

A. I. N° - 206948.0001/06-3
AUTUADO - MERCADO DE ALIMENTOS SUBAÉ LTDA.
AUTUANTES - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 29.06.2006

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0216-01/06

EMENTA: ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Contribuinte comprova a regularidade de alguns documentos fiscais. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/03/2006, atribuindo ao autuado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, referentes aos meses de janeiro a abril e agosto a dezembro de 2003, e janeiro, fevereiro, maio a agosto, outubro e dezembro de 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$ 17.060,50, acrescido da multa de 70%. Consta que em virtude do contribuinte praticar nas saídas alíquotas diversas (7%, 12%, 17% e 25%), o valor das omissões foi rateado em cada mês de ocorrência, entre as alíquotas na mesma proporção em que se verificaram suas saídas registradas no período fiscal examinado. O demonstrativo do ICMS devido encontra-se à fl. 12 e o demonstrativo dos percentuais das saídas tributadas, por alíquota, em relação às saídas tributadas totais do período fiscalizado encontra-se às fls. 13 a 15, enquanto que todas as cópias das notas fiscais não registradas estão anexadas às fls. 16 a 42, como prova material do ilícito fiscal.

O autuado apresentou defesa às fls. 50 a 56, ressaltando que o autuante não considerara que dentre as notas fiscais objeto da autuação algumas haviam sido escrituradas no livro Registro de Entradas, que outras se referiam à aquisição de mercadorias isentas e ainda que existiam notas referentes a produtos sujeitos à substituição tributária, sobre as quais nova cobrança levaria à bi-tributação. Que foi exigido imposto sobre produtos que não sofrem tributação ou com o ICMS pago antecipadamente. Disse que em nenhum momento o autuante observou o registro de venda dos produtos na escrita fiscal ou contábil para comprovar a omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Salientou ter recolhido todos os tributos devidos, inclusive aqueles cobrados através da presente autuação, quando da saída dos produtos de seu estabelecimento, não havendo ICMS a recolher. Argüiu que a presunção aplicada é arbitrária, pois se está exigindo imposto sem se analisar o seu movimento de caixa, asseverando que sequer foi intimado a apresentar o livro Caixa. Alegou que está sendo transferido o ônus da prova, o que penaliza o contribuinte, além de ofender o princípio da verdade material.

Redargüiu que no processo administrativo tributário é a autoridade fiscal quem deve provar a ocorrência do fato gerador, assim como todos os elementos constitutivos do lançamento tributário. Transcreveu trecho de autoria de Vitor Hugo Mota de Menezes, que trata da necessidade da autoridade administrativa promover as investigações em busca da verdade material. Disse que o sistema constitucional vigente veda o confisco de bens do contribuinte sem o devido processo legal, com contraditório e ampla defesa.

Em seguida, relacionou seis notas fiscais que não haviam sido consideradas em sua escrita fiscal:

- A Nota Fiscal 88.343, no valor de R\$ 3.608,02, emitida em 29/08/2003, CNPJ 33.016.338/0025-68, registrada livro Registro de Entradas nº 08 (fl. 61), que fora digitada erroneamente sob o número 888.343;
- A Nota Fiscal 65.333, no valor de R\$ 564,00, emitida em 05/09/2003, CNPJ 61.235.123/0001-04, lançada no livro de Entradas nº 08 (fl. 61), que por erro fora digitada com o número 655.333;
- A Nota Fiscal 242.550, no valor de R\$ 1.717,00, emitida em 25/10/2003, CNPJ 72.027.014/0018-58, registrada também no livro nº 08 (fl. 63), lançada erroneamente pelo número do formulário 148.896;
- A Nota Fiscal 401.883, no valor de R\$ 21.500,00, emitida em 08/01/2004, CNPJ 84.046.101/0228-39, constante no Registro de Entradas nº 09 (fl. 67), digitada erroneamente com o número 404.883;
- A Nota Fiscal 42.226, no valor de R\$ 7.062,00, emitida em 08/06/2004, CNPJ 01.551.272/0009-08, lançada no Registro de Entradas nº 09 (fl. 69), digitada de forma errada com o número 42.228;
- A Nota Fiscal 23.818, no valor de R\$ 1.680,00, emitida em 28/12/2004, CNPJ 04.361.909/0001-26, também registrada no livro de Entradas nº 09 (fl. 71), lançada erroneamente sob número 26.818.

Considerando ter comprovado que apesar dos erros de digitação, as notas fiscais foram escrituradas, requereu a sua exclusão do Auto de Infração.

Insurgiu-se contra a aplicação da penalidade, por entender que no caso em questão deveriam ter sido utilizadas as multas previstas no art. 915, incisos IX e XI, do RICMS/97, que transcreveu. Relacionando as notas fiscais relativas a mercadorias tributáveis, ressaltou que o valor correspondente é de R\$ 34.766,33 e que aplicando-se a multa de 10% (art. 915, IX), o valor devido seria de R\$ 3.476,63, valor que concorda em recolher.

Contestou a cobrança do imposto em relação às notas fiscais referentes a mercadorias isentas, inclusive formulário contínuo destinado ao seu consumo e a ovos de granja, bem como aquelas concernentes a produtos com imposto substituído, sob a alegação de se constituir em bi-tributação. De igual modo, relacionou essas mercadorias, que totalizaram R\$ 60.937,63, aplicando a multa de 1% (art. 915, XI), o que representou a importância de R\$ 609,37. Argüiu que, desta forma, o valor total devido pelo cometimento das infrações é de R\$ 4.675,65, que pretende recolher logo após o julgamento deste PAF.

Requereu a procedência em parte do Auto de Infração, com a alteração do enquadramento da infração cometida para o art. 915, incisos IX e XI, do RICMS/97, com a condenação ao pagamento de R\$ 4.675,65, por considerar um valor justo para a infração cometida.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 78 a 82, esclarecendo inicialmente que a autuação decorreria do Roteiro de Auditoria Fiscal AUDIF-202, que corresponde a auditoria em documentos e lançamentos fiscais, tendo sido considerados os seguintes elementos: notas fiscais de entrada constantes do Sistema CFAMT, livros Registro de Entradas e livros Registro de Saídas.

Disse que foram cruzadas as informações relativas a 1.021 notas fiscais constantes do CFAMT com as notas fiscais escrituradas nos livros Registro de Entradas (2.048 documentos). Observou que

em decorrência do grande volume de operações efetuadas no período e considerando que os dados do CFAMT são liberados sob a forma de planilhas do Excel (no formato xls), enquanto que as notas fiscais são fornecidas pelo contribuinte em meio magnético (formato texto), os dados são importados por um Banco de Dados do Access, criado especificamente para efetuar o cruzamento de informações, onde são transformadas em tabelas. Salientou, ainda, que associando-se as tabelas do CFAMT e do LRE com os registros relativos à unidade da Federação de origem e ao número da nota fiscal, é possível identificar quais as notas fiscais constantes do Sistema CFAMT não foram registradas nos livros Registro de Entradas.

Informou que o resultado da pesquisa revelou a entrada de mercadorias efetivamente não registradas, o que, segundo o art. 2º, § 3º, inciso IV, do RICMS/BA, configura omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas. Disse que a regra específica aplicável a essa infração, estabelece para o caso a presunção da ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção, com base na qual foi constituído o crédito tributário. Registrou que a regra jurídica de natureza específica sub-roga a regra geral, lembrada pelo autuado, ao afirmar que caberia à autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador.

Afirmou que deve ser exigido o imposto, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de registrar as entradas, independentes destas se referirem a mercadorias tributáveis, isentas, enquadradas no regime de substituição tributária, material de uso ou consumo e bens do ativo, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas e também não registradas.

Observou que em virtude do autuado praticar operações de saídas com alíquotas diversas (7%, 12%, 17% e 25%), os valores das omissões foram rateados entre as diversas alíquotas, na mesma proporção em que se verificaram suas saídas tributadas, registradas no período fiscalizado. Esclareceu que através de consulta ao banco de dados referente às saídas, foi possível identificar, mês a mês, os valores absolutos das saídas tributáveis por alíquota praticada, permitindo conhecer os percentuais dessas saídas, por alíquota, em relação às saídas tributadas totais do período fiscalizado. O relatório correspondente (fls. 13 a 15), mostra que 39,87% das saídas foram tributadas à alíquota de 7%; 1,46% das saídas foram tributadas à alíquota de 12%; 58,66% foram tributadas a 17%; enquanto 0,01% das saídas tributáveis foram à alíquota de 25%. Os valores das omissões foram consolidados na planilha de fl. 12.

Analisando as alegações da defesa em relação aos erros de escrituração de notas fiscais, argumentou que no cruzamento eletrônico se houver algum erro de escrituração envolvendo a unidade da Federação e/ou a nota fiscal, seguramente as notas fiscais serão identificadas como não registradas nos livros fiscais de entrada. Tendo constatado as incorreções correspondentes às Notas Fiscais 88.343, 65.333, 242.550, 401.883, 42.226 e 23.818, as excluiu do demonstrativo, sendo reduzido o montante do débito para R\$ 12.384,85, conforme novo demonstrativo anexado às fls. 83/84.

Quanto à multa aplicada ao caso, afirmou estar a mesma prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, não vislumbrando ambigüidade na legislação pertinente, não havendo pertinência na pretensão do autuado quanto à aplicação, ao caso, das multas previstas no art. 915, incisos IX e XI, do RICMS/97, haja vista que o estabelecido na legislação é que, constatada pela fiscalização a ausência de registros de entradas de mercadorias ou bens, o fisco deve reclamar, prioritariamente, o tributo por presunção, a menos que o contribuinte prove a improcedência da presunção e, ainda assim, dependendo da decisão do órgão julgador, isto é, se o contribuinte provar a improcedência da presunção, poderá ser exigido o pagamento das multas acima previstas, já que de fato as notas

fiscais deixaram de ser registradas. Em conclusão, enfatizou que enquanto o sujeito passivo não provar a improcedência da presunção legal, prevalece a cobrança do imposto.

O autuado foi cientificado do resultado da informação fiscal, recebendo cópia da mesma (fl.85) e do arquivo em mídia – CD, à fl. 86.

VOTO

O presente Auto de Infração se originou da constatação da omissão de receitas, através de entradas de mercadorias não registradas. Observo que, na realidade, o lançamento decorreu do resultado da análise de notas fiscais resgatadas junto ao Sistema CFAMT/SEFAZ, quando foi verificado que houve omissão das aquisições por parte do sujeito passivo.

Ressalto que não vislumbro a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, nem ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que o procedimento fiscal não violou as regras contidas nos artigos 18, II e IV, “a” e 39, III e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em levantamentos e demonstrativos, extraído da escrita fiscal do sujeito passivo, bem como foram anexados aos autos cópias e vias de documentos que embasaram a acusação fiscal, determinando com segurança, a infração e o infrator. Além do que, tendo recebido cópias dos citados demonstrativos, o autuado exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação e demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Este Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação foram todas destinadas ao autuado e que este não contestou ser o destinatário das mesmas, tendo, inclusive, apresentado a comprovação quanto à efetivação do registro em sua escrita fiscal, de parte dos documentos fiscais objeto da autuação.

No tocante à alegação de ter ocorrido inversão do ônus da prova, asseguro que a infração está caracterizada e que a exigência fiscal tem respaldo legal no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96. Este artigo trata de uma presunção legal, sendo uma das raras hipóteses no Direito Processual Administrativo em que há inversão do ônus da prova.

Saliento que as alegações concernentes à alteração da multa, no sentido de convertê-la nas penalidades previstas nos incisos IX e XI, do art. 915, do RICMS/97, não têm amparo legal, desde quando a multa aplicada está prevista na Lei nº 7.014/96, sendo adequada ao caso em tela.

Na presente situação determina o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além de outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

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

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de

saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”(grifos deste relator).

Em relação às alegações do sujeito passivo de que dentre as notas fiscais arroladas no levantamento, algumas se referiam à aquisição de mercadorias isentas e que existiam notas referentes a produtos sujeitos à substituição tributária, sobre as quais nova cobrança levaria à bi-tributação, ressalto que conforme se vê no dispositivo acima transcrito, a exigência tributária no caso da lide se refere à presunção de que o contribuinte, ao deixar de contabilizar entradas de mercadorias em seu estabelecimento, omitiu saídas de mercadorias tributáveis anteriormente. No caso, independe de qual seja o regime de tributação das mercadorias correspondentes às entradas omitidas, pois o que está a se exigir é o tributo decorrente de saídas precedentes omitidas. Para melhor ilustrar esse entendimento, transcrevo trecho do voto do ilustre relator Cláudio Meirelles Mattos, no Acórdão JF nº 0046-05-06, quando assim se manifestou sobre o assunto:

“Quanto a argumentação da defesa que parte das notas fiscais não escriturada era de mercadoria com imposto pago antecipadamente ou sem tributação, entendo que esta não pode prosperar. A presunção que a lei estabelece é quanto a uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento anterior às entradas não registradas, inter-relacionados entre si, cuja receita lastreou a aquisição de mercadorias não registradas (podendo ser esta tributável ou não). O próprio conceito de presunção é tomar como certo algo que é apenas provável e, sendo provável é porque tem de existir uma infinidade de hipóteses alternativas ao fato presumido. Anoto que toda a presunção não é definitiva, admitindo prova em contrário, e que este ônus é do contribuinte, não do fisco. Como o contribuinte não elidiu a acusação feita, conforme art. 123 do RPAF/99, mantenho a autuação em todos os seus termos.”

Verifico que o autuante, considerando que o sujeito passivo comercializa com mercadorias de alíquotas diversas (7%, 12%, 17% e 25%), em função dos produtos, nos cálculos realizados no levantamento fiscal, rateou as omissões pelas diversas alíquotas, na mesma proporção em que se verificaram as saídas tributadas no período fiscalizado, respeitando os dados constantes nas planilhas elaboradas, procedimento adotado inclusive na revisão procedida quando da informação fiscal. Ressalto, inclusive, que o critério utilizado pelo autuante foi mais benéfico ao autuado, se comparado com o critério de aplicação da alíquota interna de 17%.

Constato que o autuado comprovou ter efetuado o registro das notas fiscais de números 88.343, 65.333, 242.550, 401.883, 42.226 e 23.818, fato acatado pelo autuante, que, de forma correta, deduziu do débito os valores correspondentes. Apenas a título de esclarecimento, observo que a Nota Fiscal tida como de nº 42.226, na realidade seu número correto é 42.228. Assim, o saldo remanescente do débito passa para R\$ 12.384,85, conforme planilha abaixo.

Data de ocorrência	ICMS (R\$)	Multa (%)
01/2003	1.187,24	70
02/2003	1.001,62	70
03/2003	2.691,69	70
04/2003	179,88	70
08/2003	465,87	70
09/2003	498,22	70
10/2003	93,95	70
11/2003	75,10	70
12/2003	1.355,42	70
02/2004	403,75	70

05/2004	938,21	70
06/2004	517,63	70
07/2004	1.527,01	70
08/2004	1.009,38	70
10/2004	245,77	70
12/2004	194,11	70
TOTAL	12.384,85	70

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206948.0001/06-3**, lavrado contra **MERCADO DE ALIMENTOS SUBAÉ LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 12.384,85**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do artigo 42, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR