

A. I. N° - 206973.1201/06-8
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 05. 06. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0188-01/08

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDAS DE BEBIDAS A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Restou caracterizado que em relação as operações objeto da autuação o contribuinte está obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto com base em MVA aplicável a estabelecimento industrial, ex-*vi* Art. 351, inciso I do RICMS/Ba. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença nas quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Documentação fiscal apresentada pelo sujeito passivo resulta em revisão do lançamento, gerando redução do débito apurado. Infração nº 3 mantida parcialmente e integralmente a infração nº 4. **c)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao distribuidor a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2006, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 980.094,30, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de setembro a novembro de 2002, exigindo o imposto no valor de R\$ 12.581,67, acrescido da multa de 60%, conforme Demonstrativo Auditoria da Substituição Tributária (fls. 08 a 363) e cópias das notas fiscais (fls. 364 a 373);

02 – deixou de recolher o ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2003, sendo exigido imposto no valor de R\$ 12.698,33, acrescido da multa de 70%, conforme Demonstrativos às fls. 375 a 378;

03 – deixou de recolher o ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2002, exigindo o imposto no valor de R\$ 768.037,05, acrescido da multa de 70%, conforme Demonstrativo às fls. 379 a 384;

04 – deixou de recolher o 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 tributáveis, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2002, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 5.313,46, acrescido da multa de 70%, em conformidade com o Demonstrativo de fls. 385/386;

05 – deixou de efetuar a retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2002 e 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 181.463,79, acrescido da multa de 60%, de acordo com Demonstrativo às fls. 387 a 395.

Consta que em relação às infrações 02 a 05 os Demonstrativos Específicos do Roteiro de Estoque contêm todos os dados relativos às notas fiscais de entrada e saída (fls. 420 a 494) para todo o período compreendido na ação fiscal.

Na fl. 495 consta uma Nota de Esclarecimento informando o seguinte: não houve entradas nem saídas no exercício de 2003 – nenhum documento fiscal foi lançado no livro Registro de Entradas nem no livro Registro de Saídas; os preços médios foram extraídos do livro Registro de Inventário de 2002 (fls. 410 a 419), pois sendo essa empresa a única distribuidora dos produtos AMBEV no Estado da Bahia, não havia como utilizar preços de mercado nas mesmas condições.

À fl. 498 consta recibo referente à entrega dos demonstrativos elaborados durante os procedimentos de fiscalização, enquanto que na fl. 499 consta um CD relativo aos mesmos dados.

O sujeito passivo, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 501 a 509, contestando a infração 01, argüindo que a imputação não merece acolhimento, uma vez que a autuante utilizou MVA (margem de valor adicionado) incorreta ao apurar o montante que deveria ter sido retido e recolhido a título de ICMS substituição tributária. Salienta que o art. 61, inciso II, alínea “a” do RICMS/97, que transcreveu, estabelece qual a base de cálculo a ser utilizada pelo sujeito passivo por substituição tributária, indicando a MVA que será aplicada a esse montante, distinguindo quais os percentuais a serem utilizados, em função de o estabelecimento fornecedor ser industrial, atacadista ou importador.

Esclarece que a autuante não observou qual a real condição do estabelecimento fornecedor, por entender que seriam aplicáveis os percentuais relativos às aquisições na indústria, quando, na realidade, aplica-se ao caso a MVA referente às aquisições no atacado, estabelecidas no Anexo 88, por se tratar de centro de distribuição externo, que não pratica atividades industriais. Sendo os percentuais aplicáveis às aquisições na indústria maiores que aqueles originários do atacado, tal circunstância gerou as diferenças apontadas no lançamento. Assevera que tendo sido retido e recolhido integralmente o imposto devido, resta demonstrada a insubsistência da autuação.

Tratando da infração 02, salienta que essa imputação se refere a operações com data de ocorrência de 31/12/2003. Alega que em novembro de 2002 a Fratelli Vita Bebidas Ltda. incorporou a CBB – Companhia Brasileira de Bebidas, empresas pertencentes ao grupo AMBEV, sendo que naquela oportunidade os estoques finais da empresa incorporada, apurados em 2002, foram transferidos para a incorporadora, como farão prova as notas fiscais que serão acostadas aos autos posteriormente, o que desde já requereu.

Frisa que não ocorreram movimentações de entradas/saídas nos meses posteriores, não havendo o que se falar em saídas sem a devida tributação, pois as operações foram incorporadas pela Fratelli Vita Bebidas Ltda., empresa distinta do autuado, o que evidencia a improcedência da autuação.

O autuado tratou em conjunto sobre as infrações 03, 04 e 05, ressaltando que todas as obrigações, principais e acessórias, concernentes ao período fiscalizado, foram adimplidas, conforme demonstrado quando da apresentação das notas fiscais durante a fiscalização. Argui não proceder a alegação da autuante no que se refere à falta de recolhimento do ICMS, apurado a partir de arquivo magnético entregue pelo impugnante, haja vista que todas as operações promovidas foram devidamente escrituradas e contabilizadas, como se pode verificar a partir das informações contábeis e fiscais que apresentou.

Aduz que ao comparar o Sintegra – Registro 54 com o livro Registro de Inventário e o Relatório Quantitativo de Entradas e Saídas, por amostragem, verificou que a autuante duplicou notas fiscais no levantamento realizado, presumindo a falta de mercadorias e de recolhimentos, o que comprova a impertinência da autuação.

Acrescenta que no Relatório Auditoria de Estoque, onde são apontadas as “presumidas omissões de entradas e saídas”, os números apresentados como “saídas reais” foram simplesmente avaliados por somatório, através da seguinte equação: EI (estoque inicial) + E (entrada) – EF (estoque final) = saídas reais, sem que houvesse promovido qualquer contagem de estoque físico, lavrando o Auto de Infração por presunção.

Ressalta que a presunção visa suprir dificuldades de comprovação da ocorrência dos fatos tributários, sem o comprometimento da segurança jurídica, registrando que em nenhum momento houve a conferência das notas fiscais emitidas e das operações realizadas pelo autuado e consignadas nos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS. A autuante simplesmente cotejou os dados constantes do arquivo magnético com o inventário e supôs a prática das infrações imputadas, sendo flagrante a duplicidade nos relatórios que instruíram a autuação.

Em vista disso, requer a concessão de prazo para a posterior juntada do livro Registro de Inventário referente aos exercícios fiscalizados e demais documentos, objetivando afastar quaisquer dúvidas acerca das operações efetivamente realizadas e demonstrar a fragilidade do Auto de Infração, que se revela totalmente insubsistente.

Tratando sobre a aplicação da multa, alega que a mesma não é cabível pela suposta falta de recolhimento de imposto retido, considerando que o tributo exigido não é devido, como provam as notas fiscais ora anexadas.

Lembra que a sua aplicação deve estrita observância ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de ferir o Estado Democrático de Direito, contido no art. 1º da Constituição Federal de 1988, salientando que a proporcionalidade possui três aspectos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Salienta que as multas atendem ao primeiro requisito, por revelarem mecanismo eficiente na punição por descumprimento de obrigação, faltando, contudo, os outros dois requisitos. Assevera que as multas não podem ser fixadas com excessiva onerosidade, representadas pelos índices de 60% e 70%, sob pena de se revelarem por demais onerosos. Tais percentuais desatendem à proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que não pode ser desprestigiada, de forma abusiva, a proteção à propriedade, conforme dispõe o art. 5º, inciso XII da CF/88.

Além disso, as multas aplicadas desrespeitam, de igual modo, o princípio da razoabilidade, aqui entendido como a verificação se o fato é absurdo ou não, em atenção ao devido processo legal, de acordo com a previsão do art. 5º, inciso LIV da CF/88, o que se constata pela desvirtuação das finalidades inibidoras para se pretender uma vantagem excessiva que, inclusive, configura enriquecimento ilícito.

Requer que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, com o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento do processo administrativo fiscal, ou se assim não se entenda, que seja reduzida a multa abusiva aplicada. Pugna, ainda, pela produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada dos documentos em anexo e posteriormente.

A autuante, em informação fiscal produzida às fls. 556 a 559, aduz no tocante à infração 01 que o demonstrativo de fls. 08 a 363 mostra o cálculo individualizado por documento fiscal e por produto, indicando o valor total do montante devido e apontando a diferença a recolher, representando esta o valor efetivamente cobrado no Auto de Infração.

No que se refere à argüição defensiva de que teria utilizado MVA incorreta, salienta que o impugnante realmente é um estabelecimento atacadista, no entanto como pertence ao grupo AMBEV e somente distribui bebidas recebidas das unidades industriais do referido grupo, sem que o ICMS relativo à substituição tributária tivesse sido retido pelos estabelecimentos industriais, por se tratarem de transferências, cabe à filial atacadista reter e recolher o imposto com a MVA de indústria e não de atacadista. Ao proceder de forma diversa foi descumprida a legislação tributária, sendo a cobrança através do Auto de Infração a maneira que o Estado dispõe para recuperar o ICMS que apesar de retido e recolhido, foi feito a menos.

Considerando que a defesa não apontou qualquer equívoco nos cálculos constantes do demonstrativo, atendo-se tão somente quanto ao fato de ser atacadista, manteve integralmente a autuação.

Em referência à infração 02, afiança que não procede a informação do autuado de que em novembro de 2002 os estoques da empresa CBB – Cia. Brasileira de Bebidas teriam sido transferidos para a Fratelli Vita Bebidas Ltda., uma vez que a empresa de inscrição estadual nº. 53.908.410 permaneceu funcionando, na situação de ativa no cadastro, somente pedindo baixa em março de 2004, portanto existindo oficialmente até essa data.

O levantamento se baseou no livro Registro de Inventário, onde consta o estoque final de 2002 em 31/12/2002, conforme fls. 410 a 419. Acrescenta que a afirmação defensiva de que não ocorreram entradas nem saídas nos meses posteriores procede e ratifica a omissão de saídas apontada em relação ao exercício de 2003. Considerando a inexistência de mercadorias em estoque em 31/12/2003 e que não houve movimentação de entradas e saídas durante todo o exercício, conclui-se que as mercadorias que se encontravam no estoque em 31/12/2002 saíram sem que houvesse registro, tratando-se, assim, de omissão de saídas.

Como a defesa não apontou irregularidades nos números indicados nos demonstrativos específicos, manteve integralmente a autuação.

No tocante às infrações 03 a 05, esclarece que o levantamento do estoque foi realizado com base nas informações transmitidas pelo SINTEGRA, sendo que o arquivo magnético foi utilizado para coletar os dados relativos às entradas e saídas de mercadorias. Já as informações concernentes ao estoque inicial e final foram obtidas no livro Registro de Inventário (fls. 402 a 419), por não ter sido possível obtê-las no arquivo, uma vez que o contribuinte não informara o Registro 74.

A autuante enfatiza ter apresentado ao impugnante o resultado do levantamento, apontando as omissões detectadas, para que fosse verificado se existiam equívocos, uma vez que o contribuinte detinha a totalidade dos documentos fiscais concernentes a cada operação. Apesar de ter aguardado por 60 dias, nenhum erro foi apontado nos demonstrativos gerados através do SAFA – Sistema de Auditoria Fiscal Automatizada e mesmo na defesa sequer foi indicada qualquer divergência entre os dados lançados nos demonstrativos em comparação com as notas fiscais que estão em seu poder.

Contesta a alegação defensiva referente à comparação entre o Registro 54 com o livro Registro de Inventário, frisando que, na realidade, quem informa o inventário é o Registro 74 e não o 54, uma vez que este traz as informações relativas aos itens de mercadorias movimentadas nas notas fiscais de entrada e de saída.

Observa que a equação $EI + E - EF = \text{saídas reais}$, sempre foi apropriada para o roteiro AUDIF 207, no caso de estabelecimento comercial atacadista ou varejista, esclarecendo que o importante é a forma como são obtidas as informações referentes a cada um de seus itens. Assim, os estoques inicial e final foram obtidos no livro próprio, cuja cópia foi anexada ao PAF para a constatação da correção dos cálculos.

Desde quando os arquivos magnéticos devem espelhar os documentos fiscais de onde foram originados, se esses dados não foram informados corretamente, o impugnante deveria ter apontado os supostos equívocos, caso em que além de corrigir estaria sujeita à multa regulamentar. Acrescenta ter verificado documentos fiscais por amostragem, a fim de avaliar a consistência dos arquivos magnéticos, concluindo que serviam perfeitamente para a realização do roteiro de estoque. Repete que o contribuinte não apontou qualquer equívoco, nem no curso da ação fiscal nem durante o prazo concedido para verificação (que no caso foi de 60 dias, porque se tratava de muitos documentos a serem conferidos).

Argúi não fazer sentido a solicitação de prazo para posterior juntada do livro Registro de Inventário, haja vista que as cópias dos livros de todo o período já se encontram nos autos, às fls. 402 a 419.

Em referência às multas aplicadas, como são aquelas estabelecidas na legislação regulamentar do ICMS, entende que nada tem a discutir.

Diante da absoluta falta de provas, a exemplo de notas fiscais que indicassem a existência de divergências ou equívocos nos demonstrativos, mantém integralmente a autuação.

Considerando que não constam dos autos os elementos necessários à identificação do tipo de operações relativas às entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado, em referência aos itens 03, 04 e 05 da autuação, a 1^a JJF, em pauta suplementar (fl. 563), deliberou pelo encaminhamento do processo à ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, para que diligente revisor adotasse as seguintes providências:

01) Verificasse “in loco” a documentação fiscal pertinente, esclarecendo se as mercadorias recebidas pelo estabelecimento autuado relacionadas com as mencionadas infrações se referiam: a) a aquisições de terceiros; b) a transferências recebidas de estabelecimentos do mesmo titular; c) ou se ocorriam ambas as situações;

02) No caso da opção “c”, informar qual a proporcionalidade das aquisições junto a terceiros e em transferências.

Deveria ser verificado se nas transferências entre estabelecimentos constava nos documentos fiscais algum dado informativo referente à forma de pagamento relativo às transferências e em caso afirmativo deveria anexar cópias reprográficas de notas fiscais, por amostragem. Em seguida, deveria ser entregue ao autuado cópia do parecer emitido pelo diligente, bem como do termo de diligência, devendo ser concedido o prazo de 10 (dez) dias, para que o sujeito passivo, querendo, se manifestasse nos autos. Deveria ser dada ciência também à autuante.

Através de requerimento constante às fls. 566/567, o sujeito passivo pleiteou que a autuante apresentasse os arquivos magnéticos correspondentes às planilhas anexadas ao Auto de Infração, argüindo que o não atendimento ao pedido implicaria em cerceamento indireto do seu direito de defesa, por inviabilizar a realização do cotejo de todos os documentos fiscais com as planilhas impressas, em decorrência da imensa quantidade de operações realizadas no período fiscalizado, resultando num grande volume de documentos. Salienta que a simples verificação do volume de documentos recebidos pelo impugnante, resultará na constatação da impossibilidade de realização do cotejo no prazo de defesa.

Argumenta que em caso semelhante, referente ao Auto de Infração nº. 280080.0082/06-2, foram disponibilizados ao autuado os referidos meios magnéticos, o que possibilitou a conclusão de que o autuante equivocadamente duplicara notas fiscais no levantamento realizado, concluindo pela presunção de falta de mercadorias e por falta de recolhimento.

Salienta que se deve buscar sempre a verdade real dos fatos, em atendimento ao princípio da verdade material, o que não pode ser esquecido no presente caso, asseverando que o não atendimento ao pedido poderá comprometer a própria economia processual, uma vez que a impossibilidade do exercício do direito de defesa implicará na inscrição do suposto débito em dívida ativa, seguindo-se o ajuizamento de uma execução fiscal desnecessária.

Assim, embora reconheça a inexistência de previsão nesse sentido no RPAF/BA, pede que seja determinada a suspensão do presente processo até o julgamento do Auto de Infração acima apontado, bem como a exibição dos arquivos magnéticos pleiteados.

Conforme petição à fl. 570, o autuado requereu prorrogação do prazo de 48 horas para apresentação de documentos solicitados através de intimação efetuada pela diligente, assim como fez juntada do substabelecimento (fl. 571).

Através de Parecer ASTEC nº. 077/2007 (fls. 573 a 577), a Auditora Fiscal Maria do Socorro Fonseca de Aguiar informa que tendo analisado a documentação apresentada pelo sujeito passivo, prestava os seguintes esclarecimentos: enviara a intimação requerendo a apresentação de documentos e livros fiscais, via *e-mail*, para São Paulo (fls. 578/580), tendo em vista que o estabelecimento se encontrava fechado, o que impossibilitou uma verificação *in loco*; consta à fl. 578 a confirmação do recebimento da intimação; a documentação solicitada foi entregue na ASTEC/CONSEF, com a anuência da Coordenadora e da Presidente desses órgãos.

Afirma que de acordo com os dados constantes do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 581 a 604), referente aos exercícios de 2002 e 2003, constatou existirem entradas de mercadorias para comercialização, tanto decorrentes de aquisições de terceiros como de transferências recebidas de estabelecimentos do mesmo titular.

Exercício de 2002 – conforme demonstrativos que elaborou, aponta que as transferências de mercadorias nos meses de janeiro a outubro representam quase a totalidade das entradas para comercialização. Já nos meses de novembro e dezembro todas as entradas para comercialização se originaram de aquisições. Os dados estão de acordo com as fls. 581 a 592.

Exercício de 2003 – de acordo com os demonstrativos apresentados, salienta que em todos os meses desse exercício as aquisições representaram 100% das entradas para comercialização. Os valores foram obtidos em conformidade com as fls. 593 a 604 dos autos.

Concluindo, assevera que com base nos documentos apresentados pelo autuado, no exercício de 2002, de janeiro a outubro as transferências representaram aproximadamente 100%, enquanto que em novembro e dezembro as compras se constituíram em 100% das entradas para comercialização. Enquanto isso, em todo o exercício de 2003 somente ocorreram entradas através de aquisições.

Cientificado quanto ao Parecer ASTEC nº 77/2007, o autuado se pronunciou à fl. 609, reiterando a solicitação correspondente à apresentação dos arquivos magnéticos relativos às planilhas anexadas aos autos, assim como a memória de cálculo utilizada pela fiscalização, para que pudesse cotejar os dados referentes às entradas e saídas, através do filtro das informações.

Considerando as alegações do sujeito passivo de que os arquivos magnéticos correspondentes às planilhas anexadas pela fiscalização são imprescindíveis à realização do cotejo dos documentos fiscais com as planilhas impressas, em decorrência da imensa quantidade de operações realizadas no período fiscalizado, o que representou num grande volume de documentos, a 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 613), deliberou pela conversão do processo em diligência à IFEP Indústria, para que a autuante entregasse ao autuado cópia dos arquivos magnéticos referentes às planilhas elaboradas durante a ação fiscal, bem como do termo de diligência, quando deveria ser concedido o prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos. Neste caso, deveria ser científica a autuante, para que se pronunciasse a respeito.

De acordo com informação prestada pela autuante (fl. 615), os arquivos magnéticos solicitados pelo contribuinte lhe foram entregues, conforme recibos anexados às fls. 616/617.

Através de manifestação às fls. 621 a 623, o autuado argüiu que o prazo de 10 (dez) dias concedido para que pudesse verificar os arquivos magnéticos entregues pelo fisco contraria a disposição contida no art. 123 do RPAF/99, que consigna o prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte possa se manifestar. Afirma que o prazo concedido configura cerceamento ao seu direito de defesa e violação ao devido processo legal e transcreve o voto divergente proferido no Acórdão CJF nº. 0302-12/05, quando o Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho discordou do prazo de 10 (dez) dias concedido ao recorrente para analisar novos elementos acostados ao processo pelo autuante.

Considerando que na assentada do julgamento o autuado alegou que os arquivos magnéticos recebidos não continham os movimentos de saídas em formato de planilha eletrônica, impossibilitando a análise dos dados relativos ao Auto de Infração, além da verificação de erros, a exemplo de notas fiscais repetidas, canceladas, inversão de produtos, etc., e que os mesmos foram apresentados no formato PDF, e que o não fornecimento das planilhas prejudicou a conferência das operações de saídas, uma vez que o movimento de 10 (dez) meses de um único produto importa em 3.500 páginas; considerando que ao se referir às operações de entrada, o sujeito passivo apontou, por amostragem, que não haviam sido consideradas, no mês de julho de 2002, três notas fiscais que somavam 6.048 dúzias do produto Skol em lata (código 10009829); bem como várias notas fiscais relativas ao produto Brahma Chopp lata (código 10076422) e diversas outras notas fiscais correspondentes ao produto Skol lata 350 ml (código 10076059), atinentes a julho e setembro de 2002:

Na assentada do julgamento, a 1ª JJF deliberou pelo envio do processo à IFEP Indústria (fl. 642), para que fossem entregues ao contribuinte cópias das planilhas elaboradas durante a ação fiscal, em meio magnético, anexando recibo com a comprovação do autuado de que os mesmos se referiam às planilhas constantes do Auto de Infração, bem como do termo de diligência, devendo ser reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, para que o autuado, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do contribuinte, a autuante deveria elaborar nova informação fiscal.

A autuante informou às fls. 646/647 que ao atender a diligência anterior entregara ao autuado, mediante recibo, todos os demonstrativos constantes do Auto de Infração, esclarecendo que o único demonstrativo não entregue no formato .xls (planilha eletrônica Excel) foi o levantamento de saídas, em decorrência de ser formado por uma quantidade de linhas muito superior às 66.000 permitidas em planilha Excel. Assim, em 22/08/2007, o contribuinte recebeu, em meio magnético, todos os demonstrativos solicitados (fl. 616). Aduz que na fl. 615 encontra-se a justificativa para a demora no cumprimento da diligência, porém informando quanto ao sucesso da empreitada.

Observa que verificando as informações prestadas pelo impugnante às fls. 629 a 639, a respeito das notas fiscais de entrada, tem a esclarecer o seguinte:

- 1) produto Skol lata (código 10009829) – o autuado se equivocou, pois esse código identifica o produto cerveja Skol 600ml em embalagem de vidro e não em lata. Considerando o produto corretamente, das três notas fiscais indicadas, as de nº.s 24.316 e 24.342 foram consideradas no arquivo magnético e constam do levantamento de entradas do PAF. Já a Nota Fiscal nº. 24.352, não consta no demonstrativo porém para haver certeza de que realmente deve constar, se faz necessário analisar o documento fiscal, único meio hábil de esclarecer a questão;
- 2) produto Brahma chopp lata (código 10076422) – apenas pela indicação não é possível saber, ao certo, qual a nota fiscal e a quantidade a que se refere, pois a impressão prejudicou a informação, já que as colunas indicam uma informação e apresentam informação diversa. Cita como exemplos, que na coluna “emissão” constam o mês, o ano e uma seqüência numérica que parece referir-se ao número do documento fiscal; na coluna ”NF”, que deveria reportar-se ao documento fiscal, consta um número, porém que não coincide com aqueles referentes às notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas; na coluna “Quantidades” constam caracteres alfabéticos e não numéricos;
- 3) produto Skol lata 350 ml (código 10076059) – ocorre a mesma situação do item anterior.

Sugere que o autuado reapresente, de forma ordenada, as informações constantes às fls. 629 a 639, para que possam ser analisadas. Faz-se necessário, também, a apresentação da cópia de cada uma das notas fiscais tidas como “não consideradas no arquivo fiscal”, para que após a análise de cada caso, seja adotada a medida cabível, ou seja, acatar as notas fiscais equivocadamente não consideradas, ressalvando a inconsistência verificada no arquivo SINTEGRA transmitido pelo contribuinte e que serviu de base para o levantamento, e/ou manter inalterado o demonstrativo, no caso de que não seja devida a inclusão de notas fiscais.

Frisa que a nulidade requerida à fl. 639, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa, não tem cabimento, pois todas as informações que resultaram no Auto de Infração foram fornecidas pelo autuado, que ainda é detentor dessas fontes.

Cientificado quanto ao teor da informação prestada pela autuante, o impugnante se manifestou às fls. 650 a 658, contrapondo-se à justificativa concernente à falta de entrega do demonstrativo relativo às saídas no formato .xls, asseverando que o programa Excel não possui as alegadas limitações, sendo plenamente possível elaborar a planilha naquele formato.

Assevera que para tornar possível o atendimento da diligência dentro do prazo previsto, é impossível analisar as planilhas sem o arquivo magnético manuseável, o que exigiria a análise de cada operação, uma a uma, além da busca dos respectivos documentos fiscais. Assim, entende que nesse aspecto a diligência não foi cumprida pela autuante, pelo que requer, novamente, a entrega dos mencionados arquivos magnéticos, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa.

No que se refere à verificação das notas fiscais de entrada, repreSENTA a planilha informativa correspondente às imprecisões constantes no levantamento fiscal, para oportuna análise, conforme requerido pela autuante, ao tempo em que solicita prazo para localizar e apresentar as respectivas notas fiscais. As planilhas repreSENTADAS se referem aos produtos Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350ml (código 10076059).

Requer a concessão de prazo para a juntada das notas fiscais solicitadas pela autuante, bem como que seja determinada a entrega da planilha referente ao “levantamento de saídas” em arquivo magnético manuseável, de forma a possibilitar o exercício do direito de ampla defesa, tendo em vista a complexidade dos serviços de levantamento quantitativo de estoque, os diversos ajustes do SINTEGRA na sua fase de implantação, a quantidade de operações realizadas diariamente e a dificuldade para deslocar funcionários para atender a tantas exigências fiscais.

À fl. 661 a autuante insiste quanto à dificuldade de exportação do levantamento de saídas para uma planilha Excel, argüindo que a mesma ficaria incompleta, enquanto que a planilha impressa constante dos autos e já entregue ao contribuinte contém as informações de forma completa.

Quanto às informações relativas às notas fiscais de entrada (fls. 652 a 657), observa que os documentos fiscais em referência não constam do levantamento de entradas, entretanto para que possa efetuar as modificações, incluindo-as, se faz necessária a apresentação de todas as notas fiscais, para que sejam verificados os códigos CFOPs e identificados os documentos que realmente devem ser incluídos, para que sejam lançadas as quantidades de mercadorias correspondentes às notas fiscais, únicos documentos idôneos que permitem uma alteração do levantamento.

Sugere, assim, que o autuado apresente as notas fiscais indicadas, para que sejam procedidas as inclusões devidas, tendo em vista ser indispensável a sua verificação.

Esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 664), deliberou pela conversão do processo em nova diligência à IFEP Indústria, para que a autuante adotasse as seguintes providências:

- 1) intimasse o autuado, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias, para apresentação das cópias das notas fiscais de entrada mencionadas e que de acordo com o seu entendimento não foram consideradas pela fiscalização durante a ação fiscal desenvolvida. Salienta-se que o prazo de 30 dias pleiteado já foi ultrapassado, haja vista que o pedido correspondente ocorreu em 11/01/2008;
- 2) de posse da referida documentação, efetuasse uma revisão do levantamento originalmente realizado, elaborando, se fosse o caso, os novos demonstrativos pertinentes.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias dos novos demonstrativos e demais elementos elaboradas pela diligente, bem como do Termo de Diligência, informando ao sujeito passivo quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do contribuinte, a autuante deveria se pronunciar a respeito.

A autuante informou às fls. 793-A e 793-B que em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou os documentos de fls. 670 a 793, os quais foram analisados e comparados com a listagem de fls. 650 a 658. Esclarece que os produtos objeto da revisão foram Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350 ml (código 10076059).

Afiança que as notas fiscais de entrada que não foram inicialmente incluídas não constavam do arquivo magnético SINTEGRA utilizado para o levantamento quantitativo. Observa que ao considerar as entradas das mercadorias correspondentes às notas fiscais de fls. 673 a 793, as quantidades de entradas para os produtos acima indicados, que estão listados no demonstrativo de fl. 435, aumentaram respectivamente nas quantidades de 134.640 caixas e 485.128 caixas.

Assim, os resultados referentes a essas mercadorias, que inicialmente apresentaram uma omissão de entradas, passaram a indicar omissão de saídas, gerando novos demonstrativos para as infrações atingidas, a saber:

infração 03 – o demonstrativo de fls. 799 a 801 substitui aquele de fls. 380 a 384, tendo sido excluídos os produtos de códigos 10076422 e 10076059, por terem resultado em omissão de saídas.

infração 05 – o demonstrativo de fls. 802/803 substitui aquele de fls. 388 a 391, tendo sido acrescentados os produtos de códigos 10076422 e 10076059, por resultarem omissão de saídas.

Esclarece que o resultado inicial do levantamento, que apontara a ocorrência de omissões de entrada e de saída, sendo esta última em valores inferiores, permaneceu inalterado após a inclusão das notas fiscais apresentadas em 28/03/2008, isto é, os novos cálculos indicam que a omissão de saídas representa valores inferiores àqueles atinentes às omissões de entradas.

Realça que devido à mudança dos produtos na forma descrita acima, que passaram a representar omissão de saídas, elaborou novo demonstrativo (fls. 804 a 806) referente à infração 04.05.02 (omissão de saídas em valor inferior à omissão de entradas), em substituição àquele acostado às fls. 397 a 401, o que gerou a alteração do débito apontado para esta infração, calculado originalmente no valor de R\$ 234.944,97, passando para R\$ 464.389,96.

As demais infrações foram mantidas nos valores originais, conforme esclareceu em seguida:

infração 01 – por não se tratar de levantamento de estoque (fls. 07 a 373);

infração 02 – apesar de se referir a levantamento de estoque, corresponde ao exercício de 2003, para o qual não foram apresentadas notas fiscais para análise/revisão (fls. 376 a 378);

infração 04 – apesar de se tratar de levantamento de estoque, não se refere a mercadorias enquadradas na substituição tributária, não incluindo os produtos que sofreram revisão (fl. 386).

Após as mudanças processadas, as infrações passaram a ter a seguinte configuração:

infração 01 – mantida integralmente, no valor de R\$ 12.581,67;

infração 02 – mantida integralmente, no valor de R\$ 12.698,33;

infração 03 – reduzida de R\$ 768.037,05 para R\$ 490.506,29;

infração 04 – mantida integralmente, no valor de R\$ 5.313,46;

infração 05 – no exercício de 2002 ocorreu uma mudança de R\$ 177.823,68 para R\$ 415.459,85, enquanto que em relação ao exercício de 2003 foi mantido o valor de R\$ 3.640,11.

Ressalta que se ocorrerem novas evidências no curso do processo, de modo que as omissões de saída passem a representar um valor superior ao das omissões de entradas, deverá ser considerado o novo demonstrativo para a infração 04.05.02, conforme observado no primeiro parágrafo da fl. 03 do Auto de Infração. Nesse caso, o valor original de R\$ 234.944,97 passou para R\$ 464.389,96.

Esclarece que em decorrência das modificações realizadas, o valor total do Auto de Infração foi reduzido de R\$ 980.094,30 para R\$ 940.199,71.

Cientificado a respeito do resultado da diligência, o sujeito passivo se manifestou às fls. 809 a 817, argumentando que ao acatar as notas fiscais apresentadas, a autuante reduziu o débito relativo à infração 03, porém, em contrapartida, agravou a infração 05, sob o entendimento de que ocorreu um aumento da omissão de entradas.

Insurge-se contra o prazo concedido de 10 (dez) dias para que ele se manifestasse sobre a diligência, pois entende que a situação prevista nos transcritos §§ 7º do art. 127 e 1º do art. 18 do RPAF/99 se refere às ocorrências de erros, omissões ou da inobservância de exigências formais, que não importem na nulidade do Auto de Infração, podendo ser corrigidas ou suprimidas pela autoridade competente. Argumenta que a majoração da infração foi baseada em elementos novos, não tendo decorrido, assim, dos motivos indicados nas hipóteses previstas nesses dispositivos.

Alega que, além disso, a diligência faz surgir novos elementos fáticos, que denunciam o suposto cometimento de infrações não verificadas quando da lavratura do Auto de Infração, o que corresponde ao agravamento da infração no curso do processo administrativo, pela hipotética descoberta de novas infrações, o que representa um novo ato de lançamento de ofício, fato absolutamente distinto daquele que fundamenta a diligência fiscal.

Transcreve o art. 156 do RPAF/99, asseverando que nesse caso torna-se obrigatória a instauração de novo procedimento fiscal e utiliza-se dos Acórdãos de nº.s 106-10515 e 104-18695, prolatados na DRJ – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que se referem à anulação de decisões administrativas que acolheram o agravamento da exigência fiscal. Afiança que, deste modo, resta patente a nulidade da diligência fiscal, considerando que o agravamento da exigência determina a instauração de novo processo administrativo.

Argúi que ainda que fosse possível o agravamento da infração, os créditos tributários decorrentes estariam tragados pela decadência, não tendo mais o fisco o direito de constituí-los, considerando que sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, não tendo a fiscalização adotado esse procedimento, decai o seu direito de constituir o crédito de imposto não pago, no prazo de cinco anos, contados a partir do fato gerador, de acordo com a previsão do art. 150, § 4º do CTN – Código Tributário Nacional, que transcreveu.

Realça que mesmo admitindo-se, por hipótese, a ocorrência das denunciadas omissões, seria juridicamente impossível a constituição dos créditos tributários, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram entre julho e setembro de 2002, ocorrendo sua homologação tácita após cinco anos. Assim, são descabidas as conclusões contidas nas letras “e” e “f” da diligência fiscal, seja por impossibilidade de majoração da infração, seja porque os supostos créditos caducaram.

Argumenta que a despeito dos esforços despendidos na análise dos arquivos magnéticos entregues pela fiscalização, não tem condições de finalizar os trabalhos dentro do prazo exíguo indicado pelo órgão julgador, sobretudo em razão do vultoso número de operações envolvidas.

Acrescenta que em diversos outros autos de infração decorrentes da ocorrência de presunção de infração, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, as imputações se originam de inconsistências identificadas pela fiscalização nas declarações prestadas pelo contribuinte por meio do Sistema SINTEGRA, em cotejo com os dados contidos na escrita fiscal. Como esse sistema é muito complexo, frequentemente ocorrem inconsistências nas declarações, tanto por parte dos contribuintes como pela própria fiscalização.

Salienta que em se tratando de grandes empresas, como é o seu caso, que realiza centenas de milhares de operações mensais, esses equívocos geram, necessariamente, autos de infração, porém afirma ser evidente que não cometeu tão elementar equívoco, deixando de escrutar a absurda quantidade de operações descritas no Auto de Infração. Supõe que os equívocos existentes possivelmente foram corrigidos pelo seu funcionário no momento da transmissão, não corrigindo, entretanto, a sua base de dados, o que explicaria a existência de tantos equívocos.

Esclarece ser impossível analisar os levantamentos quantitativos de estoque no prazo de defesa, por se tratar de longo período de apuração e totalizar quase um milhão de operações a serem avaliadas. Por este motivo, como de costume, realizou uma análise por amostragem, demonstrando os equívocos e inconsistências da autuação, com base em diversas notas fiscais que comprovavam a situação, o que restou demonstrado através da apuração efetivada por meio da diligência, quando o débito relativo à infração 03 foi reduzido de R\$ 768.037,05 para R\$ 490.506,29.

Enfatiza que diante da comprovação de tamanhos equívocos, conclui-se que toda a autuação se encontra repleta de inconsistências, que certamente restariam demonstradas se houvesse tempo suficiente para se analisar cada operação, como foi feito mediante análise por amostragem. Entende que o fato de a infração 05 ter sido majorada evidencia a absoluta imprestabilidade dos arquivos SINTEGRA utilizados para embasar o Auto de Infração.

Requer que seja homologada a redução apontada na conclusão “c” da diligência, sendo desconsiderada a proposta de majoração contida nas conclusões “e” e “f”. Pugna pelo julgamento pela improcedência do Auto de Infração, em decorrência das diversas inconsistências encontradas, com base na análise realizada por amostragem.

Através de petição anexada à fl. 820, o autuado apresentou a manifestação em meio magnético.

VOTO

Inicialmente afasto as alegações defensivas referentes às multas aplicadas, que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, considerando que no caso da lide as infrações estão todas devidamente previstas na Lei nº 7.014/96, que trata sobre o ICMS no Estado da Bahia. Quanto ao seu cancelamento ou redução, requeridos pelo autuado, verifico que as mesmas ficaram devidamente caracterizadas e por ter ficado evidenciado que o cometimento das irregularidades implicou em falta de recolhimento do imposto, não acolho o pleito, tendo em vista o disposto no art. 42, § 7º da Lei acima citada.

Acrescento que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara, tendo sido identificados, com segurança, as infrações e o infrator. Ademais, foram elaborados e acostados ao processo, os demonstrativos para determinação do débito referente a cada infração, com base nos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, tendo recebido cópias reprográficas dos demonstrativos, o sujeito passivo exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, evidenciando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalto que visando atender solicitação do impugnante, apresentada após a informação fiscal, para que fosse determinada a entrega dos arquivos magnéticos elaborados pela autuante, relativos ao levantamento concernente às infrações 03 a 05, bem como que lhe fosse disponibilizado um prazo para que pudesse cotejar os dados levantados durante a ação fiscal com a documentação fiscal que detinha em seu poder, o processo foi diligenciado, para que fossem entregues ao contribuinte os referidos arquivos, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para ele se manifestasse.

Noto que o autuado, tendo recebido os elementos solicitados, se insurgiu contra o prazo concedido, pugnando pela nulidade da autuação, sob o entendimento de que no caso presente deveria ter sido reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Entendo que essa preliminar de nulidade não pode ser acatada, pois não houve o sugerido cerceamento do direito de defesa do impugnante. Em primeiro lugar, os arquivos magnéticos que lhe foram entregues se referem a demonstrativos acostados aos autos, aos quais o impugnante teve acesso quando foi cientificado a respeito do Auto de Infração, não sendo, portanto, elementos novos no processo. Em segundo lugar, o levantamento realizado pela fiscalização teve como suporte os livros, os documentos fiscais e os dados informados pelo contribuinte, o que descharacteriza sua alegação de desconhecer o material entregue mediante diligência.

Em obediência ao previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/99, foram fornecidos os arquivos pleiteados pelo autuado, com a indicação do prazo regulamentar de dez dias para sobre eles se manifestar. Acrescento que de acordo com declaração da autuante, os resultados do levantamento apontando as omissões detectadas, já tinham sido repassados para o contribuinte durante a ação fiscal, para que fosse verificado se existiam equívocos, sem que nenhum erro tivesse sido apontado nos demonstrativos. Constata-se, assim, que não houve cerceamento de defesa, pois o prazo concedido ao recorrente foi aquele regularmente previsto e, principalmente, porque as informações que embasaram a autuação foram colhidas perante o próprio impugnante.

Saliento que tendo o processo sido pautado para julgamento, na sustentação oral foi alegado pelo sujeito passivo que os arquivos magnéticos fornecidos através de diligência não continham os movimentos de saída em formato de planilha eletrônica, fato que teria lhe impossibilitado de analisar os equívocos existentes no levantamento. Assim, a 1ª JJF deliberou pelo envio do processo à

IFEP Indústria, para que fosse entregue ao contribuinte cópia das planilhas elaboradas durante a ação fiscal, em meio magnético, quando foi reaberto o seu prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

Assim, após o cumprimento dessa determinação, tendo o impugnante apresentado diversas notas fiscais concernentes à entrada dos produtos Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350 ml (código 10076059), a autuante refez o levantamento quantitativo, o que gerou alteração dos resultados correspondentes às infrações 03 e 05, conforme discorrerei ao tratar sobre o mérito de cada uma das imputações.

Observo que apesar de o autuado ter se insurgido contra o prazo de 10 (dez) dias que lhe foi concedido para se manifestar a respeito do resultado das diligências, é esse o prazo previsto no presente caso, em conformidade com o § 7º do art. 127 do RPAF/99. Ademais o prazo de 30 dias pleiteado para apresentação de manifestações defensivas já tinha sido ultrapassado desde o ingresso do pedido pelo autuado nesse sentido.

Quanto às argumentações de que através da revisão procedida na diligência os valores originalmente apontados não poderiam ser majorados e de que teriam sido indicadas novas infrações inexistentes originalmente, tratarrei a respeito quando me reportar sobre cada infração.

No mérito, verifico que a autuante imputou ao sujeito passivo cinco irregularidades. Por questões de método, analisarei as infrações na mesma seqüência abordada pela defesa.

A infração 01 se referiu à retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vejo que a exigência tributária está prevista nos artigos 62, inciso II, alínea “a”, bem como no art. 353, inciso II do RICMS/97, estando devidamente caracterizada nos autos.

Noto que o impugnante argüiu que sendo o seu estabelecimento atacadista, a autuante incorreria em equívoco ao se utilizar da MVA correspondente à saída das mercadorias de estabelecimento industrial. Discordo dessa assertiva, desde quando o caso sob análise se refere às saídas de estabelecimento atacadista de mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem que nas transferências anteriores, que foram efetivadas pelas unidades industriais do mesmo grupo empresarial, tivesse sido retido o tributo concernente à substituição tributária. Nessa situação, efetivamente o contribuinte está obrigado a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS, com base na MVA de indústria e não de atacadista, conforme previsão contida no art. 355, inciso I do RICMS/97, que transcrevo em seguida.

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

1 - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;”

Ressalto que em atendimento a diligência determinada pela 1ª JJF, a parecerista apontou que no período objeto da autuação o contribuinte recebeu mercadorias em seu estabelecimento tanto através de transferências como por meio de aquisições, fato que não descaracteriza a aplicação da MVA correspondente à indústria, considerando que de acordo com os artigos 355, inciso I e 356, § 2º do RICMS/97, nessa situação deve ser aplicada a MVA utilizada pela autuante.

Dessa forma, mantendo a infração 01 na íntegra.

Considerando que as infrações 02 a 05 decorreram da falta de recolhimento do ICMS, sendo tais fatos apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, analisarei as quatro infrações de forma conjunta.

Observo que com bastante propriedade a autuante demonstrou estarem destituídas de fundamentação as alegações defensivas concernentes à suposta incorporação, em novembro de 2002, da empresa CBB – Companhia Brasileira de Bebidas pela empresa Fratelli Vita Bebidas Ltda., quando os estoques finais da empresa incorporada, apurados em 2002, teriam sido transferidos para a incorporadora. Esta afirmação se baseia principalmente no fato de que aquela empresa permaneceu funcionando, na situação de ativa no cadastro, somente pedindo baixa em março de 2004, portanto existindo oficialmente até essa data.

Ademais, da análise das cópias reprográficas das folhas do livro Registro de Inventário, constato que os estoques verificados em 31/12/2002 eram inexistentes em 31/12/2003, fato que unido à falta de comprovação de emissão de notas fiscais de saída, atestam de forma inequívoca a ocorrência de irregularidade nos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Ao contestar essas infrações o sujeito passivo simplesmente argumentou que todas as operações que realizara foram devidamente escrituradas e contabilizadas. Complementou sua linha defensiva, alegando que ao cotejar, por amostragem, os dados constantes no Registro 54, no livro Registro de Inventário e no Relatório Quantitativo de Entradas e Saídas, verificará que a autuante duplicara notas fiscais no levantamento realizado, o que o conduziu a concluir ser impertinente a autuação, sem trazer as provas materiais pertinentes. Posteriormente, no entanto, o autuado veio a apresentar uma razoável quantidade de notas fiscais de entrada correspondentes aos produtos Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350 ml (código 10076059), fato este que propiciou uma revisão do levantamento quantitativo de estoques, em atendimento a diligência determinada pela 1ª JF.

Vejo que a autuante, de forma acertada, procedeu à análise de todas as notas fiscais colacionadas pelo contribuinte, elaborando novos demonstrativos para as infrações que tiveram os mencionados produtos dentre as mercadorias objeto dos respectivos levantamentos. Observo que em virtude da consignação dos dados concernentes às referidas notas fiscais, em relação àqueles produtos ocorreu uma inversão da situação inicialmente detectada, isto é, passaram a apresentar omissões de saídas, quando a princípio tinham resultado em omissões de entradas. Tal ocorrência gerou importantes modificações nos resultados correspondentes às infrações 03 e 05, não tendo gerado nenhuma mudança em relação às demais imputações.

Analizando os demonstrativos correspondentes a cada uma dessas infrações, assim como os Demonstrativos de Cálculo das Omissões relativos aos exercícios de 2002 (fls. 429 a 436) e de 2003 (fls. 492 a 494), constato que no caso do exercício de 2002 a autuante apurou a ocorrência de omissões tanto de entradas como de saídas, prevalecendo como de maior valor monetário aquela referente às entradas. Foi feito desmembramento em relação às presunções de omissões detectadas, em relação às mercadorias cujas saídas estão sujeitas ao regime da substituição tributária (contribuinte substituto) e às mercadorias cujas saídas continuam no regime normal de tributação. Assim, através da infração 03 foi exigido o ICMS relativo à presunção de omissão de saídas anteriores concernente às mercadorias adquiridas de terceiros, haja vista que as mercadorias têm tratamento de regime normal de tributação quando de sua aquisição, já que a mercadoria passa à condição de sujeita ao regime de substituição tributária quando das operações de saídas, momento em que o contribuinte assume a condição de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.

Ao incluir as quantidades das mercadorias identificadas pelos códigos 10076422 e 10076059, correspondentes às notas fiscais posteriormente anexadas pela defesa, a autuante elaborou novo

demonstrativo (fls. 799 a 801), no qual apontou que a inversão no tipo de omissão originalmente detectada, resultou na redução do montante do débito apurado, que passou a representar a cifra de R\$ 490.506,29. Desta forma, a infração 03 fica mantida parcialmente, nesse valor.

Saliento que considerando que esta infração resultara em omissões tanto de entradas como de saídas, tendo sido exigido apenas o valor do imposto relativo à omissão que representara maior repercussão financeira (entradas), e tendo em vista que a inclusão das notas fiscais de entrada representou um acréscimo nas omissões de saídas apontadas inicialmente no demonstrativo de fls. 397 a 401, ainda assim foi elaborado novo demonstrativo (fls. 804 a 806), procedimento adotado corretamente pela autuante, haja vista que apesar de a omissão de entradas ter permanecido como de maior valor monetário, ainda assim essa metodologia deve ser seguida, para que os demonstrativos permaneçam nos autos como elementos de prova. Assim, resta esclarecido que este fato não representou em criação de nova infração, conforme alegado pelo impugnante. Este fato torna descaracterizada, também, a argüição de ter decaído o direito de constituição do crédito tributário.

Já na infração 04 foi apontado o valor do imposto relativo à presunção de omissão de saídas anteriores concernentes às mercadorias adquiridas de terceiros, cujas operações tanto nas entradas como nas saídas subseqüentes têm tratamento de regime normal de tributação. Esta imputação se referiu ao exercício de 2002. Neste caso, tendo em vista que a exigência tributária não foi elidida, a infração resta mantida na íntegra.

Saliento que não prospera a alegação de que o contribuinte somente operava com mercadorias recebidas através de transferências das unidades industriais, o que, se verdadeiro fosse, poderia resultar na inadequação da aplicação da figura da presunção, já que a presunção de omissão de saídas representa receita decorrente de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, que serviram para o pagamento das aquisições não declaradas (omitidas), a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção. Assim, o assunto foi discutido em pauta suplementar, tendo a 1ª JJF concluído por determinar a realização de diligência à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor verificasse a documentação e os livros fiscais do contribuinte, realizando a necessária análise, emitindo parecer acompanhado dos respectivos demonstrativos, de modo a oferecer respaldo e segurança ao órgão julgador na tomada de decisão a respeito da lide.

Neste sentido, vale esclarecer que a presunção de omissão de saída de mercadorias aplicada, em relação ao exercício de 2002, está caracterizada pelo fato de o contribuinte adquirir mercadorias junto a terceiros, conforme ficou demonstrado no Parecer ASTEC nº. 077/2007, emitido em atendimento à diligência acima referida. No citado parecer ficou demonstrado que no exercício de 2002 ocorreram entradas de mercadorias tanto através de aquisições de terceiros, como através de transferências, enquanto que no exercício 2003 a totalidade das mercadorias comercializadas foi adquirida de terceiros, confirmado o acerto da imposição tributária.

No que se refere ao exercício de 2003 (infração 02) foi identificada omissão de saídas de mercadorias, ou seja, tendo ocorrido saídas sem a emissão dos correspondentes documentos fiscais, foi corretamente exigido o imposto pelo regime normal de tributação. Assim, a infração 02 que diz respeito ao imposto devido pelo sujeito passivo decorrente das saídas omitidas, não foi descaracterizada pelo sujeito passivo. Mantida a autuação.

A infração 05 envolve os exercícios de 2002 e 2003 e se refere à falta de retenção e recolhimento do imposto devido na condição de contribuinte substituto. Observo que nesta infração está sendo exigida a falta da retenção do imposto, tomando por base para o cálculo do imposto os valores das omissões de saída apontadas na infração 02 (exercício de 2003) e nos valores identificados, no levantamento quantitativo do exercício de 2002, também em relação às mercadorias que foram identificadas com diferenças por omissão de saídas. O contribuinte, na condição de distribuidor, nas saídas de mercadorias arroladas na substituição tributária, está obrigado a proceder à retenção e

recolhimento do imposto na qualidade de contribuinte substituto e, como ficou demonstrado nos autos, foram efetuadas saídas de mercadorias sem a emissão da competente documentação fiscal, não tendo sido procedida, por consequência, a retenção e o recolhimento, já que se trata de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Observo, no entanto, que ao incluir as mercadorias relacionadas nas notas fiscais de entrada trazidas pelo contribuinte, como neste caso a imputação se refere à omissão de saídas, de forma contrária àquela que ocorreu com a infração 03, o novo demonstrativo (fls. 802/803) resultou em modificação do montante do débito para um valor superior àquele inicialmente apurado, isto em relação ao exercício de 2002. Considerando, entretanto, que esse resultado implica em agravamento do valor do lançamento original, não poderá ser exigido através do Auto de Infração em lide, tendo em vista o disposto no art. 156 do RPAF/99, devendo essa diferença ser objeto de nova ação fiscal, a ser determinada pela autoridade competente, a salvo de falhas. Registro, porém, que antes de iniciado o novo procedimento fiscal, aqui recomendado, o sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto, acaso devido, de forma espontânea, eximindo-se de sanções. Quanto aos valores referentes ao exercício de 2003 não sofreram nenhuma alteração, tendo em vista que em relação a esse período não ocorreu a apresentação de documentos fiscais.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, com a manutenção integral das infrações 01, 02, 04 e 05, enquanto a infração 03 fica mantida parcialmente, no valor de R\$ 490.506,29.

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 206973.1201/06-8, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$702.563,54**, acrescido das multas de 60% sobre R\$194.045,46 e de 70% sobre R\$508.518,08, previstas no art. 42, incisos II, alínea “e” e III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, com vistas a apurar a diferença do imposto apontada na revisão procedida quando da realização de diligência, no tocante à infração 05 (exercício de 2002), conforme art. 156 do RPAF/99.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR