

A. I. Nº - 108880.0004/05-0
AUTUADO - MERCANTIL DM FRANCO LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO
INTERNET - 20/02/06

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0037-05/06

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. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração descaracterizada. 5. 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. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. ESTOCAGEM DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito, estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. A ação fiscal foi desenvolvida no estabelecimento da empresa, e não no trânsito. Assim, deveriam ser observados as rotinas e roteiros próprios da fiscalização para a específica ação fiscal. Além do mais, não consta, nos autos, o critério adotado para determinação da base de cálculo. Esta

situação cerceou o pleno direito de defesa do contribuinte. Não acolhidas as arguições de nulidade apresentadas pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/6/2005, exige ICMS no valor de R\$59.147,30 acrescido das multas de 60% e 70%, mais as multas no valor de R\$10.004,62, pelas seguintes irregularidades:

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. Falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, de operações escrituradas nos livros fiscais próprios (março de 2004) – R\$384,00;
8. 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;
9. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através de entradas não registradas. Mercadorias encontradas no estabelecimento comercial desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, conforme consta do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 124772 e demonstrativos anexados aos autos (março de 2005) – R\$6.916,54;
10. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através de entradas não registradas. Mercadorias encontradas no estabelecimento comercial desacompanhadas da respectiva

documentação fiscal, conforme consta do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 124772 e demonstrativos anexados aos autos (março de 2005) – R\$61,24;

11. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ás aquisições de mercadorias encontradas no estabelecimento comercial desacompanhadas da documentação fiscal, conforme consta do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 124772 e demonstrativos anexados aos autos (março de 2005) – R\$440,08;

12. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ás aquisições de mercadorias encontradas no estabelecimento comercial desacompanhadas da documentação fiscal, conforme consta do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 124772 e demonstrativos anexados aos autos (março de 2005) – R\$36,74.

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

Em relação ás infrações 1, 2 e 3, requereu, de pronto, a nulidade do levantamento de estoque realizado, pois a sua contagem havia sido acompanhada e a assinada por pessoa não autorizada. Desta forma, não poderia ser prejudicado pela arbitrariedade da fiscalização que o impediu de exercer o seu direito assegurado pelo art. 142, III, do RICMS. Entendeu que na situação, o fisco inverteu o ônus da prova e tentou produzir uma “prova diabólica”, na tentativa escusa de legalizar um procedimento totalmente apartado da legalidade, moralidade e da ética, ferindo o princípio da segurança jurídica, ao compelir terceiro, que não acompanhou pessoalmente a contagem de estoque, a assinar termo de encerramento da mesma, como se lá estivesse presente. Desta forma, como o procedimento fiscal se encontrava eivado de nulidade, em observância ao disposto no § 3º do art. 18, do RPAF/99 estas infrações eram nulas.

No mérito afirmou que o levantamento fiscal não demonstrava a realidade dos fatos, conforme poderia ser comprovado pela documentação que disse estar juntando aos autos (notas fiscais supostamente não apresentadas e cópias de livros fiscais). Observou que a autuante deixou de considerar diversas notas fiscais que foram devidamente apresentadas, tendo, ainda, realizado lançamento de notas fiscais de devolução (cópias apensadas ao PAF) como se receitas fossem. Com esta argumentação, baseando-se no art. 20 e 21 do RPAF, mais uma vez, requereu a nulidade do lançamento fiscal.

Entendeu como outro "equívoco" do fisco a utilização de presunções em face do levantamento de estoque ilegal. Esta presunção, totalmente equivocada e baseada em fatos que não guardam qualquer relação mínima para com a realidade material dos fatos, necessariamente deveria ser afastada por ser ilegal e nula de pleno direito, pois não havia ocorrido qualquer omissão, nem, tampouco, utilização indevida de créditos tributários sem a emissão de documentos fiscais comprobatórios. A prova desta afirmativa, disse, estava na farta documentação que apresentava.

Citando ensinamento do tributarista Roque Antonio Carazza, art. 2º, do RPAF/99, art. 37, art. 146 e art. 150, da Constituição Federal, afirmou para o caso em lide:

1. a partir de uma premissa ou fato nulo, não consentâneo com a realidade dos fatos contábeis, não se pode justificar ou supor outro fato, qual seja: fato gerador;
2. a verdade material dos fatos foi apresentada e o fisco não pode lançar mão de uma reconstituição de caixa e levantamento de estoque absolutamente eivado de nulidade para fins de tributação por via de presunção. Assim, em respeito ao princípio da segurança jurídica ele não tem o direito de utilizar “expedientes indiretos e presuntivos para a conformação da obrigação tributária”;
3. em respeito ao princípio da legalidade tributária, restava evidente que sendo o RICMS um Decreto, não possui competência tributária para instituir novo fato gerador, muito menos através de presunção, meio este nem utilizado nem, tampouco, permitido pela Magna Carta vigente.

Esclarecendo que todas as operações realizadas pela empresa autuada estavam devidamente escrituradas nos livros próprios, pugnou pela nulidade ou a improcedência dos itens em questão.

Atacando a infração 4, entendeu que havia acontecido uma “total mescla de institutos jurídicos absolutamente diversos”, tendo a fiscalização enquadrada uma série de operações como se originadas de outras unidades federadas quando, na verdade, se tratou de operações internas e cuja responsabilidade pela substituição a ele não competia. Esclareceu que, ao contrário do quanto aduz a infração, em momento algum houve a ausência de documentos fiscais, tendo por base levantamento nulo (infrações 1, 2 e 3) conforme já havia explanado. Em sendo assim, nula também era a infração em questão.

No mérito, observando as disposições do art. 371, do RICMS/BA, afirmou que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária são aquelas, e somente aquelas, nas aquisições interestaduais de mercadorias. Entretanto, as autuadas (aquisição de Garrafão de Vinho Santa Rosa, S.M. Tinto Suave, Sangria Maravilha e Sangria Santa Rosa) foram operações internas realizadas com a empresa Vinícola Santa Rosa Ltda., neste Estado estabelecida.. Observando que estava juntando photocópias dos documentos fiscais para corroborar sua argumentação, requereu a nulidade do item em lide.

Reportando-se conjuntamente os itens 5 e 6, entendeu que eles mereciam uma análise profunda, pois com a edição do Decreto nº 9.426 de 17 de maio de 2005, publicado no Diário Oficial de 18/5/2005, além de proceder à alteração nº 63 do RICMS/97, dispensou a entrega de arquivos magnéticos para determinados contribuintes. Portanto, com base no art. 106, II, do CTN, que dispõe sobre a retroatividade benigna da lei, pugnou pela improcedência dos referidos itens, trazendo, ainda, para consubstanciar seus argumentos Acórdão prolatado pela Receita Federal.

Em relação à infração 7, apresentando documentação, afirmou que o imposto havia sido recolhimento por substituição tributária quando da aquisição das mercadorias. Apenas, naquele momento, houve um lapso no preenchimento da nota fiscal, haja vista que deixou de destacar a utilização do quanto lhe permite o art. 359, § 3º, do RICMS. Requereu a anulação do item.

Quanto à infração 8, a entendeu aquela que mais afrontou tanto os seus direitos quanto ao próprio direito pátrio vigente. Relatando que quando da fiscalização a autuante havia encontrado alguns talões de pedido devidamente identificados. Nesses talões de pedidos, inclusive apreendidos pela fiscalização e não devolvidos, encontravam-se diversas anotações de possíveis operações a serem realizadas. No entanto, o fisco assim não se posicionou, os entendendo como documentos de operações efetivamente realizadas, o que não se coadunava, em absoluto, com a realidade material dos fatos, uma vez que diversas transações comerciais, que se iniciam como cotações de preços, não se realizam.

A despeito disso, a fiscalização achou por bem lançar como comercialização não escriturada e tampouco acompanhada dos documentos fiscais as anotações lançadas nos seus talões de pedido sob a alegação de que fora encontrada divergência nas entradas e saídas de mercadorias. Afirmou que talões de pedidos não são documentos hábeis para configurar operações de compra e venda de mercadorias. Este fato, aliado a apuração de estoque equivocado e a desconsideração de toda a documentação fiscal apresentada, e ora juntada, não poderia existir qualquer dúvida, dentro da estrita legalidade, para que sejam realizados lançamentos por meio de presunção. Expôs, neste momento, as mesmas considerações apresentadas quando impugnou os itens 1, 2 e 3 quanto ao seu entendimento sobre a utilização da presunção na norma tributária, sobre a verdade material dos fatos apresentados ao fisco, que possui atividade vinculada e que o RICMS sendo um Decreto, não possui competência tributária para instituir novo fato gerador do imposto.

Esclarecendo que todas as operações realizadas pela empresa autuada estavam devidamente escrituradas nos livros próprios, pugnou pela improcedência da autuação relativa a este item.

Em relação ás infrações 9, 10, 11 e 12, informou, inicialmente, que as mercadorias “já se encontram devidamente liberadas tendo a empresa realizado o pagamento integral da presente infração quando da liberação das referidas mercadorias. Inclusive tendo o DAE sido emitido em nome de empresa distinta, como se evidencia pela análise dos documentos anexos”. Em referência especificamente a infração 9, esclareceu que diversas mercadorias encontradas nos seus estoques não lhe pertenciam. Apenas havia feito um favor a um parceiro que teve alguns problemas de logística, não havendo transferência de propriedade. Conforme documentos fiscais anexados e e-mails trocados entre as empresas, foram mercadorias da marca MOCOCA, que não as adquire nem as comercializa.

No mais, disse que estava apresentando toda a documentação comprobatória em relação aos itens impugnados (9, 10, 11 e 12) para provar a insubsistência da autuação. Impugnou, ainda, o percentual de multa aplicada diante da escrituração das operações.

Por fim, requereu:

1. fosse declarada a nulidade absoluta do presente auto de infração ou a sua improcedência;
2. a redução da base de cálculo, prevista no artigo 87, do RICMS em todos os casos aplicáveis;
3. pela produção de todos os meios de prova permitidos em direito, juntada posterior de documentos e apresentação dos originais em caso de impugnação das cópias dos documentos juntados.

Apresentando seu contra arrazoado (fls. 773/780), a autuante inicialmente fez um resumo de toda a defesa apresentada. Em seguida, se posicionou.

Primeiramente informou que a procuração anexada á defesa, com papel timbrado da empresa Mercantil DM Franco Ltda., havia sido assinada por preposto da Vinícola Santarosa Ltda., como constatou á fl. 484 do PAF.

No que diz respeito ás infrações 1, 2 e 3 observou que as razões de nulidade apresentadas a elas não se aplicavam, pois não havia sido levado em consideração nenhum levantamento físico de estoque. Este havia sido realizado em exercício fechado (2004) e com dados de estoques inicial e final com base nos livros de inventário (fls. 101/108 dos autos) que foram apresentados pelo autuado, bem como os documentos fiscais de compras e vendas fornecidas pela mesma. Afirmou perceber claramente muita confusão na defesa quando disse que houve vedação de acompanhamento por pessoa autorizada para o levantamento do estoque, mesmo tendo sido o referido levantamento realizado com base em livros e documentos fiscais do próprio contribuinte. Além do mais, citou notas de devoluções de mercadorias que teriam sido lançados como receitas, créditos indevidos e reconstituição de caixa, situações totalmente alheias ás infrações em questão.

Em relação a infração 4, detectou operações comerciais do autuado quanto ás mercadorias Garrafão de Vinho Santa Rosa, SM Tinto Suave e SS Tinto Suave junto aos estabelecimentos CODISMEL - Comercio e Estivas e Comercial AGM Ltda., ambos estabelecidos no Estado da Bahia, sendo que o primeiro encontra-se com a inscrição estadual cancelada desde 14/5/2004, conforme cópia da sua situação cadastral em anexo, e a segunda embora esteja com situação de ativa, nas informações prestadas à Inspetoria, através das DMA não consta qualquer operação, conforme cópias dos quadros 10 e 11 das respectivas DMA apensadas aos autos.

Informou, ainda, que em operação conjunta DECECAP e Secretaria da Fazenda junto ao estabelecimento autuado foram apreendidos talonários de notas fiscais de diversas empresas entre elas da CODISMEL Comércio e Estivas Lida e da Vinícola Santa Rosa Ltda., conforme cópia da apreensão em anexo.

No que tange às infrações 5 e 6, transcrevendo o art. 3º do Decreto nº 9.426/05 ressaltou que o autuado se encontra inscrito nesta Secretaria de Fazenda como contribuinte com regime de apuração do imposto normal. Além do mais, tem por atividade o comércio atacadista de outros produtos alimentícios e o RICMS no art. 708-A no seu § 5º não contempla a atividade da empresa na dispensa da apresentação dos arquivos.

Com relação à infração 7, entendeu que o procedimento feito pela empresa não foi o correto, com base no art. 359 § 3º, do RICMS/97. No entanto, como não houve prejuízo para o Estado acatou as razões de defesa.

Referente à infração 8, discordou do impugnante de que todos os documentos fiscais foram escriturados nos livros próprios, pois até o final 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 anexos, impressos em 22/8/2005. Observou que, de acordo com as escriturações apresentadas pelo autuado em sua defesa, são devidos os valores de R\$887,47 e R\$4.277,06 referentes, respectivamente, aos citados meses, o que comprovava que a empresa realizou operações de vendas não admitidas por ela mesma em sua defesa.

Com relação aos argumentos defensivos sobre as infrações 9, 10, 11 e 12 de que as mercadorias apreendidas através do Termo de Apreensão nº 124772 já se encontravam liberadas, pois a empresa havia recolhido integralmente o imposto no momento das suas liberações, informou que as liberadas constaram do Termo de Apreensão 124773, objeto do Auto de Infração nº 300200.0260/05-6, lavrado por auditor lotado no trânsito de mercadorias e referia-se a 301 caixas de Sangria Maravilha, portanto, mercadoria diversa das constantes no termo de apreensão 124772. Por fim, ainda noticiou que as mercadorias listadas pelo autuado em sua defesa da marca MOCOCA não foram consideradas no levantamento fiscal.

Apresentando cópias de todos os termos de apreensões e relatórios de ocorrências, referente à operação conjunta DECECAP e Secretaria da Fazenda, acatou as razões de defesa apresentadas pelo defensor com referência à infração 7 e manteve as demais, colocando-se à inteira disposição deste Conselho para dirimir qualquer dúvida quanto aos lançamentos porventura existentes.

O autuado, através de um dos seus sócios e por duas vezes, foi chamado para tomar conhecimento da informação fiscal prestada, inclusive dos documentos apresentados pela autuante (fl. 849/854). Não obtendo êxito nestas intimações, a Diretoria Metropolitana desta Secretaria da Fazenda, através do Setor de Cobrança, intimou novamente a empresa autuada (fls. 855/856) que a recebeu, conforme comprova o AR apensado aos autos, porém não se manifestou.

VOTO

As argüições de nulidade ao lançamento fiscal, na forma argüida, não podem ser aceitas em sua totalidade.

Em primeiro lugar, 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 autuada. 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 procuraçao 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 a autuada. Mas, como disse, a empresa autuada também assinou a impugnação. Entendo sanada a situação.

O defensor 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.

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 defendant 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), mantendo 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 defendant. 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.

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

A infração 7 exige o ICMS sobre operações escrituradas nos livros fiscais próprios que não foi recolhido no prazo regulamentar. O autuado, com base em documentação que trouxe aos autos, afirmou que houve, apenas, erro no preenchimento do documento fiscal, pois o imposto havia sido pago. Este fato foi confirmado pela autuante quando de sua informação fiscal, após análise dos documentos apresentados. Indicou que, embora o procedimento não tenha sido o correto, ou seja, em desacordo com o art. 359 § 3º, do RICMS/97, o Estado não havia sido prejudicado. Em sendo assim, somente posso desconstituir a infração apurada.

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 defensor 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.

Diante deste contexto, a infração está perfeitamente caracterizada e a mantendo no valor de R\$4.478,91;

A auditoria fiscal dos itens 9 e 10 trataram da cobrança do ICMS por terem sido encontradas mercadorias estocadas no estabelecimento desacompanhadas de notas fiscais. Nas infrações 11 e 12 foi exigido o imposto, por substituição tributária referente àquelas mercadorias neste regime enquadradas e que foram apreendidas. Ressalto, inicialmente, que a autuante separou em duas infrações o mesmo fato gerador tendo em vista que parte das mercadorias apreendidas tem o imposto apurado pela alíquota de 17% (infrações 9 e 11) e, outra parte, com alíquota de 27% (infrações 10 e 12).

Quanto aos argumentos de defesa, não os posso aceitá-los, uma vez que, conforme informado pela autuante, o pagamento dito realizado se referiu a outra autuação. E, quanto ao fato de que mercadorias encontradas nos seus estoques não lhe pertenciam, apenas estava fazendo um “favor” a um “parceiro”, este é argumento que não encontra qualquer base legal para que se possa levar em consideração.

Porém, para o deslinde da questão é necessário observar o que determina a legislação tributária estadual e como foi desenvolvida a ação fiscal.

O lançamento de crédito tributário é ato vinculado (Parágrafo único do art. 42, do CTN), devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, constituída de leis, regulamentos, portarias, etc e de rotinas administrativas. A Instrução Normativa nº 310/90, que dispõe sobre o Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais, previsto no Sistema de Fiscalização do Estado das Bahia, aprovou e especifica os roteiros a serem desenvolvidos pela fiscalização. Observando os procedimentos contidos no referido manual, no Roteiro AUDIF-207, no seu item 3.4, consta como deve ser o procedimento a ser realizado quando se constatam mercadorias ou bens em estoques desacompanhados de documentação fiscal, determinando, inclusive, que as mercadorias ou bens devem ser apreendidos, como feito. Além disto, deve ser observado, em linhas gerais o seguinte: o preposto fiscal além de realizar a contagem física dos estoques deve solicitar as notas fiscais de aquisições, inclusive verificar os estoques iniciais existentes, para determinar, com exatidão, quais as mercadorias que foram adquiridas desacobertadas dos respectivos documentos fiscais. Comprovar, ainda, o preço unitário médio de cada mercadoria.

A autuante realizou um levantamento das quantidades físicas das mercadorias existentes no estabelecimento comercial conforme Termo e Apreensão e Ocorrências de nº 124772 (fl. 198) e Auditoria de estoque – Declaração (Exercício Aberto) – fls. 199/201. No termo de apreensão ficou como fiel depositário a empresa autuada, ocasião em que a Sra. Carolina dos Santos Ramos o assinou como fiel depositária das mercadorias, em nome do autuado. Com este levantamento, a autuante elaborou demonstrativo de débito discriminando cada mercadoria, as quantidades encontradas, o preço unitário e total e a base de cálculo do imposto normal. Em seguida, indicou as MVA para aquelas mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária calculando o imposto normal devido e aquele substituído (fls. 196/197).

Nesta circunstância, a ação fiscal foi realizada de maneira incompleta, não dando certeza ao valor da base de cálculo do imposto, vez que:

1. Não existe qualquer prova nos autos de que foram solicitadas as notas fiscais de aquisições e de vendas. Os arquivos magnéticos solicitados dos meses de 2005 e não entregues não suprem esta intimação.
2. Pela cópia do livro Registro de Inventário anexado pela autuante e pelo próprio levantamento dos estoques realizados no exercício de 2004, existiam estoques de mercadorias em 1/1/2005;
3. Não existe qualquer referência da forma de como foi encontrado o preço médio unitário das mercadorias. Ainda analisei se aquelas mercadorias, que compuseram os dois levantamentos (infração 1 e 2, bem como infrações 9 e 10), tinham os mesmos preços unitários. Somente encontrei para o açúcar, ervilha Etti - 200g, Polpa Etti 520g e Poropure Etti 24/340g. Para aquelas, como exemplo: catchup tradicional 400g, extrato Etti 40/140g, milho verde Etti 200g os preços médios não são os mesmos.

Em suma, a adoção de procedimento impróprio de fiscalização, ou seja, o método aplicado conforme exposto e a falta de demonstração a salvo de dúvidas (preço médio unitário), feriu direitos do contribuinte. Esses vícios tornam patente que não foi seguido o devido processo legal. Houve prejuízo jurídico para o sujeito passivo, afetando o seu direito de defesa. Este Colegiado, através da Súmula nº 1 já firmou entendimento quanto a situação presente e as infrações 9, 10, 11 e 12 são nulas, nos termos do art. 18, II, e IV, “a”, do RPAF/99 e represento à autoridade competente para proceder a nova fiscalização livre de qualquer irregularidade do procedimento fiscal.

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração para exigir o imposto no valor de R\$51.308,70, mais a multa por obrigação acessória no valor de R\$10.004,62.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0004/05-0**, lavrado contra **MERCANTIL DM FRANCO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, inciso III, inciso II, “d” e inciso IV, “h”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$10.004,62**, prevista no art. 42, XXIII-A, “g”, da mesma lei, com os acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR