

PROCESSO - A. I. Nº 108880.0004/05-0  
RECORRENTE - MERCANTIL DM FRANCO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF nº 0037-05/06  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 23/11/2006

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0424-12/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, o das entradas. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação nas aquisições das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovado pelo sujeito passivo o pagamento do tributo. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE DADOS QUANDO DA APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS E FLATA DE SUA APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Infração comprovada. De acordo com as normas regulamentares, o contribuinte é obrigado a apresentar ao fisco os arquivos magnéticos com todos os registros fiscais dos documentos emitidos quanto às suas operações comerciais. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. VENDAS DE MERCADORIAS. Infração caracterizada. Os documentos juntados aos autos atestam que o sujeito passivo realizou vendas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Afastadas as preliminares argüidas. Mantida a Decisão de 1º grau. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte pede a reforma da Decisão de 1º grau, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração. Cinge-se o apelo às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 8.

As infrações objeto do apelo empresarial apresentam as seguintes imputações:

1. 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, em exercício fechado (2004) – R\$1.024,56;
2. 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, em exercício fechado (2004) – R\$23.998,65;

3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Foi relatado que a empresa adquiriu mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária sem a retenção do imposto devido na qualidade de responsável solidário (exercício de 2004) – R\$11.114,52;
4. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária apurado por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004) – R\$10.692,06;
5. Forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos pela legislação tributária, requerido mediante intimação, com omissão de operações ou prestações (setembro a dezembro de 2004) – R\$5.514,26;
6. Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas (meses de junho, julho e agosto de 2004). Multa no valor de R\$4.490,36;
7. Vendas de mercadorias sem emissão do competente documento fiscal. Irregularidade detectada através de talões de pedidos que foram apreendidos (janeiro e fevereiro de 2005) – R\$4.478,91;

O autuado apresentou impugnação ao lançamento fiscal (fls. 472/483).

O órgão de 1<sup>a</sup> Instância, ao decidir a presente lide fiscal, afastou as argüições de nulidades da defesa argumentando, inicialmente que ... “*a acusação, por infração, está clara, baseada na norma tributária vigente e suficientemente documentada, sendo aplicada a presunção legalmente determinada.*

*Em segundo lugar, houve equívoco do defensor quando argüiu que as infrações 1, 2, 3 e 4 se basearam em contagem física dos estoques de mercadorias sem o acompanhamento de preposto legal da empresa. As infrações acima citadas se referem, todas, a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004. A fiscalização foi realizada em 2005. Assim, baseada somente nos livros e documentos fiscais apresentados pela empresa autuado. Suponho que o defensor ao se manifestar sobre esta matéria, na realidade estava a se referir às infrações 9, 10, 11 e 12, uma vez que estas irregularidades foram apuradas através de uma contagem física de estoques de mercadorias encontradas nas suas dependências desacompanhadas de notas fiscais. No entanto, mesmo que este tenha sido o motivo, observo que ela foi acompanhada pela Sra. Carolina dos Santos Ramos, funcionária da empresa com o cargo de “auxiliar administrativa”, conforme se comprova pelo Termo de Apreensão de Mercadorias nº 124772 e do demonstrativo “Auditoria de Estoques – Declaração” (fls. 198/201). Inclusive esta funcionária fez o acompanhamento de outras apreensões de mercadorias (fls. 804/806) que culminaram com a lavratura de outros Autos de Infração. O art. 3º, III, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99 determina, claramente, quais as pessoais que podem intervir e representar o contribuinte nos processos, ou seja, As petições do sujeito passivo e suas intervenções no processo serão feitas: por preposto, assim entendido a pessoa que mantenha com o sujeito passivo vínculo empregatício ou contrato de prestação de serviço profissional continuado. Portanto, a Sra. Carolina dos Santos Ramos é sua funcionária, podendo representá-lo, legalmente, como feito. E, quanto ao fato, como dito, que ela foi impedida e apenas “obrigada” a assinar o referido termo, esta é acusação que deveria ter sido acompanhada de provas.*

*Em vista do exposto, não existiu qualquer presunção ilegal, nem as irregularidades detectadas se basearam em fatos (ou fato gerador) que não guardavam relação com a realidade material encontrada.*

*Como terceiro argumento à nulidade da ação fiscal o impugnante afirmou que em respeito ao princípio da legalidade tributária, o RICMS, como um decreto que é, não possui competência para instituir novo fato gerador, muito menos através de presunção, vedada pela Constituição Federal.*

*A respeito deste argumento de fato o RICMS não pode ir de encontro não somente contra a Constituição Federal, mas também, contra as leis vigentes. E isto ele não faz. Em primeiro, não instituiu qualquer fato gerador novo e em segundo, as presunções legais estão inseridas no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, cuja presunção cabe ao contribuinte desconstituir. E, se acaso a legislação infraconstitucional vai de encontro á Carta Magna esta discussão é vedada neste foro administrativo.*

*Quanto ao fato de não ter havido qualquer aproveitamento de créditos fiscais, esta é matéria que aqui não está em discussão.*

*Em relação ao questionamento feito pela autuante sobre a procuração apensada aos autos, observo que ela seria ineficaz se a defesa também não tivesse sido assinada pelo autuado, pois ela foi dada aos advogados, que a redigiram, por empresa outra que não o autuado. Mas, como disse, a empresa autuado também assinou a impugnação. Entendo sanada a situação.*

*O deficiente ainda trouxe outros motivos que entendeu serem de nulidade do lançamento fiscal. Como se confundem com o mérito da autuação, assim os tomo para serem abordados quando da análise de cada infração”.*

Ao ingressar no âmbito meritório, o Sr. relator de 1ª Instância apresentou a fundamentação abaixo transcrita, para manter a exigência fiscal em relação às infrações objeto do apelo empresarial:

*“As infrações 1, 2 e 4 tratam da exigência do ICMS apurado através da adoção do roteiro AUDIF-207 – Auditoria de Estoques, no exercício de 2004. Foram constatadas 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 seus pagamentos com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (infração 1 e 2). Também foi exigido o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, já que parte das mercadorias se encontram enquadradas no regime da substituição tributária (infração 4).*

*Observo que embora as infrações 1 e 2 tenham a mesma natureza e se refiram ao mesmo exercício, a autuante as desmembrou em duas tendo em vista que na primeira calculou o imposto com a alíquota de 17% e na segunda, com alíquota de 27% por se tratar de bebidas (vinhos).*

*Como mérito, o impugnante afirmou que não foram consideradas diversas notas fiscais devidamente apresentadas, tendo, ainda, sido realizado lançamento de notas fiscais de devolução. Analisando os documentos fiscais apensados aos autos pela defesa (fls. 702/717) comprovei que:*

- 1. todas as notas fiscais de aquisições apresentadas foram consideradas no levantamento fiscal;*
- 2. os documentos de devolução de mercadorias anexados pelo deficiente foram, todos, emitidos no exercício de 2005, não podendo fazer parte daqueles de 2004. Além do mais, embora neles estejam consignadas mercadorias que fizeram parte do levantamento fiscal, o tributo não foi cobrado já que a diferença constatada foi de saídas e não de entradas, com exceção das mercadorias Catchup Etti 300 gr e em bisnaga, Salsaretti tradicional 340 gr (fl.*

708) e chá mate com limão 200ml UHT (fl. 713 e 715).

*E, em relação a infração 4, o sujeito passivo acusou “total mescla de institutos jurídicos absolutamente diversos”, tendo a fiscalização enquadrado uma série de operações como se originada de outras unidades federadas quando na verdade foram operações internas e cuja responsabilidade pela substituição não lhe competia. Além do mais, baseada em levantamento nulo. Como já explanado, o levantamento fiscal não é nulo. E, em segundo, aqui não se estar discutindo se as mercadorias foram adquiridas neste Estado ou em outro Estado da Federação. O que se apurou foram aquisições de mercadorias sem o conhecimento de suas origens, pois desacompanhadas de notas fiscais. Para aquelas que se encontram enquadradas no regime da substituição tributária, conforme determina o art. 353, II, itens 2, 3 e 12, vigente à época dos fatos geradores, é do sujeito passivo a responsabilidade pela antecipação tributária, já que a ele pertencentes.*

*No que tange às informações prestadas pela autuante, embora de valia para conhecimento dos procedimentos realizados pelo autuado nas suas operações comerciais, elas não dão lastro a presente autuação.*

*Por fim, quanto a solicitação do impugnante de que a base de cálculo apresentada fosse reduzida em obediência às determinações do art. 87, XXVI, do RICMS/97, pelo comparativo entre o demonstrativo, base de apuração do imposto (fl. 13), e o levantamento fiscal (fls. 15/17) esta redução (sobre os vinhos) foi realizada.*

*Diante do exposto e como as infrações estão claramente comprovadas através de todos os levantamentos necessários (levantamento analíticos das entradas e saídas de mercadorias, do preço médio unitário, cópia do livro Registro de Inventário e levantamento sintético das diferenças apuradas – fls. 13/108), mantenho estes itens nos valores, respectivamente de R\$1.024,56, R\$23.998,65 e R\$10.692,06.*

*A infração 3 exige o ICMS pela constatação de aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (Notas Fiscais nº 99252 e 109497 - fl. 13 dos autos) cujo recolhimento do imposto não foi realizado. O autuado entendeu que este irregularidade estava contida no levantamento quantitativo dos estoques e, por este motivo assim se posicionou. Equivoca-se o defensor. O que aqui se cobra é imposto sobre mercadorias legalmente adquiridas, ao contrário da infração 4, porém sem o pagamento do tributo devido. Tanto que estas notas fiscais foram consideradas no levantamento quantitativo dos estoques como aquisições realizadas, pois foram incluídas no levantamento das entradas do período. A única forma à sua desconstituição seria apresentando o DAE de pagamento. Como este procedimento não foi realizado, neste momento só posso manter a infração no valor de R\$11.114,52. Ressalto, por oportuno, que o pedido do sujeito passivo para redução da base de cálculo não pode ser atendido, pois as mercadorias (sucos e sucos concentrados, néctar, bebidas de frutas e lácteas) não estão inseridas nas disposições legais para este procedimento.*

*A infração 5 e 6 tratam de arquivos magnéticos. A quinta diz respeito ao fornecimento de informações, mediante intimação, com a omissão de operações comerciais realizadas. Foi exigida a multa de 5% sobre o valor das saídas, conforme determina o art. 42, XII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96. Na sexta a multa foi aquela do art. 42, XIII-A, “f” da citada Lei já que o autuado não forneceu os arquivos magnéticos quando regularmente intimado pela fiscalização. A defesa se restringiu a invocar a retroatividade benigna da lei, pois através do Decreto nº 9.426 de 17 de maio de 2005, houve a dispensa da entrega destes arquivos magnéticos para determinados contribuintes.*

*Este pleito do autuado, diante de sua situação, não pode ser levado adiante. O referido Decreto somente dispensou os usuários de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - - SEPD, no período de 1º de janeiro de 2000 até 31 de dezembro de 2005, da entrega dos arquivos magnéticos, quando este sistema for utilizado exclusivamente para emissão de cupom fiscal ou a empresa estiver na condição de empresa de pequeno porte. Assim, sendo especificado o*

benefício fiscal, ele não pode ser extensivo a todos. Além do mais, o contribuinte se encontra enquadrado no regime normal de apuração do imposto e tem por atividade o comércio atacadista. Neste caso, o art. 708-A no seu § 5º determina que suas disposições devam ser aplicadas mesmo que ele não seja usuário de SEPD para emissão de documentos fiscais ou para escrituração de livros fiscais.

Com isto posto, analiso as duas irregularidades. A autuante em 19/4/2005 intimou o autuado para apresentar os arquivos magnéticos do período de janeiro de 2004 a março de 2005 (fl. 121). Reiterou esta intimação em 12/5/2005. Nesta solicitação foi pedido o fornecimento dos registros 10, 11, 50, 51, 53, 54, 55, 60, 61, 70, 75 e 90. Ao lado desta providência, ainda no curso da fiscalização, constatou que o contribuinte, com exceção do mês de setembro e parte do mês de outubro de 2004, enviou os arquivos magnéticos até abril de 2005. Porém neste envio todos os campos estavam “zerados”, a exceção do Registro 50 nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004. Não houve o envio dos arquivos magnéticos referentes aos meses de junho, julho e agosto de 2004.

Na situação, determina o RICMS/97:

Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

§ 6º A entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o caput deste artigo, fora das especificações e requisitos previstos no convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 deste regulamento.

Diante da norma regulamentar, nada tenho a acrescentar à infração 6 na forma apresentada pela autuante a mantendo no valor de R\$4.490,36. Porém em relação à infração 5, o que ficou caracterizado foi, de igual forma, o não fornecimento dos arquivos à fiscalização. Portanto a multa aplicada não é aquela inserta na alínea “f” do inciso XIII-A do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e sim da alínea “g”, ou seja: 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura. Como a multa aplicada, nesta infração, foi de 1% sobre as operações de saídas, o seu valor não se altera.

Mantenho os itens 5 e 6 para exigir as multas nos valores de R\$5.514,26 e R\$4.490,36, respectivamente”.

Na infração 8, o contribuinte é acusado de realizar vendas de mercadorias sem emissão do competente documento fiscal, entre janeiro e fevereiro de 2005. Foram apreendidos diversos talões de pedidos no estabelecimento autuado, quando de operação conjunta desta Secretaria de Fazenda com a DECAP (fls. 802/819).

O impugnante informou que nestes talões de pedidos estavam anotações de possíveis operações a serem realizadas, não podendo ser caracterizados como documentos hábeis para acobertarem vendas efetivamente realizadas. Apesar disto, a fiscalização os autuou sob a alegação de que fora encontrada divergência nas entradas e saídas de mercadorias, utilizando-se de uma presunção não legal, ferindo as determinações de sua atividade vinculada e com base em decreto que não possuía respaldo legal. Por fim, disse que suas operações comerciais se encontravam regularmente escrituradas nos livros fiscais, argumento este rebatido pela autuante ao noticiar e provar que até o fim da fiscalização os livros e documentos fiscais dos meses de janeiro e fevereiro de 2005 não haviam sido escriturados, bem como, o imposto não havia sido recolhido, conforme cópias das DMA e

*listagem de recolhimentos anexados aos autos e impressos em 22/8/2005.*

*Preliminarmente não existe qualquer motivo para se alegar que a autuante não obedeceu às determinações legais com respeito à sua atividade vinculada a lei. Quanto a autuação ter por base o Decreto nº 6.284/97 é assunto já abordado. E, em relação de que foi utilizada uma “presunção ilegal” este é entendimento do deficiente e não a verdade material dos fatos.*

*No mais, de acordo com as determinações expressas no art. 220, I, do RICMS/97 a nota fiscal será emitida antes de iniciada a saída das mercadorias. O Regulamento só permite esta dispensa quando a venda for para consumidor final e de até R\$2,00, desde que o documento fiscal não seja exigido. Neste caso, poderá ser emitida uma única nota fiscal de venda a consumidor englobando todas as operações de vendas realizadas do dia e nela deve constar esta situação como observação (art. 236 do RICMS/97). Pelo exposto, vê-se que até para as pequenas vendas, existe a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, não havendo qualquer benefício para qualquer contribuinte, não importando em qual regime de apuração do imposto ele se encontre enquadrado.*

*Também observando o Regulamento e analisando o layout do talão de pedidos, ele foi confeccionado em total desacordo com as determinações legais. O RICMS/97, no seu art. 198, & 2º determina a vedação da impressão e utilização de documentos extrafiscais com denominação ou apresentação iguais ou semelhantes às dos documentos fiscais. Os talonários de pedidos possuem grande semelhança com os documentos fiscais, inclusive possuem três vias com a seguinte destinação: 1ª via branca para o cliente; 2ª via azul – interna; 3ª via verde fixa.*

*Aliado a estas colocações resta provado nos autos:*

1. *como os talonários possuíam vias para seus clientes, elas acompanhavam o trânsito das mercadorias;*
2. *até final da fiscalização, os livros fiscais não foram escriturados;*
3. *embora o sujeito passivo tenha anexado aos autos, quando da sua impugnação, cópia dos livros de saídas e de apuração referentes ao período ora questionado (fls. 576/598), inclusive acusando imposto a recolher, não apensou aos autos as notas fiscais que escriturou. Estes documentos são fundamentais como prova, uma vez que: 1) escriturar, apenas, as notas fiscais, não é prova suficiente da realização de uma operação de venda; 2) seria necessária a correlação destes documentos fiscais escriturados com os talões de pedidos. Não tomando estas atitudes, o sujeito passivo nada provou.*

*Dante deste contexto, a infração está perfeitamente caracterizada e a mantendo no valor de R\$4.478,91”.*

No Recurso Voluntário, o contribuinte de início, tece comentários acerca da tempestividade do apelo. Em seguida, reiterou o pedido de nulidade das infrações 1, 2 e 3, afirmando que o levantamento de estoque realizado pela fiscalização foi assinado por pessoa desautorizada e sem poderes para tanto. Argumentou, também, que o levantamento fiscal se encontra totalmente apartado da realidade dos fatos, pois a fiscalização teria deixado de considerar diversas notas fiscais apresentadas pela defesa e devoluções de mercadorias. Questionou a utilização de presunções para a exigência de tributos. Citou doutrina, transcrevendo ensinamentos do tributarista Roque Carrazza e afirmou que o lançamento em discussão contraria a verdade material presente nos autos e princípio da segurança jurídica. Disse que o RICMS, norma veiculada por decreto, não possui competência da instituir novo fato gerador, face o dispõe o art. 150 da Carta Magna, que consagra o princípio da legalidade tributária. Destacou, ainda, que todas as operações realizadas pelo recorrente se encontram devidamente escrituradas nos livros próprios tendo a corroboração de toda documentação fiscal pertinente. Solicitou a realização de diligência fiscal.

Quanto à infração 4, mencionou que houve uma total mescla de institutos jurídicos absolutamente diversos tendo a fiscalização enquadrado uma série de operações como se

originadas de outras unidades federadas quando na verdade tratam-se de operações internas e cuja responsabilidade pela substituição não compete à recorrente. Afirmou, também, que na elaboração da citada infração foram utilizados dados de levantamento nulo realizado nas infrações 1 e 3, devendo em respeito ao princípio da contagiosidade, insculpido no artigo 18, 3º do RPAF, ser tornada nula.

Adentrando ao mérito, disse que a explanação técnica atribuída pela fiscalização para dar ensejo à infração em tela foi toda pautada na suposta ausência de recolhimento de ICMS, no regime de substituição tributária, previsto no artigo 371, RICMS, pertinente às aquisições de mercadorias em operações interestaduais. Todavia, ressaltou que as aquisições realizadas pelo recorrente, consubstanciadas no Auto de Infração, são relativas aos produtos Garrafão de Vinho Santa Rosa, SM Tinto Suave, Sangria Maravilha e Sangria Santa Rosa, decorrentes de operações internas e não interestaduais. Assim, revela-se juridicamente inviável considerar tais operações enquanto fatos geradores para fins de antecipação tributária, haja vista que esta possibilidade não se enquadra na hipótese de incidência normativa. Juntou à defesa cópia das referidas notas fiscais.

Em relação às infrações 5 e 6, entende que a multa aplicada não mais pode ser exigida em qualquer instância pelo Fisco Estadual, isto em razão do Decreto nº 9.426 de 17 de maio de 2005, publicado no Diário Oficial de 18/05/2005, o qual além da alteração nº 63 do RICMS/97 trata da dispensa da entrega de arquivo magnéticos por determinados contribuintes. Invocou a aplicação da norma mais benéfica, através da chamada retroatividade benigna, constante no artigo 106, II do CTN e citou julgado da Delegacia da Receita Federal para embasar seu entendimento, formulando pedido pela improcedência das infrações 5 e 6.

Relativamente à infração nº 8, afirma ser esta a que mais afronta os seus direitos. O recorrente relata que os prepostos do Fisco, ao realizarem a inspeção e a fiscalização da empresa, encontraram alguns talões de pedido devidamente identificados como tal. Nestes talões de pedidos, apreendidos pela fiscalização, encontravam-se diversas anotações de possíveis operações a ser realizadas. Todavia, o fisco, lançou como comercialização não escriturada e tampouco acompanhada dos documentos fiscais exigidos, as anotações lançadas nos talões de pedido do recorrente sob a alegação de que fora encontrada divergência nas entradas e saídas da mesma. Ressaltou que tais divergências não ocorreram e que houve apenas apuração inadequada pela fiscalização, que deixou de levar em consideração diversos documentos fiscais apresentados pelo recorrente, bem como o Acórdão impugnado silenciou-se acerca dos mesmos.

Por último, argumentou que tais documentos - talões de pedidos - não são documentos fiscais hábeis para configurar operações de compra e venda de mercadorias. Além disso, afirmou que houve apuração de estoque equivocada e desconsideração de toda a documentação fiscal apresentada pelo recorrente, não existindo qualquer margem, pelo menos não dentro da legalidade estrita, em matéria tributária, que dê suporte aos lançamentos intentados pela fiscalização. Concluiu, pedindo, também, a decretação de improcedência da presente infração.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em despacho exarado às fls. 900/901, solicitou diligência para apuração dos fatos em derredor da infração nº 8, sendo os autos encaminhados à assessoria daquele órgão. Houve manifestação do auditor fiscal, Ricardo de Carvalho Rego, que ao se debruçar sobre as provas apresentadas concluiu não ser possível se precisar se o autuado havia emitido as notas fiscais referentes a jan/05 e fev/05 antes do início da ação fiscal, verificada 06/04/05. Todavia, destacou que se as mesmas foram emitidas, não chegaram a ser escrituradas nos livros fiscais até o final da fiscalização, ocorrida em 13/06/2005.

A Procuradoria, ao elaborar Parecer conclusivo acerca do Recurso Voluntário, considerou que o contribuinte não trouxe argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Inicialmente, registrou que as questões suscitadas pelo autuado relativamente às infrações 1, 2 e 3 cingem-se, especificadamente, a:

- a) nulidade absoluta do levantamento de estoque realizado pela fiscalização;
- b) utilização de presunção ilegal;

c) impossibilidade de instituição de fato gerador de tributo através de decreto/RICMS. Asseverou que as aludidas infrações se referem a fatos geradores relativos ao exercício de 2004, tendo sido a fiscalização levada a efeito em 2005, pelo que consubstanciada nos livros e documentos fiscais apresentados pelo autuado - levantamento de estoque em exercício fechado - e não em contagem física de estoque de mercadorias, como argüido em súplica recursal.

Neste sentido, não assiste razão ao recorrente quanto a sua argüição de ausência de acompanhamento por pessoa autorizada pela empresa acerca do levantamento de estoque realizado pela fiscalização e, consequentemente, quanto ao seu pleito de nulidade do lançamento fiscal neste particular.

No que tange a alegação de assinatura do termo de conferência por pessoa desautorizada e sem poderes, de igual sorte não merece guarida, uma vez que de acordo com o insculpido no artigo 3º do Decreto nº 7.629/99, as intervenções do sujeito passivo no processo serão feitas, dentre outros, por preposto, assim entendido a pessoa que mantenha com aquele vínculo empregatício ou contrato de prestação de serviço profissional continuado, como ocorreu na hipótese em testilha relativamente à Sra. Carolina dos Santos Ramos, visto que funcionária da empresa recorrente.

Ademais, da análise dos autos observa-se que a fiscalização, efetivamente, levou em consideração toda a documentação apresentada pelo sujeito passivo para proceder ao cálculo do imposto não recolhido indevidamente, em atenção ao princípio da verdade material, em que pese as alegações recursais.

Com relação às notas fiscais de devolução de mercadorias acostadas pelo contribuinte, insta aduzir que as mesmas foram emitidas no exercício de 2005, não devendo, portanto, serem consideradas no cálculo referente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004.

Afirmou que não se deve olvidar a determinação constante do 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 de que a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Neste diapasão, conclui a representante da PGE/PROFIS que não merece guarida a alegação de utilização de presunção ilegal, bem assim de instituição de fato gerador de tributo através de decreto. Com efeito, a falta de recolhimento do imposto fora apurada com base no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, fulcrada no permissivo legal expresso suso mencionado e à luz dos documentos apresentados pelo próprio contribuinte.

Salientou, ainda, que a instituição do fato gerador do imposto ora exigido se deu através da Lei Complementar nº 87/86, nos estritos termos da determinação constante do artigo 146 da Constituição Federal e não através de decreto, como pretende fazer crer o recorrente.

Apontou que inciso III, do artigo 42 da supra citada Lei nº 7.014/96 prevê a aplicação de multa no percentual de 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamento não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque, pelo que não se pode falar em nulidade do procedimento, ora guerreado.

No que tange à infração 4 - falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação - aduziu, preambularmente, como dito alhures, que o levantamento fiscal realizado encontra-se a salvo de qualquer nulidade.

Frisou que o contribuinte adquiriu mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária desacompanhadas de notas fiscais, pelo que lhe incumbe a responsabilidade pela antecipação tributária, nos estritos termos do art. 353 c/c o art. 371 do RICMS/97.

Assim, corretamente aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, tendo em vista a falta de recolhimento do imposto por antecipação, na hipótese regulamentar supra invocada, não assistindo razão ao peticionante, quanto a sua alegação de inexistência de operações interestaduais.

Relativamente às infrações 5 e 6 - não fornecimento, mediante intimação, de arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas - de igual sorte não merecem guardada as razões recursais.

Citou o artigo 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96 que prevê a aplicação de multa, no percentual de 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação ou em condições que impossibilitem a sua leitura.

Neste diapasão e tendo em vista ainda disposto no 6º, do artigo 708-B do RICMS/97, a desconformidade dos arquivos magnéticos face à legislação em vigor equipara-se ao não fornecimento dos mesmos, sujeitando-se o infrator à mesma multa pelo seu descumprimento. Esclareceu que, o artigo 708-A do RICMS/97, dispõe que o contribuinte do ICMS, usuário de SEPD ou que exerça atividade econômica de comércio por atacado, ainda que não usuário de SEPD, deverá entregar o arquivo magnético, referente ao movimento econômico de cada mês, a partir do mês de outubro de 2000, inclusive, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços efetuadas.

Nesta esteira, a alteração nº 55 do RICMS/97, foi introduzida pelo Decreto nº 9068/04, com efeitos a partir de 01/06/2004, com o objetivo de incluir as empresas atacadistas, ainda que não usuárias de SEPD para emissão de documentos fiscais ou para escrituração, de livros fiscais, a obrigação de apresentar arquivos magnéticos contendo dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário, facilitando a fiscalização por parte da SEFAZ.

Afirmou que a alegação de aplicabilidade da dispensa prevista no Decreto nº 9.426/2005 ao caso sub examine, não pode prosperar, pois a dispensa de apresentação de arquivos magnéticos somente se aplica aos usuários do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados, que o utilize exclusivamente para a emissão de cupom fiscal e que estejam inscritos na condição de empresa de pequeno porte, o que não se aplica à situação do recorrente, posto que contribuinte inscrito no CAD-ICMS na condição de empresa normal.

Desta forma, é inaplicável o artigo 106 do CTN invocado pelo peticionante, assim como a jurisprudência por ele transcrita, coerente a Decisão exarada pela 5º Junta de Julgamento Fiscal, ao concluir pelo cabimento da autuação em espeque, neste particular.

Por fim, no que pertine à infração 8 - realização de operação de vendas de mercadorias sem a emissão do documento fiscal exigível – de igual sorte, a PGE/PROFIS também se manifesta pelo não acolhimento da tese invocada pelo contribuinte. Enfatiza que, em face de todos os elementos contestantes dos autos, bem assim das conclusões alcançadas pela diligencia efetuada às fls. 902/905, restou configurada a infração ora em apreço. Declarou que mister se faz pontuar que no momento da apresentação da peça impugnatória, o recorrente acostou aos autos cópias dos livros fiscais de entradas, saídas e de apuração do ICMS (fls. 488/696), relativos ao período guerreado, noticiando a existência de imposto a recolher, não tendo, entretanto, apensado, na oportunidade, quaisquer das notas fiscais que embasaram aludida escrituração, nem tampouco comprovado a correlação destas com os talões de pedidos apreendidos. Transcreveu parte da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, para concluir que “... de acordo com as determinações expressas no art. 220, I do RICMS/97, a nota fiscal será emitida antes de iniciada a saída de mercadorias. O Regulamento só permite esta dispensa quanto a venda for para consumidor final e de até R\$2,00 desde que o documento fiscal não seja exigido...”, ponderando, ainda, que “.... os talonários de pedidos possuem grande semelhança com os documentos fiscais...” e que “.... como os talonários possuíam vias para seus clientes, elas acompanhavam o trânsito das

mercadorias... ”. Assim, em face da constatação da realização de operações de vendas de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal e ante toda a documentação acostada aos autos e à mingua de documentos probatórios capazes de elidir a ação fiscal, o opinativa em relação à infração em exame foi pelo não acolhimento dos argumentos laborados pelo autuado na sua súplica recursal.

Ao final, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, para que sejam mantidos integralmente os termos da Decisão de fls. 862/873.

## VOTO

Inicialmente, cabe afastar as nulidades argüidas pelo recorrente, em relação às infrações 1, 2, 3 e 4, fundamentadas na alegação de:

- a) nulidade absoluta do levantamento de estoque realizado pela fiscalização;
- b) utilização de presunção ilegal;
- c) impossibilidade de instituição de fato gerador de tributo através de decreto/RICMS. O levantamento quantitativo contestado não padece dos vícios formais apontados pelo contribuinte, pois se encontra fundamentado na documentação apresentada pelo sujeito passivo, em atenção ao princípio da verdade material. A ilegitimidade processual apontada na peça recursal não pode ser acatada, considerando o que estabelece o art. 3º, III, do RPAF/99, pois é considerado preposto, para fins de intervenção no processo ou procedimento fiscal, a pessoa que mantenha com o sujeito passivo vínculo empregatício. Em regra, são os funcionários do contribuinte que acompanham os prepostos do fisco nas atividades de fiscalização dos tributos.

Quanto à preliminar de ilegalidade da presunção, se faz necessário citar as determinações constantes do § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96: a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. O recorrente não produziu prova que desconstituísse a infração que lhe foi imputada.

Assim não merece guarida a alegação de utilização de presunção ilegal, bem assim de instituição de fato gerador de tributo através de decreto. A instituição do fato gerador do imposto ora exigido se deu através da Lei Complementar nº 87/86, nos estritos termos da determinação constante do artigo 146 da Constituição Federal e não através de decreto, como pretende fazer crer o recorrente. A nível estadual a disposição legal acima mencionada se encontra inserida no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, conforme já enfatizada linhas atrás. O RICMS reproduziu apenas as disposições legais citadas, não havendo a ilegalidade apontada pela defesa.

No mérito, as alegações recursais também não merecem ser acolhidas. Em relação aos documentos fiscais apensados pela defesa (fls. 702/717) ficou comprovado que todas as notas fiscais de aquisições apresentadas foram consideradas no levantamento fiscal e que os documentos de devolução de mercadorias anexados pelo defendante foram, todos, emitidos no exercício de 2005, não podendo fazer parte daqueles de 2004, período objeto do lançamento.

No que se refere à infração 4 - falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação – da mesma forma não procede a tese defensiva, pois não se encontra em discussão se as mercadorias foram adquiridas neste Estado ou em outro Estado da Federação, a fim de se definir a responsabilidade tributária do recorrente. O que se apurou, neste item, foram aquisições de mercadorias sem o conhecimento de suas origens, pois desacompanhadas de notas fiscais. Procedimento levado a efeito através da contagem física dos estoques. Para aquelas mercadorias que se encontram enquadradas no regime da substituição tributária, conforme determina o art. 353, II, itens 2, 3 e 12, vigente à época dos fatos geradores, é do sujeito passivo a responsabilidade pela antecipação tributária, já que a ele pertencentes.

Relativamente às infrações 5 e 6 - não fornecimento, mediante intimação, de arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas – correto o entendimento externado pela Procuradoria Estadual nos autos, pois a desconformidade dos arquivos magnéticos face à legislação em vigor equipara-se ao não fornecimento dos mesmos, sujeitando-se o infrator à mesma multa pelo seu descumprimento. Esclareceu que, o artigo 708-A do RICMS/97, dispõe que o contribuinte do ICMS, usuário de SEPD ou que exerce atividade econômica de comércio por atacado, ainda que não usuário de SEPD, deverá entregar o arquivo magnético, referente ao movimento econômico de cada mês, a partir do mês de outubro de 2000, inclusive, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços efetuadas. O contribuinte postula a aplicação da dispensa prevista no Decreto nº 9.426/2005, ao caso em exame. Todavia, a pretensão deduzida não pode prosperar, pois a dispensa de apresentação de arquivos magnéticos somente se aplica aos usuários do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados, que o utilize exclusivamente para a emissão de cupom fiscal e que estejam inscritos na condição de empresa de pequeno porte, o que não se aplica à situação do recorrente, posto que contribuinte inscrito no CAD-ICMS na condição de empresa normal. Desta forma, é inaplicável o artigo 106 do CTN invocado pelo peticionante, assim como a jurisprudência por ele transcrita. Mantida a Decisão recorrida.

Por fim, no que pertine à infração 8 - realização de operação de vendas de mercadorias sem a emissão do documento fiscal exigível – o recorrente acostou aos autos cópias dos livros fiscais de entradas, saídas e de apuração do ICMS (fls. 488/696), relativos ao período guerreado, noticiando a existência de imposto a recolher, não tendo, entretanto, apensado, na oportunidade, quaisquer das notas fiscais que embasaram aludida escrituração, nem tampouco comprovado a correlação destas com os talões de pedidos apreendidos. Ademais, os talonários de pedidos possuem grande semelhança com os documentos fiscais e como os talonários possuíam vias para seus cliente, resta evidenciado que estes documentos extra-fiscais acompanharam o trânsito das mercadorias. Diligência solicitada pela PGE/PROFIS reforça essa convicção.

Assim, em face da constatação da realização de operações de vendas de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal e ante toda a documentação acostada aos autos e a ausência de documentos probatórios do contribuinte, capazes de elidir a ação fiscal, não acolho os argumentos laborados pelo autuado na sua súplica recursal.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo, integralmente, os termos da Decisão de 1º grau.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108880.0004/05-0, lavrado contra **MERCANTIL DM FRANCO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$51.308,70**, acrescido das multas de 70% sobre R\$25.023,21, 60% sobre R\$21.806,58 e 100% sobre o valor de R\$4.478,91, previstas, respectivamente, no art.42, III, II, “d” e IV, “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor de **R\$10.004,62**, previstas no art. 42, XIII-A, “f” e “g”, da mesma lei, alterada pela Lei nº 9.159/04, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS