a exigência de multa por descumprimento de obrigação principal relativa à mesma matéria com respaldo em Lei e no Regulamento e doutrina deste Conselho de Fazenda.

Conclui requerendo a reforma do *decisum* anterior para decretar a improcedência da autuação.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Sylvia Amoêdo, após analisar as razões do recorrente e rebater ponto a ponto os seus argumentos e negar o pedido de diligência, observa que aquelas alegações não restam comprovadas e são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento.

Opina, assim, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento, em 27/10/2004, esta 2ª Câmara de julgamento Fiscal deliberou enviar os autos à INFRAZ de origem para que, auditor fiscal estranho ao feito, executasse diligência para verificar as divergências apontadas pelo recorrente, em relação ao item 1 da autuação.

Em resposta, a Inspetoria Fazendária de Eunápolis apresenta a Revisão Fiscal efetuada pelo Auditor Fiscal José Raimundo R. dos Santos que em seu relatório de fls. 2903 a 2905 e anexos de fls. 2906 a 2924, aponta que a questão central das divergências alegadas pelo recorrente está relacionada com a metodologia utilizada para elaboração dos respectivos demonstrativos.

Relata que o demonstrativo elaborado pelo autuante contempla os valores das receitas de vendas efetuadas por ECF – Equipamentos de Controle Fiscal, obtidos da leitura do Razão Analítico. Por sua vez, o recorrente considerou o total das saídas registradas no Livro Registro de Saídas, incluindo valores provenientes de operações de saídas por transferências, por devoluções de compras, outras saídas de vendas por notas fiscais.

Afirma que diante das provas existentes no PAF que evidenciam que os valores obtidos da leitura do Razão Analítico contemplam apenas vendas efetuadas por ECF, o procedimento para efeito de comparação dos valores do Razão Analítico com os valores da escrita fiscal do contribuinte só devem considerar as operações de saídas/vendas por ECF, conforme adotado pelo autuante e mantido em sua revisão.

Informa que detectou pequenas divergências em comparação com os valores apurados pelo autuante e elaborou novo demonstrativo de débito, reduzindo a exigência do imposto de R\$379.979,76 para R\$374.059,72.

Salienta ainda que elaborou Demonstrativo do Percentual das Mercadorias tributadas, isentas e não tributadas, tomando por base as entradas registras na escrita fiscal do contribuinte, anexando-a, a fl. 2924.

Intimado, o recorrente manifesta-se sobre a diligência apresentada sustentando que o procedimento está maculado do vício da parcialidade, porque o auditor designado para proceder à revisão dos trabalhos fiscais é pessoa, individualmente, suspeita para realizar a tarefa, uma vez que tem interesse direto na sustentação da autuação e, por conseguinte, no julgamento da procedência da ação fiscal.

Aponta que o auditor diligente participou ativamente da ação fiscal contra o requerente, coordenada pela INFRAZ/Eunápolis, lavrando um dos autos de infração contra a loja de Eunápolis, conforme se constata da cópia do Auto de Infração nº 298.237.0901/03-0, que anexa.

Requer que a diligência seja desconsiderada e que seja determinada nova diligência por um fiscal efetivamente estranho ao feito.

O autuante, por sua vez, não se manifestou sobre a diligência realizada.

O reencaminhado o PAF à Procuradoria Fiscal, Dra. Sylvia Amoêdo, emitiu novo Parecer, analisando diligência realizada, observando a correção do trabalho efetuado, destacando que carece de fundamento e fidedignidade os valores apontados pelo recorrente, não cabendo o pedido de ser revista a metodologia adotada pelo autuante.

Aponta o novo valor para o item 1, único objeto da revisão.

Quanto à argüição de parcialidade do autuante que realizou a revisão fiscal, ressalta que são procedimentos da administração fazendária, que em autos de capa vermelha, a diligência seja efetivada pela Inspetoria, o que foi feito. Ademais, uma das características da fiscalização é a impessoalidade, os autuante são prepostos fiscais, auditores concursados e competentes para a lavratura de autos de infração e demais trabalhos de fiscalização.

Conclui que o trabalho foi realizado de forma transparente, com base na documentação do autuado e com todos os trabalhos anexados ao processo para serem questionados, o que o recorrente não fez, apenas sustenta sua imparcialidade.

## VOTO

Em lide semelhante, envolvendo o Processo nº 233081.0018/03-0 em que figurou como autuado outro estabelecimento do sujeito passivo, há identidade entre as causas, razão pela qual o voto proferido em relação àquele processo tem total pertinência com o caso em análise. Em razão disso, os fundamentos expostos na outra Decisão serão transpostos para esta lide, acrescido de outros, em relação à matéria em que o contribuinte inovou na peça recursal em exame.

Inicialmente, cabe afastar a alegação do recorrente de vício processual em razão de todos processos envolvendo autuações de estabelecimentos do grupo RONDELLI terem sido distribuídos, na 1ª Instância de julgamento, para a 3ª Junta Julgamento Fiscal. Conforme foi muito bem ressaltado pela representante da PGE/PROFIS, o procedimento adotado está em conformidade

com as disposições do Código de Processo, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, de acordo com o contido no art. 180 do RPAF/99. Extrai-se da leitura do art. 103 c/c o art. 105 do CPC que há conexão de lides quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir. Verificada a conexão a autoridade judicante, no caso o CONSEF, através do órgão preparador dos feitos, poderá reunir os processos a fim de que sejam decididos simultaneamente e pelo mesmo órgão administrativo. Foi o que ocorreu. Logo, o procedimento de reunião de processos, em razão da identidade de razões que conduziram à autuação, está em conformidade com as leis processuais vigentes.

Em relação às questões de mérito, verifico que a infração 1 está embasada na constatação de omissão de saídas de mercadorias apuradas através do cotejo entre os valores informados nos livros fiscais e os registrados no relatório denominado “Razão Analítico”, obtido das informações constantes nos arquivos encontrados no “HARD DISK” apreendido por ordem judicial a pedido do Ministério Público. O recorrente traz ao processo laudo técnico referente ao equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), periciado pela polícia técnica, visando demonstrar que as conclusões deste referido laudo elidem a infração imputada pela fiscalização, já que não foi apurada pelos peritos qualquer violação ou adulteração do equipamento. Ocorre que os elementos probatórios em que se fundamenta a autuação não se restringem ao uso irregular do ECF apreendido, mas na grande quantidade de documentos coletados por determinação judicial. Em tais documentos, entre eles a memória de computadores onde se encontrava registrado o movimento comercial da empresa, ficou demonstrado que o contribuinte oferecia à tributação valores inferiores ao efetivamente praticados em seu estabelecimento, havendo, em consequência, recolhimento a menos do imposto. Tal conclusão foi obtida, em razão, principalmente, do confronto entre os livros fiscais e os arquivos de computador que registravam valores divergentes, ficando demonstrado que o recorrente utilizava um sistema de escrituração paralelo ao apresentado ao fisco estadual. Disso resulta que os laudos que atestam a idoneidade do ECF em nada interessam à lide, conforme foi muito bem ressaltado no Parecer da Procuradoria Estadual, já que o cerne da acusação é a diferença apurada nas escritas apreendidas pelo fisco e a declarada pelo sujeito passivo, não havendo qualquer vinculação desse fato à fraude nos lacres ou na memória do ECF. É importante ressaltar, que a relatora da Junta de Julgamento Fiscal, ao fundamentar sua Decisão, sempre vinculou a apuração da infração ao fato de que os documentos apreendidos, em especial o “HARD DISK”, continham registros que confrontados com os valores das saídas escrituradas nos livros fiscais e contáveis do contribuinte apontaram que as diversas receitas de vendas dos produtos não foram oferecidas à tributação do ICMS. As diligências fiscais solicitadas pelo recorrente não foram deferidas pela Junta de Julgamento Fiscal, pois o contribuinte não trouxe ao processo qualquer evidência probatória que pudesse colocar em dúvida a materialidade da infração que lhe foi imputada. Pelas mesmas razões, confirme aquela Decisão pelo indeferimento do pedido de revisão fiscal. Além disso, conforme já enunciado linhas atrás, o laudo técnico acostado aos autos pelo sujeito passivo não afasta a legitimidade da autuação, pois a base probatória da exigência fiscal é a diferença entre as receitas declaradas na escrita fiscal em confronto com as apuradas na escrita paralela. Dessa forma, não prevalece a tese do contribuinte de que o fisco procedeu ao arbitramento da base de cálculo do imposto, visto que a autuação está fundamentada em farta prova documental. Da mesma forma, não há como se acolher os argumentos defensivos de que parte da receita apurada pelo fisco se refere a operações de empréstimos, financiamentos, vendas de imóveis, veículos e outros bens, receitas de locações e vales tomados por funcionários, pois o autuado não apresentou provas documentais que evidenciassem as suas alegações.

O recorrente sustentou, também, que ainda que se admitisse a existência das “supostas omissões”, não poderia o fisco tributá-las à alíquota de 17%, pois naquele montante estariam inclusas operações com mercadorias isentas ou com imposto já antecipado, que segundo o recorrente, correspondem, aproximadamente, a 50% do total das vendas da empresa. Em relação a este aspecto da argumentação defensiva é oportuno ressaltar que o fisco, a fim de apurar o

montante das saídas não oferecidas à tributação, intimou o sujeito passivo para que ele apresentasse os arquivos magnéticos com os registros 54 e 60R, correspondentes aos itens registrados nas notas fiscais de saídas e de entradas e o total mensal por itens de mercadorias registrados nos ECFs e nas reduções Z. Esta exigência decorre das disposições contidas no art. 686 do RICMS/97. Todavia, essas intimações do fisco não foram atendidas pelo contribuinte, de forma que a prova do montante das operações por espécie ou item de mercadoria, que se encontra em poder do recorrente, não foi apresentada durante o curso da ação fiscal, como também não integra os demonstrativos ou anexos que compõem a impugnação e o Recurso Voluntário interpostos pelo sujeito passivo. Trata-se de prova e de informação fiscal a cargo do contribuinte, conforme estabelece a lei, não podendo o fisco nem mesmo o órgão administrativo de julgamento “arbitrar” valores a fim de excluir da exigência fiscal, parcelas que a empresa afirma não serem tributadas que, todavia, dependem de prova documental que se encontra em seu poder. Assim, na falta da prova em contrário, que se constitui em ônus do recorrente, a lei autoriza a manutenção da exigência fiscal pelo valor total sonegado, conforme dispõe o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Afasto, portanto, a alegação do recorrente de que a medida correta seria ou não se exigir o tributo, pois que a base imponível era desconhecida, ou deduzir do montante apurado o percentual relativo à comercialização de mercadorias isentas e não tributadas.

Quanto à multa aplicada, no montante de 100% do valor do imposto autuado, o dispositivo legal em que foi enquadrada a conduta do contribuinte é o constante do art. 42, inc. IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96. Esse dispositivo determina a aplicação da multa em questão quando o valor do imposto apurado resulte da prática de falta de emissão documento fiscal ou da emissão de documento inidôneo, decorrente de fraude. No caso em lide, as receitas sonegadas não foram objeto de declaração nos documentos fiscais próprios, sendo apuradas em documentação extrafiscal, apreendida judicialmente. Logo, o imposto autuado é resultante de prática fraudulenta, conforme foi observado pela Procuradoria Estadual em seu Parecer Jurídico, sendo, portanto, correta a imputação da penalidade consignada no Auto de Infração. Afasto, em consequência o pedido de contribuinte de aplicação da multa menos gravosa, prevista no inciso III, do art. 42 da Lei do ICMS.

Todavia, devo considerar o resultado da diligência realizada, fls. 2903 a 2905, que revisando o demonstrativo de débito, reduziu o valor da exigência para R\$374.059,72, resultando que este item resta Parcialmente Provado, por ser Procedente em Parte.

A Infração 5 corresponde à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 69 e 88 do RICMS. A acusação está calcada nas notas fiscais capturadas no sistema CFAMT, nos postos de fronteira da Secretaria de Fazenda Estadual, notas estas que não foram registradas na escrita fiscal do contribuinte autuado. Em relação às infrações 7 e 8, correspondentes às multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas e não tributadas, a base de autuação é também a falta de registro de notas fiscais de aquisição capturadas através do sistema CFAMT.

O recorrente se limitou a declarar que a existência de cópias de notas fiscais que não estejam registradas na escrita fiscal do contribuinte são, simplesmente, indícios de existência de omissões, não podendo se constituir em fato gerador do tributo. No entanto, ao verificar os documentos anexados pela fiscalização aos autos, constato que as notas fiscais que embasaram as autuações se referem a mercadorias pertinentes ao ramo de atividade do contribuinte, além de terem sido emitidas por fornecedores habituais da empresa. Os documentos em questão foram coletados através do CFAMT, sistema de fiscalização e coleta de notas fiscais que transitam pelo território do Estado da Bahia, de forma que há prova inequívoca de que as mercadorias transitaram pelo território baiano. Se o contribuinte nega estas aquisições deveria, por exemplo, ter processado seus fornecedores por prática comercial e fiscal fraudulenta. Todavia, inexiste nos

autos qualquer evidência probatória que afaste a infração apurada pelo fisco. Ademais, não tem qualquer pertinência a argumentação de que a multa relacionada à exigência tributária contida no item 1 da autuação absorve ou abarca as penalidades por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro dos documentos fiscais. São infrações distintas, não se podendo vincular as omissões de receitas apuradas na escrita paralela do contribuinte com a falta de registro de documentos fiscais na escrita fiscal-contábil, correspondente ao livro Registro de Entradas de Mercadorias. Logo, são imputações que não têm qualquer vinculação de ordem material ou jurídica.

Em razão dessas argumentações mantenho a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal em relação aos itens 5, 7 e 8 da autuação.

Assim, acompanho o Parecer da Douta procuradora e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206969.0009/03-6, lavrado contra **SUPERMERCADOS RONDELLI LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$461.640,89**, sendo R\$1.573,07, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$460.067,82, acrescido da multa de 100% sobre R\$374.059,72 e 60% sobre R\$86.008,10, previstas no art. 42, IV, “h”, II, “d” e “f”, e VII “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor de **R\$2.986,52**, com acréscimos legais e **R\$280,00**, previstas no art. 42, IX, XI e XVIII, “b” e “c”, da lei supracitada.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - RELATOR

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