

A. I. Nº. - 206954.0004/08-0
AUTUADO - C S QUEIROZ
AUTUANTE - IONE ALVES MOITINHO
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 19. 02. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0004-01/10

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, em exercício aberto, diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, estando as mercadorias ainda fisicamente em estoque, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhas de documentação fiscal. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Infração mantida. **c)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações caracterizadas. 2. NULIDADE DE PROCEDIMENTO. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado nos autos a falta de informação, através da DME, de notas fiscais coletadas no trânsito de mercadorias, fato de caráter acessório, tendo em

se encontrava obrigado a escriturar o livro Registro de Entradas. A acusação está em descompasso com o fulcro da imputação. Considerando que um eventual saneamento do processo acarretaria no total refazimento da ação fiscal a infração é nula. Deverá a repartição fazendária competente providenciar o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. A exclusão de notas fiscais cujas operações não foram comprovadas reduz o montante dos débitos. Retificado o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, alíneas “d” e “f” da Lei nº 7.014/96). Infrações parcialmente caracterizadas. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração mantida. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTA. A falta de informação de entradas de mercadorias na DME possibilita a aplicação de multa de 5% sobre o valor comercial das mercadorias não informadas. A exclusão de notas fiscais relativas a operações não comprovadas reduz o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 22/09/2008, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$23.871,45 e à multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$25.647,00, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS pela constatação da existência de mercadorias em estoque, desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, em decorrência da falta de contabilização da entrada de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto, no período de 01/01/2008 a 06/05/2008, exigindo-se o *acrescido da multa de 70%. Tudo conforme Declaração de Estoque do*

02 – 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, em exercício aberto, no período de 01/01/2008 a 06/05/2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$135,41, acrescido da multa de 70%. Tudo conforme Declaração de Estoque do Levantamento (fls. 32 a 51);

03 – deixou de recolher o ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, no período de 01/01/2008 a 06/05/2008, exigindo o imposto no valor de R\$174,02, acrescido da multa de 70%. Tudo conforme Declaração de Estoque do Levantamento (fls. 32 a 51);

04 - deixou de recolher o ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita, da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto, no período de 01/01/2008 a 06/05/2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$115,04, acrescido da multa de 60%. Tudo conforme Declaração de Estoque do Levantamento (fls. 32 a 51);

05 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março e agosto a dezembro de 2003, janeiro a outubro de 2004, julho e outubro de 2005, janeiro, fevereiro, julho e setembro de 2006, março, maio a agosto e dezembro de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$7.015,55, acrescido da multa de 70%. Consta ter ficado comprovado que as saídas omitidas serviram para acobertar entradas de mercadorias, cujas notas fiscais não foram arquivadas nem lançadas nas DMES. As notas fiscais identificadas através dos Sistemas SINTEGRA/CFAMT mediante circularização junto aos fornecedores, lançadas na Planilha de Cálculo da Omissão de Receitas em conformidade com o demonstrativo às fls. 52 a 56 e notas fiscais às fls. 57 a 138;

06 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, na condição de microempresa, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de março a outubro de 2004, janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e outubro de 2005, janeiro, julho, setembro e outubro de 2006, março, maio e junho de 2007, exigindo imposto no valor de R\$2.357,07, acrescido da multa de 50%. Consta que a apuração se encontra delineada no Demonstrativo do Cálculo da Antecipação Parcial (fls. 52 a 56) e cópias das notas fiscais (fls. 57 a 138);

07 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, na condição de empresa optante do Simples Nacional, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de julho, agosto e dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$1.536,85, acrescido da multa de 50%. Consta que a apuração se encontra delineada no Demonstrativo do Cálculo da Antecipação Parcial (fls. 52 a 56) e cópias das notas fiscais constantes dos autos;

08 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação [consta RICMS/97], nos meses de julho, agosto, novembro e dezembro de 2004, janeiro, fevereiro e julho a setembro de 2005, ja

outubro e dezembro de 2006, fevereiro, maio e junho de 2007, exigindo imposto no valor de R\$11.288,58, acrescido da multa de 50%. Consta que a apuração se encontra indicada no Levantamento Fiscal de Antecipação e/ou Substituição Tributária nas entradas, conforme relação e cópias das notas fiscais às fls. 139 a 182;

09 – omitiu entradas de mercadorias no estabelecimento nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DME (declaração do movimento econômico de microempresas e empresas de pequeno porte), nos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e de 2007, sendo aplicada a multa de 5% sobre o valor das mercadorias, que resultou no valor de R\$25.647,00. Consta que o contribuinte deixou de declarar as notas fiscais de compras capturadas através dos Sistemas SINTEGRA/CFAMT e do arquivo da empresa, conforme Relações das Notas Fiscais entregues pelo contribuinte (fls. 14 a 26), DMEs (fls. 27 a 31) e notas fiscais relacionadas no demonstrativo (fls. 183 a 221).

O autuado apresentou impugnação às fls. 227 a 232, arguindo, inicialmente, que através da Lei nº. 7.357/98, o governo do Estado da Bahia instituiu o Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SIMBAHIA, determinando tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, no que se refere ao pagamento desse imposto.

Lembra que os contribuintes enquadrados como microempresas, como é o seu caso, estavam desobrigadas da escrituração de livros fiscais, à exceção do livro Registro de Inventário e do livro Caixa, este último tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresa com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00.

Discorre sobre o cálculo do ICMS devido, que era determinado pela aplicação de percentual variável entre 3% e 5% sobre a receita bruta mensal. Salienta que ao verificar os demonstrativos anexados ao Auto de Infração, constatou que a autuante se utilizou de uma estranha e prejudicial técnica de apuração, limitando-se a calcular o ICMS como se este fosse devido à alíquota de 17% sobre as diferenças encontradas, sob a alegação de falta de escrituração de notas fiscais e devido à presunção de omissão de receitas. Argumenta que tendo em vista que sempre esteve na condição de microempresa, é inadmissível a aplicação de procedimentos estranhos àqueles previstos em lei, para se apurar de forma indevida um tributo, como ocorreu neste caso.

Citando os artigos 145, inciso I do CTN (Código Tributário Nacional); 33, § 1º do RPAF/81 (Dec. nº. 28.596/81); e 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, requer que a decisão a respeito da lide seja fundamentada, refletindo sobre o próprio mérito. Para tanto, apresenta os pressupostos materiais e essenciais, a serem respondidos antes do ajuizamento da ação:

- 1) ocorreu o fato gerador do crédito constituído no levantamento?
- 2) a base de cálculo está correta e em conformidade com a lei de regência?
- 3) a matéria e o valor tributável correto é o constante do procedimento fiscal?

Assevera que para contestar as três indagações, o profissional necessariamente deve ter conhecimentos técnicos e experiência em auditoria contábil-fiscal, escrituração mercantil e fiscal, lançamentos, etc., para poder realizar com eficácia a tarefa de constituir crédito tributário.

Alega que o exame dos documentos fiscais e contábeis (exame da escrita) é tarefa privativa e específica do contador, isto é, da pessoa diplomada como bacharel em ciências contábeis e registrado no Conselho Regional de Contabilidade com jurisdição neste Estado, onde tais tarefas devem ser exercidas. Daí, conclui que se o Auditor Fiscal e demais agentes do fisco não estiverem habilitados, o Auto de Infração e a Notificação Fiscal do lançamento feitos com base no exame da escrita, não terão qualquer validade administrativa, nem eficácia jurídica. Transcreve trecho da obra Direito Administrativo Brasileiro, de autoria de Hely Lopes Meirelles, a respeito desse tema.

Realça que o presente lançamento está fundamentado na famigerada sujeito a revisão, tendo em vista que apresenta diversas irregularidades e nulidade.

Lembra que para o fato gerador fazer surgir uma obrigação tributária, se faz necessário que um fenômeno se subsuma à hipótese de incidência descrita em lei, sob pena de inexistir fato impositivo e, por consequência, não ocorrer o dever de pagar o tributo. Utiliza-se das palavras de “Machado”, que versa sobre a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Salienta que tendo em vista que no Auto de Infração inexistente o fato gerador da obrigação de pagar o tributo, a presunção não tem qualquer amparo legal. Acrescenta que a presunção é sempre abstrata e incompatível com o direito tributário, arrematando que a presunção de omissão ocorreu segundo a ótica da autuante e não da lei.

Enfatiza ser inadmissível a imposição de autuação contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídico-tributária no processo administrativo a um dos sócios da empresa, sem o devido processo legal para identificar o responsável, conforme previsto no Código Civil e no CTN (artigos 128 a 135), possibilitando o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Argui que segundo o art. 121, sujeito passivo é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, podendo ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei. Assim, como a pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, não é possível promover lançamento contra uma pessoa extinta, pois ele é inexistente no mundo jurídico. Afirma que é nula a intimação dirigida à pessoa jurídica definitivamente liquidada, por não mais pertencer ao mundo das relações jurídicas e que nesse caso deveria ser intimada a sucessora, como definido pelo CTN, ou as pessoas de que trata o art. 134 do mesmo CTN, quando couber.

Ressalta que em 22/09/2008, quando da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte não mais praticava nenhum ato de natureza comercial, uma vez que fora extinto, conforme documentos comprobatórios anexados às fls. 233 a 235, demonstrando que não mais gozava de personalidade jurídica, inexistindo tanto de fato como de direito, pois já havia encerrado suas atividades comerciais perante os órgãos competentes.

A respeito desse tema, isto é, da extinção da pessoa jurídica, trás à colação o entendimento manifestado por Fábio Ulhoa Coelho e Paulo Nader, destacando que ao ser considerado pela autuante como sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista que o impugnante já tinha sido definitivamente liquidado, não há que se falar em autuação, uma vez que a autoridade fiscal não mais podia formular o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, desde quando o defendente não mais possuía personalidade jurídica.

Sustenta que se o ato administrativo não está em conformidade com a lei, deve ser anulado pela própria administração ao revê-lo, ou por provocação de terceiros ou, ainda, por decisão do Poder Judiciário. Assim, o ato deve ser extirpado do universo jurídico, por sofrer de vício insanável e, como consequência imediata, os atos praticados estão inválidos, uma vez que os efeitos da nulidade retroagem a suas origens. O ato nulo não gera obrigações, não produz efeitos e não é convalidável, sendo que o reconhecimento da nulidade produz efeitos a partir da edição do ato.

Requer a nulidade do Auto de Infração e a impugnação dos créditos tributários, por entender que foram cobrados indevidamente nos valores exigidos, face à extinção do sujeito passivo antes do ajuizamento da ação.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 238 a 243, argumentando que as alegações defensivas visaram tão somente postergar o pagamento dos valores devidos, atendo-se apenas a negar a ocorrência das infrações.

Assevera que as pretensões do impugnante não podem prosperar, tendo em vista que os métodos utilizados pela fiscalização se encontram devidamente respaldados no art. 2º do RPAF/99 e com o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/90.

administrativo fiscal se encontra acompanhado dos meios de prova suficientes para dar sustentação à acusação fiscal.

Contesta o posicionamento do autuado relativo ao tratamento diferenciado para as empresas enquadradas no SimBahia e de que o fato gerador não teria ocorrido, afirmando que a Lei nº. 7.357/98 atribui ao regulamento a determinação do que seja infração de natureza grave desde 01/01/2000. Por sua vez, o RICMS/97, através do art. 408-L, inciso V, remete ao art. 915, inciso III quanto à aplicação da penalidade, e acrescenta que nos casos de infrações de natureza grave o imposto devido pelo contribuinte enquadrado no regime simplificado deve ser apurado com base nas normas estabelecidas para os contribuintes enquadrados no regime normal.

Transcreve o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, que trata das situações nas quais há autorização legal para utilização da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Em seguida, lembra que o art. 19 da Lei nº. 7.357/98, alterado pela Lei nº. 8.534/02 determina que na apuração do imposto em razão de omissão de saídas, quando forem adotadas as alíquotas aplicáveis às operações normais, deve ser observado o crédito fiscal de 8%, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.

Quanto ao questionamento sobre a extinção da pessoa jurídica quando do encerramento de suas atividades, salienta ter sido efetuado um levantamento quantitativo de estoques em 06/05/2008, quando o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar documentos. O resultado apurado redundou no fato gerador das infrações 01 a 04. Já as infrações 05 a 09 se referem às notas fiscais identificadas através do SINTEGRA/CFAMT relativos aos exercícios de 2003 a 2007. Observa que a Certidão de Baixa da Inscrição no CNPJ foi expedida em 05/08/2008, ressaltando aos órgãos convenientes o direito de cobrar créditos tributários posteriormente apurados.

Ressalta que de acordo com o art. 19 da Instrução Normativa SRF nº. 27 de 05/03/1998, o pedido de baixa de inscrição no CNPJ, por extinção da pessoa jurídica, será único e simultâneo para todos os órgãos convenientes. Já o seu § 3º estabelece que não seja concedida a baixa da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que se encontre submetida a ação fiscal por qualquer dos convenientes, enquanto que o § 4º prevê a possibilidade de verificações fiscais posteriores ao deferimento do pedido de baixa.

Transcreve o parágrafo único do art. 965 do RICMS/97 que determina que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de cinco anos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito pela notificação do sujeito passivo a respeito de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Considerando que não existe nos autos a comprovação atinente à entrega ao contribuinte dos demonstrativos elaborados pela autuante, bem como das notas fiscais coletadas através dos Sistemas SINTEGRA/CFAMT: esta 1ª JJF converteu o processo em diligência à INFAZ Vitória da Conquista (fl. 245) para que fossem entregues ao contribuinte as cópias reprográficas do Termo de Diligência, das relações de notas fiscais (fls. 14 a 26), dos demonstrativos (fls. 36 a 46, 52 a 56, 139, 140 e 183) e das notas fiscais (fls. 57 a 138, 141 a 182 e 184 a 221), quando deveria ser reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, para que o autuado, querendo, se manifestasse nos autos. Nesse caso, deveria ser dada ciência à autuante, para que prestasse informação fiscal.

Foi consignado que no caso das notas fiscais coletadas através do SINTEGRA, deveriam ser acostadas aos autos as formalizações das solicitações junto aos seus emitentes ou, alternativamente, as comprovações das operações realizadas, a exemplo dos conhecimentos de transporte, das duplicatas ou dos comprovantes de pagamento.

Em atendimento ao pedido de diligência, a autuante informou à fl cópias reprográficas para entrega ao impugnante dos seguintes

Diligência, da relação das notas fiscais, dos demonstrativos e das notas fiscais, anexando o Termo de Intimação e o AR – Aviso de Recebimento Postal correspondentes às fls. 250 e 251.

Em conformidade com o Termo de Intimação, o autuado recebeu a mencionada documentação, quando foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, não constando dos autos, entretanto, nenhuma manifestação a respeito.

Considerando que a diligência anterior não foi atendida em sua integralidade, haja vista que a solicitação correspondente à juntada aos autos de outros elementos de prova em relação às notas fiscais originárias do Sistema SINTEGRA deixou de ser cumprida: esta 1ª JF converteu o processo em diligência à INFAZ Vitória da Conquista, para que o Inspetor Fazendário determinasse que em relação a todas as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal que tivessem sido coletadas através do Sistema SINTEGRA, fossem acostadas aos autos as formalizações das solicitações junto aos seus emitentes ou, alternativamente, as comprovações concernentes às operações realizadas, a exemplo dos conhecimentos de transporte, das duplicatas ou dos comprovantes de pagamento.

No caso de impossibilidade de atendimento de forma integral ou parcial do pedido acima, a autuante ou outro Auditor Fiscal a ser designado deveria proceder à exclusão das notas fiscais em relação às quais não tivesse sido possível trazer ao processo os elementos requeridos, elaborando novos demonstrativos em relação às infrações 05, 06, 07 e 09.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado cópias reprográficas dos elementos juntados pelo diligente, bem como do Termo de Diligência, quando deveria ser informado ao contribuinte quanto à reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência à autuante, para que prestasse informação fiscal.

Após requerer à titular da Repartição Fiscal uma prorrogação do prazo para realização da diligência (fl. 257), visando possibilitar que os fornecedores disponibilizassem os comprovantes requeridos, a autuante esclareceu à fl. 258 ter encaminhado correspondência a todos os fornecedores relativos às notas fiscais coletadas através do Sistema SINTEGRA, para que enviassem os respectivos comprovantes de pagamento. Como a comprovação foi parcialmente apresentada, elaborou novos demonstrativos, excluindo as notas fiscais cujos pagamentos não foram ratificados. Salienta que não emitiu um novo demonstrativo de débito do Auto de Infração, devido a problemas técnicos do SEAI [sistema emissor de autos de infração].

Anexou às fls. 259 a 308 os demonstrativos e os comprovantes de pagamento relativos às infrações 05, 06, 07 e 09 e entregou à Carteira de Cobrança de Autos de Infração toda a documentação, para que fosse dada ciência ao contribuinte.

Conforme documentos anexados às fls. 311 a 313, o autuado foi cientificado a respeito do resultado da diligência, quando lhe foram entregues todos os elementos anexados pela diligente, ao tempo em que foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, não constando, entretanto, nenhuma manifestação a respeito.

VOTO

Inicialmente tratarei a respeito das nulidades suscitadas pelo sujeito passivo, ressaltando que não lhe assiste razão, conforme tratarei a respeito de cada uma de suas arguições.

Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados os fatos geradores, o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Assim, com exceção da infração 05, a respeito da qual tratarei em separado, não há o que se fazer tributário.

Registro que a acusação fiscal está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição apresenta-se de forma clara e precisa no Auto de Infração, onde constam o esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem das infrações apuradas, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pela autuante identificam corretamente as infrações, tendo sido apontados os valores que geraram a imposição contida em cada um dos itens da autuação e às multas pertinentes às irregularidades apuradas, além de se encontrarem acompanhados dos elementos que lhes deram base e que geraram a exigência tributária em questão.

Consigno que tendo em vista que uma parcela das notas fiscais que embasaram as infrações 05, 06, 07 e 09 foi coletada através do Sistema SINTEGRA, seguindo o entendimento já pacificado neste Conselho, através de diligência determinada pela 1ª JJF, foram carreados aos autos os elementos comprobatórios das operações realizadas e em relação àquelas cujas provas não foram juntadas ao processo, os valores correspondentes foram excluídos das correspondentes exigências.

Discordo quanto à alegação de que não sendo o preposto fiscal habilitado no CRC – Conselho Regional de Contabilidade –, na categoria de contador, não poderia lavrar autos de infração, notificações fiscais, efetuar lançamentos de tributos ou contribuições, quando baseados em trabalhos de auditoria ou perícia contábil e que, por conseguinte, os atos praticados seriam nulos. Ressalto que o art. 107, §§ 1º e 2º do Código Tributário do Estado da Bahia, estabelece que a função fiscalizadora deve ser exercida pelos Auditores Fiscais, cargo ocupado pela autuante, os quais possuem competência para lavrar Autos de Infração para exigência de tributos, acréscimos e multas, sendo regulamentado pelo art. 42 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99. Portanto, como os Auditores Fiscais têm competência para lavrar Autos de Infração, está perfeitamente legal o procedimento por ela adotado, não podendo ser acatada a nulidade suscitada.

No que se refere à argumentação do impugnante de que o Auto de Infração é nulo, sob a assertiva de que não mais exercia atividade comercial, tendo em vista a Certidão de Baixa de Inscrição, ressalto que de acordo com o disposto na Lei Complementar nº. 123/06 - que instituiu o Simples Nacional-, precisamente no seu artigo 9º, §§ 4º e 5º, que tanto a constituição como a extinção (baixa) das microempresas passaram a ter um tratamento simplificado, conforme abaixo reproduzido:

“Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

(...)

§ 4º A baixa referida no § 3º deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores.

§ 5º A solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.”

Conforme se verifica da leitura desse dispositivo legal, a baixa d posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuiçõ

decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo impugnante, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados no presente Auto de Infração.

No mérito, observo que o Auto de Infração se refere a oito imputações. Registro que nas apurações atinentes às infrações 01 a 05, considerando o fato de o autuado estar enquadrado no regime SimBahia (microempresa), a autuante, de forma acertada, calculou o imposto pelos mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do artigo 408-S, do RICM/97, com a aplicação da alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº. 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº. 8.413/02.

As infrações 01, 02, 03 e 04 decorreram do resultado de apuração realizada através de roteiro de auditoria de estoques em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2008 a 06/05/2008, estando os demonstrativos correspondentes acostados às fls. 32 a 46. Verifico que os dados constantes no livro Registro de Inventário do contribuinte (fls. 47 a 51) concernentes às mercadorias objeto do levantamento foram devidamente considerados.

Na infração 01 foi exigido o tributo relativo às mercadorias existentes em estoque desacompanhadas da respectiva documentação fiscal de origem, atribuindo ao contribuinte a condição de responsável solidário, por ter adquirido os produtos de forma irregular. Considerando que não constatei nenhuma inconsistência na apuração em tela, esta exigência resta integralmente mantida.

Já na infração 02, como foram apuradas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, foi exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso aquela referente às operações de entrada, com base na presunção legal de que o contribuinte efetuara os pagamentos dessas entradas com os recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas. Ressalto que neste caso as mercadorias não mais se encontravam em estoque e tendo em vista que não vislumbrei nenhuma falha no procedimento fiscal, mantenho a exigência na íntegra.

As infrações 03 e 04 se referiram a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que tinham sido adquiridas pelo autuado desacompanhadas de documentação fiscal, deixando, assim, de recolher o ICMS na condição de responsável solidário, assim como o imposto devido por antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido, haja vista que omitira o registro correspondente em sua escrita. Vejo que esses lançamentos se referiram apenas a dois produtos, estando devidamente caracterizados nos autos. Assim sendo, as infrações 03 e 04 ficam mantidas, de acordo com os seus valores originais, tendo em vista que o procedimento fiscal não merece nenhum reparo.

A imputação que se verifica no item 05 da autuação é descrita da seguinte forma: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas.”* Noto que esta exigência teve por base notas fiscais coletadas através do Sistema CFAMT e por meio do Sistema SINTEGRA, neste caso mediante circularização junto aos fornecedores. Verifico que a fiscalização, tendo verificado que o contribuinte deixara de arquivar as aludidas notas fiscais e que também não tinha lançado as informações correspondentes nas respectivas DMES, resolveu utilizar-se da presunção de omissão de receitas anteriores, sob a assertiva de que as mesmas ocorrências em um momento precedente tinham se prestado para mercadorias relativas às notas fiscais em questão.

Algumas considerações se fazem necessárias, na análise desta situação. Em primeiro lugar, através de consulta ao banco de dados do INC/SEFAZ – Informações do Contribuinte –, constato que durante todo o período compreendido pela apuração fiscal, o contribuinte se encontrava enquadrado no regime simplificado de apuração do ICMS, na condição de microempresa.

Vejo que assiste razão ao defendente quando enfatiza que não se encontrava obrigado a escriturar o livro Registro de Entradas, haja vista que de acordo com o art. 408-C do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos, ele se encontrava obrigado a apresentar, anualmente, a declaração do movimento econômico de microempresa e empresa de pequeno porte (DME), assim como a utilizar o livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, neste caso se sua receita bruta fosse superior a R\$30.000,00.

Com base nesse entendimento, o sujeito passivo realmente somente se encontrava obrigado a apresentar à Secretaria da Fazenda, anualmente e através da DME, as informações concernentes às operações efetivadas por seu estabelecimento. Nesta situação, vislumbra-se que nos casos nos quais a fiscalização constata que a microempresa incorreu nessa omissão, isto é, deixou de repassar à SEFAZ, através dos meios próprios (DME) os dados correspondentes às aquisições por ele realizadas, cabe ao preposto fazendário adotar roteiro diverso daquele aplicado no caso da lide, haja vista que as informações são lançadas na DME pelos valores totais anuais, bem como por existir uma multa específica para esse tipo de infração, que corresponde a uma irregularidade de caráter formal, prevista no inciso XII-A do art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Isto significa que a mudança que se faz necessária não pode ser implementada por meio do presente lançamento, tendo em vista que implicaria em mudança no fulcro da autuação e resultaria em lançamento diverso daquele implementado pela fiscalização.

Com base no exposto e tendo em vista que as falhas apontadas resultariam em uma modificação substancial no roteiro de apuração, representando novos valores para a infração em questão, represento à autoridade competente, no sentido de providenciar o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas, nos termos do artigo 21 do RPAF/99.

No que se trata das infrações 06 e 07, noto que se originaram da falta de recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, sendo a primeira em decorrência da condição do contribuinte de microempresa e a segunda devido à sua condição de empresa optante do Simples Nacional.

Com base nos demonstrativos correspondentes, que se encontram acostados às fls. 52 a 56, assim como nas respectivas notas fiscais, verifico que as duas exigências se encontram lastreadas tanto nos documentos fiscais disponibilizados pelo contribuinte, como em notas fiscais coletadas por meio do CFAMT e também do Sintegra.

Quanto às notas fiscais do CFAMT, ressalto que este Conselho de Fazenda já consolidou a jurisprudência no que se refere à aceitação do levantamento fiscal realizado com base no ingresso de mercadorias comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através desse sistema. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação foram todas destinadas ao autuado e se referem a vendas a prazo, elementos estes que reforçam a aceitação das notas fiscais arrecadadas pela fiscalização e utilizadas no levantamento.

No que concerne às notas fiscais do Sintegra, considerando que a 1ª JFJ convertera o processo em diligência, visando a juntada aos autos de provas que dessem substância a esses documentos, haja vista que correspondem às vias fixas colhidas junto aos estabelecimentos fornecedores, foi requerida a juntada das comprovações das operações de compra e colhidas junto aos fornecedores. Verifico que a diligente anex

comprobatórios correspondentes e elaborou novos demonstrativos, com a exclusão dos valores atinentes às notas fiscais para as quais não foi possível trazer ao processo as respectivas provas.

Desta forma, em conformidade com o novo demonstrativo (fls. 259 a 261), as infrações 06 e 07 restam parcialmente caracterizadas, nos respectivos valores de R\$2.186,36 e R\$1.515,69, conforme tabelas abaixo:

INFRAÇÃO 06	
OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO (R\$)
04/2004	44,72
05/2004	63,73
06/2004	107,39
07/2004	197,51
08/2004	71,93
09/2004	87,70
10/2004	129,35
01/2005	7,65
02/2005	21,52
04/2005	11,83
05/2005	120,06
06/2005	39,67
07/2005	127,90
09/2005	64,97
10/2005	238,48
01/2006	412,90
07/2006	50,98
09/2006	14,18
10/2006	52,93
03/2007	246,86
05/2007	41,02
06/2007	33,08
TOTAL	2.186,36

INFRAÇÃO 07	
OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO (R\$)
07/2007	40,75
08/2007	1.418,70
12/2007	56,24
TOTAL	1.515,69

Discordo, entretanto, com a multa sugerida para as infrações 06 e 07, 1 no inciso I, alínea “b”, item 1 do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, que se refer a novembro de 2007, desde quando a multa a ser aplicada deve corres

dos fatos, que se encontra indicada na alínea “f” do inciso II do mesmo artigo e Lei acima citados, e que representa o percentual de 60%, por se referir a hipótese de infração diversa das previstas nessa Lei, importando em descumprimento de obrigação tributária principal. No que concerne ao mês de dezembro de 2007 (infração 07) também tem pertinência a multa de 60%, entretanto com lastro na alínea “d” do inciso II do mesmo artigo e Lei, com a redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.

Cabe registrar que esse entendimento se encontra consubstanciado em recentes decisões deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0255-12/09, do qual transcrevo trecho do voto vencedor, proferido pelo eminente Conselheiro Álvaro Barreto Vieira:

"Dirirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada para a infração 2, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para a citada infração era a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese defendida pelo ilustre representante da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos na infração 2, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Divergindo do entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro relator, não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento da infração 2 não houve dolo. Nas infrações à legislação tributária, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feitas pelo auditor fiscal autuante, que é quem verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do sujeito passivo classificar os seus procedimentos como dolosos ou não dolosos.

Em face do exposto, retifico a multa indicada na infração 2, no percentual de 60%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.”

A exigência fiscal concernente à infração 08 se refere ao recolhimento antecipado em relação às aquisições de mercadorias em outras ur

encontram subordinadas ao regime da antecipação tributária interna, conforme previsão expressa, contida no inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Analizando o demonstrativo acostado pela autuante às fls. 139 e 140, bem como as notas fiscais correspondentes, verifico que em relação a todas as operações de compra levantadas pela fiscalização foi adotado o método de apuração previsto na disposição regulamentar pertinente. Constatado que foram seguidas as orientações constantes do art. 61, inciso I, alínea “a” do RICMS/97, isto é, ao valor da operação foram acrescentados os valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos transferíveis ao adquirente, adicionando ao montante apurado, a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto no Anexo 88 do RICMS/97. Além disso, foram deduzidos os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte. Com base no exposto, mantenho integralmente a infração 08.

No caso da infração 09, que se refere à omissão de entradas de mercadorias no estabelecimento nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DME, quando foi sugerida a aplicação da multa de 5% sobre o valor das mercadorias, os documentos fiscais que lastrearam a imposição tributária foram coletados através dos Sistemas SINTEGRA e CFAMT, bem como foram fornecidos pelo contribuinte.

Também neste caso foram realizados os procedimentos determinados pela 1ª JJF, no que se refere às notas fiscais do Sistema SINTEGRA, mantendo-se o lançamento apenas em relação às notas fiscais cujas operações foram devidamente comprovadas. Deste modo, de acordo com o demonstrativo de fl. 262, esta infração fica mantida de forma parcial, no valor de R\$25.511,73, conforme apresento em seguida:

INFRAÇÃO 09	
OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO (R\$)
12/2003	258,15
12/2004	185,77
12/2005	366,48
12/2006	8.606,22
12/2007	16.095,11
TOTAL	25.511,73

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando totalmente mantidas as infrações 01, 02, 03, 04 e 08, parcialmente caracterizadas as infrações 06, 07 e 09 e nula a infração 05.

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. **206954.0004/08-0**, lavrado contra **C S QUEIROZ**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.664,03**, acrescido da multa de 70% sobre R\$1.558,36, de 60% sobre R\$3.817,09 e de 50% sobre R\$11.288,58, previstas nos incisos III; II, alíneas “d” e “f” e I, alínea “b”, item 1 do art. 42 da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$25.511,73**, prevista no inciso XII-A do mesmo artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGU

JORGE I