

A. I. Nº - 279461.0006/07-3  
AUTUADO - ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA, VERA LÚCIA G. ANDRADE e JOAQUIM MAURÍCIO  
MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 25/09/2008

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0273-03/08**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQÜENTES BENEFICIADAS COM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Autuado não contestou as infrações mencionadas. Acusações Subsistentes. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, em cada exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. 5. ENTRADA DE MERCADORIA. 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. Refeitos os cálculos, o imposto apurado ficou reduzido. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2007, refere-se à exigência de R\$2.721.754,39 de ICMS, acrescido das multas de 60%, 70% e 100%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006. Valor do débito: R\$2.757,89.

Infração 02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de janeiro, abril, maio, julho e agosto de 2006. Valor do débito: R\$12.903,78.

Infração 03: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88. Notas Fiscais constatadas pelo sistema CFAMT. Valor do débito: R\$2.963,82.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2005 e 2006. Valor do débito: R\$2.650.866,91.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, período de 01/01/2005 a 30/09/2005. Valor do débito: R\$25.385,94.

Infração 06: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Notas Fiscais coletadas no CFAMT. Valor do débito: 25.998,73.

Infração 07: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo exigido multa de 1% sobre o valor das mercadorias. Valor do débito: R\$371,55.

Infração 08: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária. Valor do débito: R\$505,77.

O autuado apresentou impugnação (fls. 1098 a 1110 – Vol. 5), após comentar sobre o que estabelece o art. 123 do RPAF/99, discorre sobre as infrações e salienta que há pouco mais de um ano quitou quase a totalidade dos Autos de Infração que lhes foram imputados, os quais vinham sendo discutidos, restando em contradito apenas dois Autos, ambos relativos à exigência de imposto por presunção, correspondente a notas fiscais constantes da relação CFAMT, não registradas, e tal discussão será objeto de demanda judicial, por entender que a fiscalização não consignou nos autos elementos que demonstrem que o autuado adquiriu as mercadorias. Diz que houve representação por parte da PROFIS ao CONSEF, que já reduziu significativamente o valor de um dos autos. Informa que, tendo em vista o princípio da relevância, opta em efetuar o pagamento dos valores exigidos nas infrações 01, 02, 03, 07 e 08, e irá contestar os itens 04, 05 e 06. O defensor apresenta preliminar de nulidade, com base no art. 18 do RPAF/99, alegando que embora exista clareza na tipificação da infração 06, o mesmo não se pode afirmar em relação à infração 04. Diz que, “de ouvir falar”, e se assim não for, pede a reabertura do prazo de defesa, a acusação fiscal se refere a omissão de saídas de mercadorias tributáveis; foi constatada omissão de entradas e omissão de saídas e a fiscalização optou por exigir o imposto do maior valor, o da omissão de saídas. Entende que sendo esta a acusação, o presente lançamento não pode prosperar, tendo em vista que na infração 04 é exigido o pagamento do imposto a partir do entendimento de que confrontando as notas fiscais do CFAMT, algumas delas deixaram de ser

registradas, e por isso, alega que há uma superposição de cobrança do imposto considerando as infrações 04 e 06, sendo esta a primeira motivação para se considerar o Auto de Infração nulo. A segunda motivação diz respeito ao item 06. Alega que a fiscalização deixou de mencionar que o roteiro foi desenvolvido no levantamento fiscal a partir das informações constantes no arquivo magnético do SINTEGRA. Transcreve os arts. 708-A e 708-B do RICMS, asseverando que a legislação admite a precariedade das informações contidas no arquivo SINTEGRA, bem como estabelece que ante a constatação de falhas nos arquivos, a fiscalização deve comunicar ao contribuinte e estabelecer prazo para a correção das falhas. Diz que a fiscalização, mediante pressão psicológica junto aos prepostos da empresa, exigiu que fossem listados os inventários iniciais e finais relativos aos exercícios de 2005 e 2006, e em seguida, que fossem encadernadas as mencionadas listagens. Assegura que tais inventários estavam consignados apenas nos registros SINTEGRA, e que o inventário de 31/12/2005 data de 03/02/2006 e o relativo a 2006, data de 02/01/2007. Considerando que o primeiro dia de cada ano é feriado nacional, assegura que é fácil perceber que os inventários não podem corresponder às mercadorias “em prateleiras”, tendo em vista que não seria possível fazer a contagem de todas as mercadorias nos dias 03/02/2006 e 03/01/2007. Informa que está efetuando os ajustes no seu sistema de informática para gerar com precisão os inventários efetivos. O autuado diz que a listagem impressa e encadernada para atender à fiscalização foi apresentada por ele próprio para que se justificasse a presença de inconsistência, e de pronto foi contratado profissional a título de serviço prestado, com a finalidade de verificar as inconsistências encontradas, tendo sido corrigidas as distorções, sendo constatado neste processo de correção que a listagem encadernada como inventário entregue à fiscalização, não possuía consistência, e que, se não fosse a pressão psicológica da fiscalização, o inventário seria entregue sem nenhum problema. Salienta que o inventário é o efetivo resultado do estoque inicial mais entradas que é igual às saídas mais estoque final, o que pode ser objeto de verificação por qualquer preposto estranho à ação fiscal, a partir dos documentos existentes na empresa, os quais não foram acostados aos autos para não avolumar o processo. Pede a nulidade do Auto de Infração. No mérito, o defendente alega que em relação à infração 06, a fiscalização confrontou a declaração contábil do autuado com as notas fiscais consignadas na listagem do CFAMT, concluindo pela inexistência dos mencionados documentos fiscais. Assegura que tais operações jamais foram realizadas pelo autuado. São provenientes de fraudes que vêm sendo praticadas por comerciantes inescrupulosos que fornecem os dados do autuado para adquirir mercadorias e não recolher o ICMS devido. O autuado assegura que a sua maior dificuldade é produzir as provas necessárias, uma vez que é impossível comprovar que não realizou as mencionadas operações, porque é impossível realizar prova negativa. Salienta que a doutrina trabalhista é unânime ao afirmar que o ônus da prova no processo administrativo fiscal pertence à administração Fazendária, que deve apresentar elementos suficientes para comprovar a acusação. O defendente afirma que as únicas provas acostadas ao PAF são as notas fiscais retidas pelo sistema CFAMT, mas entende que essas provas são produzidas unilateralmente, sem qualquer oportunidade de contestação. Diz que embora não seja seu dever processual, requer a realização das seguintes diligências, necessárias à elucidação dos fatos: a) intimação das empresas emitentes das notas fiscais apreendidas para que apresentem o pedido que gerou a operação; b) intimação das empresas transportadoras envolvidas na operação para que apresentem os canhotos de recebimento das mercadorias descritas nas notas fiscais. O defendente acredita que as mencionadas diligências demonstrarão que as operações em questão não foram realizadas pelo estabelecimento autuado, nem tampouco as mercadorias foram recebidas. Quanto à omissão de saídas apurada no levantamento quantitativo de estoques, o defendente alega que a mesma não existe, podendo ser comprovado a partir dos livros e documentos fiscais da empresa. Por fim, o autuado alega que o presente Auto de Infração é nulo, em decorrência da cobrança em duplicidade de um mesmo valor e em consequência de a fiscalização não ter atendido ao rito estabelecido na legislação em relação ao trato com arquivo magnético (SINTEGRA). No mérito, pede que seja julgado improcedente o presente lançamento quanto ao levantamento quantitativo de estoques, pela inexistência de diferença das mercadorias consignadas na ação fiscal e no que

se refere ao CFAMT. Portanto, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo e, no mérito, improcedente.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 1138 a 1150 (Vol. 5) dos autos, aduzem, inicialmente, que os recolhimentos de ICMS realizados pelo autuado foi em média R\$276 mil, referentes ao período de janeiro de 2004 a outubro de 2007, enquanto o autuado alega que a sua média mensal de recolhimento do imposto é de R\$350 mil. Dizem que o autuado informou que quitou diversos Autos de Infração, e que essas autuações revelaram omissões de saídas apuradas, bem como a falta de apresentação e/ou retificação de arquivos magnéticos de exercícios precedentes. Esclarecem que tais ocorrências reincidiram na presente fiscalização, sendo expedidas quatorze intimações visando solucionar as distorções nos arquivos magnéticos, e as intimações apresentam elementos que espelham o conteúdo dos arquivos magnéticos apresentados em confronto com os livros fiscais e outros comparativos efetuados, próprios da atividade do sujeito passivo (Registros 54, 60). Assim, os autuantes informam que foram discriminadas as discrepâncias verificadas, de forma a evitar sucessivas multas por dados inconsistentes em meio magnético. Salientam que o lapso temporal entre as datas das intimações vai de 18/01/2007 a 18/07/2007, sendo apresentados previamente os levantamentos fiscais ora questionados, em 06/06/2007 (fls. 115/116) e em 10/07/2007, foi apresentado o levantamento fiscal definitivo (fls. 275 a 889). Asseguram que foram concedidos os prazos pela fiscalização e não seria possível o autuado alegar cerceamento de defesa, tanto é que o deficiente protocolou pedido de dilação do prazo (fls. 929 a 936), para verificação e correção das informações em meio magnético. Dizem que os arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte para o sistema da SEFAZ dataram de 20/08/2007, sendo estes arquivos acatados pela fiscalização para embasar os trabalhos, e somente não se tomou por base os saldos dos estoques por não coincidirem com os livros oficiais entregues à fiscalização e que constam no PAF. Os autuantes salientam que no passado, o contribuinte optou por efetuar o pagamento da multa de R\$790 mil em vez de corrigir os arquivos magnéticos. Quanto ao pedido de nulidade do Auto de Infração, os autuantes argumentam que está clara a intenção do contribuinte de tão somente adiar o cumprimento de suas obrigações tributárias, considerando que todos os elementos de prova para se determinar com segurança as infrações e o infrator lhes foram entregues, conforme consta nos documentos firmados por seus prepostos, a exemplo da infração 06, fls. 945/946 dos autos (Volume IV) e o mesmo procedimento foi adotado em relação às demais infrações. Os autuantes refutam a alegação do deficiente de que não entendeu a redação da infração 04, e que existe sobreposição de cobrança do imposto em relação às infrações 04 e 06. Dizem que não assiste razão ao autuado, tendo em vista que, se as quantidades de mercadorias não registradas objeto da infração 06, fossem incluídas no levantamento quantitativo (infração 04) a omissão de saídas seria aumentada exatamente no montante constante das notas fiscais não registradas. Analisando a segunda alegação do deficiente para anulação do presente lançamento, quanto ao fato de a fiscalização ter desenvolvido o roteiro de auditoria com base em informações do arquivo magnético, do SINTEGRA, dizem que o argumento do contribuinte labora favoravelmente ao Fisco, atestando que as fontes da autuação fiscal foram de autoria do deficiente e que são dados retirados dos respectivos documentos fiscais de propriedade do contribuinte. Asseguram que os dados dos arquivos magnéticos estão de acordo com os livros de entradas e de saídas e conforme as DMAs apresentadas pelo contribuinte, salientando que somente os saldos dos estoques, iniciais e finais, constantes dos mencionados arquivos magnéticos não estão de acordo com os livros fiscais, tendo em vista que o contribuinte, no curso da fiscalização, após receber o relatório apontando volume significativo de omissões de entradas e de saídas (fls. 116 a 272 do PAF) alterou os saldos dos estoques iniciais e finais, retransmitindo novos arquivos magnéticos, conforme correspondência dirigida aos autuantes (fls. 937 a 944 dos autos - Volume IV), apresentando novas listagens do inventário, que estão anexas ao PAF. Quanto à comunicação ao contribuinte de que foram verificadas falhas nas informações por ele prestadas, dizem que isto foi feito, como provam as intimações para a correção de arquivos, bem como, para dar conhecimento sobre o resultado do levantamento quantitativo que revelou volume significativo de omissões de saídas

(fls. 116 a 172). Afirmam que não procede a alegação de que houve pressão psicológica junto aos prepostos da empresa para listar e encadernar os livros de inventário dos exercícios de 2005 e 2006, salientando que os mencionados livros foram entregues mediante intimação de início da fiscalização (fl. 18 do PAF), sendo fornecidos os citados livros devidamente assinados pelo contabilista e representante da empresa. Prosseguindo, os autuantes informam que, com base nos arquivos magnéticos transmitidos pelo autuado, procederam à movimentação dos itens de mercadorias tributadas nos exercícios de 2005 e 2006, gerando relatórios com significativas omissões de saídas e de entradas, que foram entregues ao contribuinte para análise. Como resposta, o contribuinte enviou a correspondência de fls. 937 e 940, informando que havia transmitido novos arquivos alterando os estoques iniciais e finais, bem como, apresentando nova listagem dos inventários. Quanto ao mérito, os autuantes reproduzem parte das alegações defensivas e dizem que o autuado não apresentou qualquer elemento para comprovar suas alegações e as infrações apuradas são facilmente comprovadas mediante o exame da movimentação dos estoques. Citam como exemplo a mercadoria leite em pó Itambé e asseguram que no decorrer da ação fiscal foram constatadas várias inconsistências nos arquivos magnéticos, tendo sido efetuadas intimações para a necessária retificação. Discorrem sobre os seguintes fatos que levaram à decisão de efetuar o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria: a) compras internas de mercadorias com antecipação tributária superiores às compras externas; b) estoques em quantidades acima do normal; c) estoques de bacalhau Saith 2130 e Charque PA sem movimento durante doze meses; d) estoque com custo unitário irreal. Os autuantes informam que após a segunda intimação referente ao resultado do levantamento quantitativo, o contribuinte procedeu à alteração dos livros de inventário, transmitindo novos arquivos magnéticos com alterações em quantidades, valores unitários e valores totais de diversos itens do estoque, bem como, incluiu e excluiu diversos outros itens. Dizem que além das alterações nos arquivos magnéticos, o contribuinte apresentou correspondência com as listagens de mercadorias, na tentativa de substituição dos inventários apresentados inicialmente à fiscalização, mediante intimação. Finalizam, pedindo a total procedência do presente Auto de Infração.

Considerando a alegação do autuado de que há uma superposição de cobrança do imposto nas infrações 04 e 06, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à ASTEC (fl. 1156 – Volume V) para o diligente:

1. Verificar se as notas fiscais utilizadas na apuração do imposto exigido na infração 06 foram computadas no levantamento das entradas do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (infração 04).
2. Se for apurado que parte das notas fiscais foi inserida na infração 04, excluir esses documentos fiscais da infração 06, calculando o valor remanescente.

Conforme PARECER ASTEC Nº 070/2008 (fls. 1157/1159), a diligente prestou os seguintes esclarecimentos, após análise efetuada nos documentos apresentados pelo autuado:

1. Em relação ao primeiro pedido, a diligente informou que analisando os demonstrativos de fls. 945/946 referentes às notas fiscais não registradas (infração 06), constatou foram incluídas nos demonstrativos da infração 04, as Notas Fiscais de números 96040 (fl. 974), 132941 (fl., 980), 309042 (fl. 987), 32059 (fl. 989) e 3806 (fl. 954), conforme levantamento das entradas à fl. 1160.
2. Quanto à segunda solicitação, a diligente informou que elaborou novo demonstrativo de débito após excluir as NFs 96040 (fl. 974), 132941 (fl., 980), 309042 (fl. 987), 32059 (fl. 989) e 3806 (fl. 954) do demonstrativo da infração 06 (fls. 945/946), apurando o débito remanescente no valor de R\$20.273,85, conforme demonstrativos que elaborou à fl. 1158.

A diligente concluiu, informando que foram efetuadas as devidas retificações nos valores apurados na infração 06, conforme o novo demonstrativo de débito que elaborou à fl. 1159.

O autuante Eduardo Tadeu Santana prestou nova informação fiscal às fls. 1165/1166, aduzindo que a NF 3806 (fl. 954) tem data de emissão de 22/04/2005, com o valor de R\$430,80 “e não consta dos AMs de 2005”. Diz que não identificou a origem do valor de R\$7.221,80 e ICMS de R\$1.227,63 excluído da infração 06, no quadro 2 da fl. 1158. Conclui, informando que está de acordo com a exclusão dos demais valores.

Intimado a tomar conhecimento do PARECER ASTEC Nº 070/2008, o defendantte apresentou manifestação às fls. 1168 a 1175, reiterando os termos da impugnação inicial. Aduz que a diligência realizada não atendeu aos anseios da empresa, porque apesar de se referir às infrações 04 e 06, na prática prejudica o contribuinte. Alega que não há que se falar em simplesmente excluir as notas fiscais que foram consideradas concomitantemente nos itens 04 e 06 da autuação, porque a diligência deveria investigar a pertinência da infração 04 frente ao ponto básico levantado pelo defendantte, qual seja, de que as diferenças apuradas no levantamento quantitativo não existem, e foram criadas a partir da utilização de dados informais, lançados em controles internos de estoques. Diz que o procedimento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi iniciado em dezembro de 2006, perdurando até 28/09/2007, e durante a ação fiscal, vários atos foram praticados, tendo o autuado procurado disponibilizar ao Fisco os elementos solicitados, fazendo as retificações na forma da lei. Diz que a troca de informações entre o Fisco e o contribuinte culminou com a solicitação da análise de demonstrativos nos quais foram apuradas as diferenças, sendo o autuado instado a comprovar a razão das divergências apuradas pela fiscalização, e em resposta, o defendantte alega que esclareceu que a quase totalidade das diferenças apuradas teve como motivação a utilização de estoques que não correspondiam à realidade e que não figuravam de documento finalizado e formalizado, sendo fruto de dados informais. Informa que apresentou à fiscalização, quando solicitado na segunda parte das intimações, não só os Registros de Inventários oficiais, como os seus consectários arquivos magnéticos. Salienta que a própria fiscalização não acatou os registros informais dos estoques inicialmente exibidos, e se o autuado tentasse fazer valer tais registros informais certamente não seriam aceitos. Diz que, para se entender o caráter informal dos estoques apresentados no início da ação fiscal, através de listagens, torna-se necessário compreender que em relação ao exercício de 2006, o prazo previsto no art. 330, § 7º do RICMS sequer tinha iniciado a fluir quando do termo inicial da fiscalização. Assegura que os controles dos estoques exibidos no primeiro momento não representavam os estoques a serem inventariados e não foram sequer acatados, tendo em vista que foi realizada a ação fiscal no sentido de buscar os verdadeiros estoques, os quais foram formalmente apresentados à fiscalização. Pede a juntada ao presente processo dos comprovantes de transmissão dos arquivos magnéticos cuja correção foi ordenada pelo Fisco, bem como dos originais dos livros Registro de Inventário referente aos exercícios de 2005 e 2006. Reafirma que os estoques reais foram apresentados para atender às intimações que anexou ao PAF, que concederam a oportunidade para esclarecer as divergências nos estoques e, contraditoriamente, as provas consubstanciadas nos mencionados livros não foram acatadas. O defendantte diz que tem duas razões para aceitação dos anexos livros de inventário: primeiro porque foi intimado a levantar e registrar os estoques; segundo, porque teve através dessa solicitação o direito ao citado procedimento. Diz que o inventário é um ato escritural, não se cogitando, no presente caso, em contagem física dos estoques, como ocorria no passado. Diz que não poderia o Fisco trabalhar com as relações apresentadas de boa fé, tendo em vista que a escrituração do Registro de Inventário exige formalidades que não haviam sido atendidas. Entende que se fizessem prova a favor do contribuinte, esta discussão não estaria sendo travada. Afirma que na diligência fiscal deveria ter sido investigada a composição do demonstrativo de débito e o autuado salienta que tomou como uma “surpresa” a lavratura do presente Auto de Infração, na medida em que atendeu a todas as intimações apresentadas pelo Fisco. Argumenta que a prova a ser produzida é muito simples, qual seja, a JJF determinar a revisão fiscal por estranho ao feito, para que os demonstrativos de estoques que compõem o levantamento fiscal sejam refeitos a partir da inclusão dos estoques regulares inseridos nos livros que anexou ao PAF, e caso a JJF entenda que os elementos do PAF não sejam suficientes, coloca à disposição qualquer outro elemento ou

documento, que poderá ser solicitado ao profissional subscritor da impugnação. Pede ao relator que antes de decidir sobre outras questões atinentes aos inventários, conceda ao contribuinte o benefício da dúvida e atenda à solicitação da diligência, e agindo desta forma, não só estará trazendo segurança jurídica para o deslinde da demanda, como poderá proteger os interesses do Estado, tendo em vista que essa pretensão poderá ser realizada mediante perícia judicial, ensejando ônus da sucumbência. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a posterior juntada de novos documentos e a revisão já fundamentada, protestando por ter oportuna vista da revisão. Requer a nulidade ou improcedência da autuação fiscal.

Considerando que em relação à diligência realizada por preposto da ASTEC, o autuante alegou que a NF 3806 (fl. 954) tem data de emissão de 22/04/2005, com o valor de R\$430,80 “e não consta dos AMs de 2005”; e que não identificou a origem do valor de R\$7.221,80 e ICMS de R\$1.227,63 excluído da infração 06, no quadro 2 da fl. 1158, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à ASTEC (fl. 1228) para a diligente analisar as alegações do autuante e do autuado, devendo prestar os esclarecimentos e fazer as retificações que forem necessárias.

A diligente elaborou novo PARECER ASTEC Nº 100/2008, informando que em relação à NF 3806 (fl. 954), no valor de R\$430,80, emitida em 22/04/2005, “embora conste no Parecer que havia sido excluída da infração 06, verifica-se, porém, que a mesma não foi incluída no cálculo das exclusões , conforme o 1º demonstrativo da fl. 1158”, que reproduziu na fl. 1229. Salienta que somente constam as Notas Fiscais de números 96040, 132941, 309042 e 32059.

Quanto à origem do valor de R\$7.221,40 e o ICMS no valor de R\$1.227,63, a diligente esclarece que esses valores são o resultado das somas das NFs 309042 e 32059, e o valor de R\$1.227,63 é o resultado da soma do ICMS correspondente às mencionadas notas fiscais. Portanto, após os necessários ajustes na infração 06, a diligente informa que foi elaborado novo demonstrativo de débito (fl. 1230). Conclui dizendo que reproduziu o demonstrativo de débito da infração 06 (fl. 1231), ficando confirmado o resultado da diligência anteriormente realizada.

Os autuantes tomaram conhecimento do PARECER ASTEC Nº 100/2008, conforme ciente aposto à fl. 1232, mas não apresentaram qualquer contestação.

Intimado do PARECER ASTEC Nº 100/2008, o defensor se manifestou às fls. 1236 a 1243, aduzindo que reitera todos os termos de sua defesa, e que a diligência não atende aos anseios do contribuinte, consignados na impugnação inicial, por entender que “apesar de ser complemento do Parecer ASTEC nº 70/2008, que faz referência aos itens 04 e 06, o novo parecer prejudica o contribuinte na instrução da parte mais importante, controversa e viciada do PAF, ou seja, no item 04”. Assevera que não se deve falar simplesmente em exclusão das notas fiscais que foram computadas concomitantemente nas infrações 04 e 06, porque entende que a questão é mais profunda e que a diligência deveria investigar a pertinência da infração 04, frente ao ponto básico levantado pela defesa, qual seja, “de que as diferenças no levantamento quantitativo não existem e foram criadas a partir da utilização de dados informais”. Diz que a ação fiscal foi iniciada em dezembro de 2006, perdurando até o dia 28/09/2007, e durante todo o procedimento fiscal foram praticados vários atos, tendo sempre o autuado atendido ao Fisco, disponibilizando os elementos solicitados, e fazendo as retificações, na forma da lei. Reproduz as explicações quanto ao resultado do levantamento quantitativo e diz que juntou aos autos os comprovantes de transmissão dos arquivos magnéticos cuja correção foi ordenada pelo Fisco e os originais dos livros Registro de Inventário referentes aos exercícios de 2005 e 2006. Salienta que o inventário é um ato escritural, não se cogitando, como ocorria no passado, em contagem física dos estoques, adotada em fiscalizações denominadas “exercício aberto”. Reafirma que a diligência realizada deveria investigar a composição do demonstrativo de débito com a adoção dos estoques efetivos e regulares apresentados pelo defensor. Entende que a auditoria tem que ser refeita, e nesse sentido, sob pena de nulidade do PAF, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla

defesa, requer que a JJF conduza a ação. Pede que seja determinada revisão fiscal por estranho ao feito, para que os demonstrativos de estoque que compõem o levantamento fiscal sejam refeitos a partir da inclusão dos estoques regulares inseridos nos livros anexos, apurando se existe imposto a ser exigido, e caso a JJF entenda que os elementos constantes dos autos não sejam suficientes, o defensor diz que coloca à disposição qualquer outro elemento ou documento, que poderá ser solicitado ao profissional subscritor da defesa. Argumenta que a diligência não revela qualquer manifestação dos autuantes sobre a petição datada de 30/04/2008 e documentos carreados ao PAF, o que entende que significa plena confissão em relação a matéria de fato. Diz que se houve manifestação, mais um vício foi colacionado, na medida em que a ASTEC silenciou sobre questões pertinentes à infração 04, bem como o autuado não teve oportunidade de conhecer e combater as alegações da acusação, sendo novamente prejudicado em seu direito de defesa. Reitera o pedido para que, antes de se decidir sobre outras questões atinentes aos inventários, conceda ao contribuinte o benefício da dúvida, e atenda à solicitação de diligência formulada na impugnação e manifestações posteriores, entendendo que dessa forma, a JJF estará trazendo segurança jurídica para o deslinde da demanda, como poderá proteger os interesses do Estado, tendo em vista que a pretensão esposada poderá ser levada a efeito mediante perícia judicial, ensejando ônus da sucumbência. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a posterior juntada de novos documentos e a revisão fundamentada, protestando, também, por ter oportuna vista da revisão solicitada. Pede a nulidade ou improcedência dos itens contestados do presente Auto de Infração.

Após apreciação em pauta suplementar do dia 27/08/2008, os membros desta 3ª JJF entenderam que o presente processo encontrava-se em condições de ser instruído.

Considerando que o advogado do autuado apresentou pedido para que fosse adiado o julgamento deste PAF (fl. 1247), tendo em vista o seu interesse em fazer sustentação oral, e na data designada para julgamento o mesmo encontrava-se fora do Brasil, esta JJF deliberou, na sessão do dia 10/09/2008, deferir o pedido e adiar o julgamento do presente processo.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

Em sua impugnação e nas manifestações posteriores, o defensor apresentou o entendimento de que a auditoria tem que ser feita, sob pena de nulidade do PAF, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, requerendo que a JJF “conduza a ação”. Entretanto, não foi constatada qualquer ofensa aos princípios citados pelo impugnante, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal, constando nos autos que foram fornecidas ao sujeito passivo as cópias de todo o levantamento fiscal.

Portanto, não está comprovada neste PAF a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas pelo autuado na impugnação inicial e nas manifestações posteriores.

Quanto ao pedido do defensor para que a Junta de Julgamento Fiscal “conduza a ação”, observo que as atribuições deste órgão julgador são aquelas estabelecidas no RPAF/BA, salientando que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide, tendo sido realizada diligência fiscal quanto à infração 06.

No mérito, observo que o autuado impugnou somente as infrações 04, 05 e 06, tendo informado nas razões de defesa que opta em efetuar o pagamento dos valores exigidos nas infrações 01, 02, 03, 07 e 08. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

A infração 04 trata da falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2005 e 2006.

A infração 05 se refere à falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, período de 01/01/2005 a 30/09/2005.

As infrações impugnadas, 04 e 05, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques, tendo sido utilizados, inclusive, os dados constantes do inventário fornecido pelo contribuinte.

Em sua impugnação, o autuado alega que a fiscalização, mediante pressão psicológica junto aos prepostos da empresa, exigiu que fossem listados os inventários iniciais e finais relativos aos exercícios de 2005 e 2006, e em seguida, que fossem encadernadas as mencionadas listagens; diz que a listagem impressa e encadernada para atender à fiscalização foi apresentada por ele próprio para que se justificasse a presença de inconsistências, e de pronto, foi contratado profissional a título de serviço prestado, com a finalidade de verificar as inconsistências encontradas, tendo sido corrigidas as distorções. Pede que seja julgado improcedente o presente lançamento quanto ao levantamento quantitativo de estoques, por entender que inexiste diferença das mercadorias consignadas na ação fiscal.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que os Registros de Inventário foram apresentados devidamente assinados pelo contabilista e representante da empresa, e com base nos arquivos magnéticos transmitidos pelo autuado, procederam à movimentação dos itens de mercadorias tributadas nos exercícios de 2005 e 2006, gerando relatórios com significativas omissões de saídas e de entradas, que foram entregues ao contribuinte para análise, que enviou a correspondência de fls. 937 e 940, informando que havia transmitido novos arquivos alterando os estoques iniciais e finais, bem como, apresentando nova listagem dos inventários. Portanto, ficou caracterizado que o autuado refez o Registro de Inventário após tomar conhecimento das diferenças apuradas pela fiscalização.

Os autuantes também informam que os arquivos magnéticos retificados enviados pelo contribuinte para o sistema da SEFAZ datam de 20/08/2007, sendo estes arquivos acatados pela fiscalização para embasar os trabalhos, e somente não se tomou por base os saldos dos estoques por não coincidirem com os livros oficiais entregues à fiscalização e que constam no PAF.

Por sua vez, o deficiente, em sua última manifestação, apresentou o entendimento de que “o inventário é um ato escritural, não se cogitando, no presente caso, como ocorria no passado, em contagem física dos estoques”, adotada em fiscalizações em exercício aberto. Entretanto, o inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do

levantamento, que deve ser realizado no final de cada período, para ser consignado no balanço da empresa.

Vale ressaltar, que o livro Registro de Inventário fornecido à fiscalização, assinado pelo representante legal do autuado, constituem elementos oficiais, e quanto ao argumento defensivo de que foram apresentados antes do prazo estabelecido pela legislação, não exclui a legitimidade dos mencionados livros, que são de autoria do próprio contribuinte e foram fornecidos aos autuantes.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de diferenças de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes e anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Em relação ao arquivo magnético, o mesmo é recebido e submetido a teste de consistência, e por isso, a legislação prevê que a sua recepção pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95.

No caso em exame, após a constatação das diferenças no levantamento quantitativo, o contribuinte apresentou novos arquivos com as correções que entendeu necessárias. Quanto ao inventário, concordo com o argumento apresentado pelos autuantes de que devem ser acatadas as correções das inconsistências exceto em relação aos estoques inicial e final, tendo em vista que devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do exercício, cabendo apenas a correção dos dados se os mencionados arquivos estivessem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado, tendo em vista que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento.

De acordo com os demonstrativos de estoque, foram apuradas diferenças de entradas, bem como de saídas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, devendo ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a omissão de saídas, conforme previsto no art. 13, inciso I, da Portaria 445/98 (infração 04).

Quanto à infração 05, tendo sido constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, é devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Vale salientar, que se tratando de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.

Portanto, deveria ser exigido o ICMS do sujeito passivo na condição de responsável solidário além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no anexo 88 do RICMS97, deduzida a parcelado do tributo calculada como responsabilidade solidária, a título de crédito fiscal.

Observo que o imposto exigido no presente lançamento é igual ao total dos valores relativos ao imposto na condição de responsável solidário mais o tributo a título de antecipação. Portanto,

apesar de não ter sido calculado na forma acima descrita, não é recomendado o refazimento dos cálculos, tendo em vista que, neste caso não existirá diferença a ser exigida.

O autuado alegou que não foi apreciada a manifestação datada de 30/04/2008, que foi apresentada em atendimento à intimação referente ao PARECER ASTEC Nº 070/2008. Verifico que a mencionada manifestação apresenta argumentos semelhantes à impugnação inicial, tendo o defendente solicitado que esta Junta de Julgamento Fiscal determinasse a realização de revisão por estranho ao feito para refazimento dos demonstrativos de estoque com base nos livros que acostou aos autos. Tal pedido fica indeferido, haja vista que foi não foi constatada a necessidade de nova diligência fiscal, além daquelas realizadas em relação à infração 06.

Portanto, concluo que o fato apurado através de Levantamento Quantitativo de Estoques encontra-se devidamente comprovado nos autos e a acusação fiscal é subsistente. Mantidas integralmente as infrações 04 e 05.

Infração 06: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Notas Fiscais coletadas no CFAMT.

A legislação prevê que em relação às aquisições de mercadorias, a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97), e de acordo com o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

O defendente afirma que as únicas provas acostadas ao PAF são as notas fiscais retidas pelo sistema CFAMT, mas entende que essas provas são produzidas unilateralmente, sem qualquer oportunidade de contestação. Requer a realização de diligências, necessárias à elucidação dos fatos, com intimações às empresas emitentes das notas fiscais apreendidas para que apresentem o pedido que gerou a operação, bem como às empresas transportadoras das mercadorias. Entretanto, não pode ser acolhida a alegação defensiva nem o pedido de diligência fiscal, tendo em vista que as notas fiscais foram coletadas em postos fiscais, constando o autuado como destinatário das mercadorias, estando comprovada a sua circulação. Assim, entendo que ficou caracterizada a infração relativa à aquisição de mercadorias sem o devido registro na escrita do estabelecimento autuado, não cabendo ao Fisco obter outras provas.

Trata-se de exigência de ICMS a título de presunção de omissão de saídas, e o autuado não tendo comprovado o registro dos documentos fiscais deve ser mantida a exigência fiscal por presunção de que as mercadorias foram adquiridas com receitas anteriores não registradas, cabendo ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Considerando a alegação do autuado de que houve superposição de cobrança do imposto nas infrações 04 e 06, foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, sendo informado pela diligente que analisando os demonstrativos de fls. 945/946 referentes às notas fiscais não registradas (infração 06), constatou que foram incluídas nos demonstrativos da infração 04, as Notas Fiscais de números 96040 (fl. 974), 132941 (fl. 980), 309042 (fl. 987), 32059 (fl. 989) e 3806 (fl. 954), conforme levantamento das entradas à fl. 1160. Por isso, a diligente elaborou novo demonstrativo de débito após excluir os mencionados documentos fiscais do demonstrativo da infração 06 (fls. 945/946), apurando o débito remanescente no valor de R\$20.273,85, conforme demonstrativo que elaborou à fl. 1158.

Vale salientar, que em novo PARECER ASTEC a diligente confirmou que após os necessários ajustes na infração 06, foi elaborado novo demonstrativo de débito (fl. 1230). Concluiu dizendo

que reproduziu o demonstrativo de débito da infração 06 (fl. 1231). Quanto ao mencionado Parecer, não houve qualquer contestação pelo autuante e autuado.

Acatando as conclusões apresentadas pela diligente da ASTEC, concluo pela procedência parcial desta infração no valor de R\$20.273,85, conforme demonstrativos que elaborou à fl. 1158 e 1230/1231.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE	2.757,89	
02	PROCEDENTE	12.903,78	
03	PROCEDENTE	2.963,82	
04	PROCEDENTE	2.650.866,91	
05	PROCEDENTE	25.385,94	
06	PROCEDENTE EM PARTE	20.273,85	
07	PROCEDENTE		371,55
08	PROCEDENTE	505,77	
<b>TOTAL</b>	-	<b>2.715.657,96</b>	<b>371,55</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279461.0006/07-3, lavrado contra **ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.715.657,96**, acrescido das multas de 60% sobre R\$44.517,20, e de 70% sobre R\$2.671.140,76, previstas no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a”, e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$371,55**, prevista no art. 42, inciso IX, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA