

A. I. N° - 206984.0004/08-5
AUTUADO - MENDES AMORIM COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.
AUTUANTE - HUMBERTO LIMA DE OLIVEIRA
ORIGEM - INFAZ V. CONQUISTA
INTERNET 17.11.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0296-05/10

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. Contribuinte elide parcialmente as infrações. Ajuste no procedimento fiscal reduziu o valor devido. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Na infração se exige apenas a diferença do imposto devido por antecipação parcial em cuja apuração foram deduzidos os valores que o autuado recolheu por denúncia espontânea. Reenquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “f”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF. Infração mantida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração mantida. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2008, imputa ao contribuinte o cometimento das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercício de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$17.323,98, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Exercício de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.685,33, acrescido da multa de 70%;
3. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial no valor de R\$1.: 60%, referente às aquisições provenientes de outras unidades da I de comercialização. Período setembro a novembro 2006 e julho 2

4. Multa de R\$ 11.399,06, por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Refere-se a notas fiscais capturadas nos sistemas SINTEGRA/CFAMT.

O autuado impugna o lançamento às folhas 304/305, da seguinte forma:

INFRAÇÃO 1 – que não se aplica, pois se não houve a escrituração fiscal é porque as mercadorias não foram recebidas, com exceção da Nota Fiscal nº 19144 no valor de R\$5.750,00 que está escriturada no livro de registro de entradas nº 01, página 14 da empresa em 02/09/2006.

INFRAÇÃO 2 – que não se aplica, tendo em vista que a mesma é uma consequência da suposta infração 1, a qual a empresa não reconhece.

INFRAÇÃO 3 – que não cabe, neste caso, tendo em vista que o autuado, conforme o próprio autuante informa fez os devidos parcelamentos denunciados espontaneamente, sendo que o mesmo considerou provavelmente como omissão. Igualmente, informa que os créditos decorrentes do parcelamento não foram utilizados até o momento.

INFRAÇÃO 4 – que não se aplica por ser ela decorrente de mercadorias não recebidas e por não ter deixado de registrar qualquer nota fiscal recebida pelo estabelecimento.

Aduz que o autuante também faz menção a levantamento quantitativo de estoques feito no exercício fechado pelos arquivos magnéticos enviados pelo autuado, arquivos estes que foram alterados posteriormente, de acordo com orientação do autuante, que informou que os números anteriores estavam com casas decimais inferiores, ou seja, onde tinha sido informado 0,01 deveria ser 0,10 e como foi procedidas as alterações dos arquivos magnéticos provavelmente deu origem a esta diferença a qual o autuado não concorda.

Na informação fiscal de fls.318/319, o autuante rebate a impugnação da seguinte forma:

INFRAÇÕES 1 e 2 – que são referentes ao levantamento quantitativo de estoques, cujas omissões foram apuradas com base nas informações contidas nos inventários inicial e final, e nos documentos de entradas e saídas informados e apresentados pelo próprio autuado. Portanto, as alegações do contribuinte não podem ser acatadas, pois constam apenas de justificativas sem fundamentos e negativas de cometimento das infrações sem a necessária apresentação de provas.

INFRAÇÃO 3 – que se pode verificar nas planilhas de levantamentos fiscais de antecipações parciais elaboradas pela fiscalização e anexadas ao PAF, que foram deduzidos dos totais apurados os valores pagos através de DAES, inclusive os oriundos dos Parcelamentos nºs 600000.186507-5 e 600000.548407-6, conforme demonstrado nos autos.

INFRAÇÃO 4 – que se baseando na prova apresentada pelo autuado, opina pelo acatamento apenas da alegação quanto ao registro da Nota Fiscal nº 19144 de 05/08/2006, no valor de R\$5.750,00, sobre a qual foi cobrada indevidamente a multa de 10%, pela falta de registro na escrita fiscal, pois foi constatado que o referido documento fora registrado na fl. 14 do livro Registro de Entradas nº 01 do mês de setembro de 2006 e por esse motivo deve ser deduzido da infração o valor de R\$575,00, pelo que anexa novos demonstrativos de apuração do débito.

À fl. 328 consta pedido de diligência para fornecer ao autuado cópia de todos os demonstrativos e papéis de trabalho que o autuante elaborou na ação fiscal, bem como cópia das notas fiscais colhidas no CFAMT e que se encontram nos autos, reabrindo-se o prazo de defesa de trinta dias.

À fl. 331 consta informação de encaminhamento de documentos ao autuado, conforme indicado no pedido de diligência.

Às fls. 341 a 348 o contribuinte volta a se manifestar através de advogado devidamente constituído que, inicialmente, pede que todas as intimações e notificações lhe sejam enviadas. Como preliminar, suscita a nulidade da intimação, por entender cerceado o direito de defesa do contribuinte, com fulcro no art. 46, c/c o art. 8º, §3º, do RPAF, os quais

Diz que a análise conjunta dos dispositivos transcritos leva à conclusão de que, já na intimação acerca da autuação, o contribuinte deve receber os demonstrativos e planilhas inerentes às acusações em meios físico e magnético.

Alega que, no presente caso é absolutamente impraticável a conferência da auditoria de estoque, que envolve dezenas de itens se o acesso foi somente ao meio físico, pois devem vir acompanhados de meio magnético para possibilitar o regular exercício do direito de defesa. Pede a nulidade da intimação e que nova intimação seja efetuada, sendo ofertado ao contribuinte o meio magnético correspondente aos demonstrativos e planilhas já disponibilizados de forma física.

Ainda em preliminar, pede a nulidade da autuação por insegurança na determinação da infração e apuração dos valores das infrações 1 e 2, pois do que foi possível observar nos demonstrativos sintéticos que seguiram com a intimação, a maior parte das omissões aparece em produtos, em relação aos quais não constam lançados os inventários – inicial ou final. Diz que, em 2006 todas as mercadorias não possuem “estoque inicial” e a maior parte não consta com estoque final, o que se constitui num indício de vício na apuração.

A seguir fala que situação quase idêntica acontece em relação ao exercício de 2007, quando a maioria dos itens não possui estoque inicial ou final, pois esse fato não é comum no ramo de bebidas, e que uma investigação detida nos dados utilizados na ação fiscal irá revelar se os estoques foram omitidos. Para tanto, desde já pede, como meio de prova, revisão por fiscal estranho ao feito e posterior juntada de documentos e demonstrativos, posto que, diante das motivações alinhadas na primeira questão prejudicial, não foi possível a conferência dos elementos apresentados com a nova intimação.

No mérito, apelando para sua visão limitada, diz que, quanto às infrações 01 e 02, apenas pode asseverar que os valores lançados não correspondem aos montantes que constam dos demonstrativos sintéticos denominados “DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DAS OMISSÕES”, citando a título de exemplo, como se pode observar às fls. 12 do demonstrativo de 2006, a base de cálculo seria R\$91.755,93, e não R\$101.905,77. Aplicada a redução de base de cálculo de 30%, a base seria R\$64.511,63, que se aplicando a alíquota de 17%, o débito seria R\$10.966,67 e não R\$17.323,96, acrescentando que situação idêntica ocorre na apuração de 2007.

Alega que a constituição do crédito tributário deve seguir critérios previstos em lei, dentre eles a mensuração da base de cálculo, não se podendo fazer adaptações ou projeções nos valores apurados, visando ao atendimento de padrões estipulados pela administração, posto que isto vicia o futuro título executivo. De mais, diz que somente depois de ter acesso aos meios magnéticos poderá realizar conferência das quantidades compradas, vendidas, inventariadas e dos preços médios unitários.

No que tange à infração 3, diz que o Julgador deverá observar se não se está exigindo valor incluído nos parcelamentos citados no Auto de Infração, ainda que, eventualmente, não tenham sido recolhidos. Além disso, tratando-se de fatos relativos a 2006 e julho de 2007, não há falar em “multa por infração”, por ausência de previsão legal que suporte tal pretensão, pois é ilegal a sanção de 60% antes do advento da Lei 10.846/07, não se podendo apelar, sequer, para a omissão da legislação sobre a matéria, nem em interpretação retroativa da “lei nova”, ou extensiva da “lei velha”. Não há que se equiparar a “antecipação parcial” ao instituto da “antecipação tributária”, pois são situações divergentes e que nesse sentido foi a conclusão tirada pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, como se vê no Acórdão CJF Nº 0206-1208 que transcreve.

Em relação à infração 04, embora tenha inicialmente protestado dizendo que os documentos de fls. 288 a 300 (segundas vias de notas fiscais coletadas junto aos emitentes) não servem como meio de prova, pois sequer possuem indícios de que as mercadorias circularam, não se podendo dizer através das mesmas que foram entregues de forma efetiva ao adquirente e em tais situações o CONSEF, conforme Acórdão JJF nº 0010-0409, ent comprovada, conforme indicam os extratos SIGAT de fls. 586 a

Concluindo, protesta pela nulidade da intimação e pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

À fl. 356 consta pedido de diligência para fornecimento de cópia em meio magnético dos papéis de trabalho ao autuado, reabrindo-se o prazo de defesa.

À fl. 358 consta informação de encaminhamento de CD com as cópias dos papéis de trabalho relativos ao levantamento quantitativo de estoque.

Às fls. 363 e 364 o autuado volta aos autos através de seu advogado, reiterando os termos da defesa e demais pronunciamentos ao tempo que observa que os demonstrativos da “auditoria de estoques” ofertados comprovam a precariedade da autuação, especialmente no que tange à apuração da base de cálculo e na aplicação da alíquota, existindo, inclusive, no seu entendimento, vício insanável decorrente da transcrição para o Auto de Infração, de valores divergentes, pois os valores das “omissões” apurados divergem das “bases” transportadas para o lançamento de ofício, o que, entende, acarretará a nulidade do título executivo, caso o CONSEF não acate a alegação na fase administrativa.

Outro ponto que entende revelar a inconsistência da autuação reside na “uniformização” das alíquotas, sem que exista uma correta relação entre o percentual aplicável (17%), os valores totais das “omissões” e as importâncias “devidas”. Além disso, com relação ao exercício de 2007, haveria que abater da exigência os créditos pelas entradas que não teriam sido registradas, em razão da não-cumulatividade do imposto, pois se tratando de fiscalização de “baixa”, a dedução é imprescindível, vez que o contribuinte sequer poderá recuperar, no futuro, a importância pertinente.

Argumenta que as quantidades de entradas, saídas e inventários também merecem retificações, como será comprovado no decorrer da ação, na hipótese de serem superadas as questões prejudiciais suscitadas. De logo, impugna as quantidades e valores lançados na autuação, pedindo, como meio de prova, a posterior juntada de demonstrativos e documentos, dizendo que a defesa, no particular, foi mais uma vez prejudicada, posto que a intimação foi direcionada a endereço residencial do sócio Marcos Lessa, a despeito da representação regular do autuado, que se encontra em processo de baixa.

Entende que, se o prazo de defesa foi “reaberto”, significa que a questão suscitada pela defesa foi considerada e se a defesa apresentada em 18/06/09 foi subscrita por profissional habilitado, cujo endereço consta na procuração, não poderia a intimação, emitida justamente para suprir a falha levantada pelo advogado, ser enviada para endereço diverso. Diz que esse procedimento fez com que o prazo efetivo para análise da auditoria ficasse resumido a poucos dias, pois o sócio somente teve acesso aos documentos no dia 30/09/09, com o que entende justificada a ausência, nesta oportunidade, de demonstrações contrapostas.

Concluindo, ratifica os termos da defesa e demais pronunciamentos e novamente pede revisão fiscal por fiscal estranho ao feito ao tempo que protesta pela nulidade ou improcedência da autuação.

À fl. 367 consta novo pedido de diligência com as determinações abaixo:

“Para melhor elucidação da lide e em satisfação aos princípios da ampla defesa, do contraditório, da informalidade e da verdade material, em pauta suplementar esta 1ª JJF decidiu retornar este PAF em diligência para as seguintes providências:

Autuante:

- a) Fornecer ao autuado, encaminhando-se ao procurador da empresa no endereço informado no documento habilitador de fl. 349, cópia dos demonstrativos e papéis de trabalho que elaborou na ação fiscal, inclusive em meio magnético (os quais indica na fl.331), e das notas fiscais colhidas no CFAMT e que se encontram nos autos, reabrindo-se o prazo de defesa (30 dias);*
- b) Transcorrido o novo prazo estipulado para Defesa, havendo ou prestar nova Informação Fiscal nos termos do parágrafo 6º do art. 1º, as considerações do Impugnante nas manifestações de fls. 341 a 343 demonstrativo, se for o caso.*

Às fls. 371 a 374 constam comprovações da providência solicitada no item “a” do pedido de diligência.

Às fls. 376 a 383 o autuado se manifesta através do procurador repetindo os termos da manifestação anterior e acrescenta o seguinte:

a) que feita uma avaliação mais criteriosa do lançamento, a inconsistência e ineficácia ficam patentes e que, a título de exemplos, constata o seguinte:

- 1º) os arquivos magnéticos utilizados para recontagem do estoque apresentam números diferentes dos constantes na contagem feita pelo fisco, para embasar o Auto de Infração;
- 2º) aponta diversas distorções nas informações magnéticas as quais especifica nas fls. 377 a 382, dizendo que elas devem ser observadas para fins de conferência do levantamento quantitativo do estoque.

Às fls. 561 a 563, consta a Informação fiscal solicitada em função da manifestação do autuado onde o autuante expressa que dos argumentos apresentados nas vezes em que se manifestou no processo tentando impugnar os lançamentos fiscais contidos no auto de infração, especialmente os constantes das folhas números 341 a 348, 363 e 364 e 376 a 384 do processo, além do pedido para encaminhamento, em papel e meio magnético, de cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização para o endereço dos profissionais habilitados no PAF, o que realmente mereceu atenção foi quanto ao levantamento quantitativo de estoque, conforme abaixo informado:

- a) No transcorrer da fiscalização verificou, mediante confronto com os documentos fiscais, que algumas quantidades informadas nos arquivos magnéticos estavam divididas por dez, especialmente no registro 60R (item de cupons fiscal). Não sendo possível localizar, naquela oportunidade, os sócios da empresa, comunicou o fato ao contador e ele juntamente com a empresa responsável pelo CPD providenciaram a regularização e forneceu novos arquivos, neste aspecto, devidamente corrigidos, o que proporcionou o desenvolvimento dos trabalhos;
- b) Quanto aos inventários, inicial e final, acatou as quantidades escrituradas no respectivo livro conforme disposto nas folhas 178 a 192, de acordo com o que preceitua o regulamento do ICMS/97. Sendo assim, as questões relativas aos inventários e a divisão das quantidades por dez foram devidamente saneadas durante realização da fiscalização;
- c) Após a análise das incorreções apontadas pelo contribuinte e uma verificação mais detalhada no levantamento de estoques, foram feitas as seguintes correções:

Exercício de 2006:

- 1) Foram incluídas as saídas através de cupons fiscais efetuadas no mês de junho, não constantes no levantamento anterior, conforme demonstrativo das folhas número 558 do PAF;
- 2) Foram excluídas as notas fiscais de entradas número 363367 e 36236 em razão da não existência das mesmas, sendo lançamentos em duplicidade das notas fiscais números 36337 e 36263 do mês de agosto, escrituradas na página número 11 do LRE constante da folha número 206 do processo. Com isso, regularizou-se a situação dos produtos erroneamente movimentados através das notas excluídas, especialmente os citados pela defesa, a exemplo dos códigos 689 e 1564;
- 3) Quanto aos produtos 1652 e 3038, citados na defesa, e conforme informado anteriormente, as quantidades lançadas no levantamento de estoques estão de acordo com o livro registro de inventário apresentado, cujas cópias estão dispostas nas folhas número 178 a 192 do processo;
- 4) Quanto ao produto 1569 foram feitas as correções com a inclusão de 6 unidades saídas através de cupons fiscais no mês de junho;
- 5) Quanto à saída de 288 unidades através da nota fiscal número 59 citada na defesa, informa que a mesma consta lançada, não em agosto, e sim em setembro não no resultado apurado.

Exercício de 2007:

- 1) No exercício de 2007 houve, a partir do mês de fevereiro, uma mudança de código dos produtos, os quais, além da mudança de número, foram acrescidos de zeros à esquerda. Aproveitou a oportunidade e fez o devido relacionamento unificando todos os produtos iguais que foram movimentados no exercício com códigos diferentes, juntando as quantidades aos seus respectivos novos códigos, permanecendo com o código antigo apenas alguns produtos que não apresentaram mudança de código. Dentre os produtos selecionados para o levantamento cita, para esclarecimento, alguns que não apresentaram duplicidade de códigos: 1449, 1690, 3058, 3251, 3437 e 924. Com essa providência foram regularizados todos os produtos arrolados no levantamento que sofreram mudanças de códigos no exercício, a exemplo dos citados na defesa;
- 2) No transcorrer da correção das inconsistências apuradas nos arquivos magnéticos, lançou também as quantidades saídas, não lançadas anteriormente, relativas às seguintes notas fiscais emitidas no mês de janeiro: 215, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 228, 229, 230, 231, 232, 234, 238, 239, 241 e 243, conforme demonstrativo anexo às folhas número 560 do PAF;
- 3) Sobre os novos valores de base de cálculo da infração número 04.05.05, por se tratar de presunção de saídas anteriores, foi aplicado o índice de proporcionalidade determinado na Portaria nº 56/2007, utilizando-se como base para o cálculo do índice os valores declarados na DMA consolidada do exercício, conforme planilha anexa às folhas número 551 do PAF.

Após a correção das inconsistências acima relatadas e, considerando-se os valores da informação fiscal anterior, o novo demonstrativo do débito do Auto de Infração resultou na configuração e valores históricos seguintes:

Infração 01 (04.05.02)	R\$ 11.599,18	- ocor: 31/12/2006	venc: 09/01/2007	multa	70%
Infração 04.05.03	R\$ 50,00	- ocor.: 31/12/2006	venc: 09/01/2007	multa	fixa
Infração 02 (02) 04.05.05	R\$ 3.497,52	- ocor: 31/12/2007	venc: 09/01/2008	multa	70%
Infração 03 (07.15.02)	R\$ 1.019,81	- ocor: 30/09/2006	venc: 25/10/2006	multa	60%
	R\$ 171,07	- ocor: 31/10/2006	venc: 25/11/2006	multa	60%
	R\$ 100,03	- ocor: 30/11/2006	venc: 25/12/2006	multa	60%
	R\$ 221,78	- ocor: 30/07/2007	venc: 25/08/2007	multa	60%
Infração 04 (16.01.01)	R\$ 45,79	ocor 31/12/2007	venc: 31/12/2007	s/BC	10%
	R\$ 289,12	- ocor: 31/07/2006	venc: 31/07/2006	s/BC	10%
	R\$ 9.568,10	- ocor: 31/08/2006	venc: 31/08/2006	s/BC	10%
	R\$ 623,67	- ocor: 30/11/2006	venc: 30/11/2006	s/BC	10%
	R\$ 176,00	- ocor: 31/01/2007	venc: 31/01/2007	s/BC	10%
	R\$ 121,38	- ocor: 30/11/2007	venc 30/11/2007	s/BC	10%

Total geral: R\$ 27.483,45

Em relação ao ajuste no levantamento quantitativo de estoque, observa que foi constatada, também, omissão de saídas em valor inferior à omissão de entrada, conforme demonstrativo anexo as folhas número 507 do PAF, relativo ao seguinte período: 01/01/2007 a 31/12/2007, não sendo este, contudo, objeto de cobrança nesta oportunidade.

Concluindo, diz ter deixado de considerar as alegações do contribuinte com relação às demais infrações, por serem incabíveis e, em razão das mesmas (infrações) estarem dispostas de maneira consubstanciada no processo, contendo todos os documentos e informações necessárias para a devida comprovação.

Em razão das correções das inconsistências levadas a efeito no levantamento quantitativo de estoque, os novos demonstrativos elaborados foram anexados ao processo e cópias dos mesmos encaminhadas ao contribuinte, para o endereço requerido constante nas folhas números 349 e 371 do PAF, em papel e em meio magnético, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo, conforme determina o parágrafo 1º do Art. 18 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999.

Às fls. 568 e 569, o autuado volta a se manifestar basicamente repisando a manifestação de fls. 362 e 364, e pede a nulidade da intimação e reabertura do prazo de demonstrativos” são elementos imprescindíveis à formação do PAI

46, do RPAF, compor a intimação para a apresentação da impu

concessão do exíguo prazo de 10 dias macula a ação, gerando cerceamento do direito de defesa, pelo que pede seja determinada a reabertura do prazo de defesa.

Conforme fls. 578 e 579, os autos foram novamente baixados em diligência com os seguintes pedidos:

Autuante:

a) Esclarecer como se compõe os valores da infração 03 (recolhimento a menor de ICMS antecipação parcial) já que no descritivo do Auto de Infração fala que foram considerados como pagos os valores da antecipação parcial não recolhidos tempestivamente, porém, parcelados através das denúncias espontâneas nº 600000.1865/07-5 e 600000.5484/07-6, pois os demonstrativos de fls. 272 a 275 que se referem a essa infração contemplam como abatidos os valores recolhidos através dos DAE's de fls. 269, 270 e 271 e o valor de R\$907,73, cujo DAE não está nos autos.

Ademais, as denúncias citadas (fls. 280, 281, 285 e 286), além de conterem valores totais maiores que os expostos nos demonstrativos da infração 03, contemplam ICMS de diversas origens

Também esclarecer o que significa os demonstrativos de fls. 276 e 282.

b) Atender ao item “b” do pedido de diligência de fl. 367 incluindo abordagem acerca da manifestação defensiva de fls. 376 a 383, inclusive se pronunciando sobre o ponto 09 da manifestação defensiva de fl. 345.

Atendendo à diligência, às fls. 581 a 583, o autuante prestou a seguinte informação:

a) Quanto à alínea “a” do pedido de diligência:

Diz que na composição dos valores da infração 3 foram considerados os valores pagos com DAE's e o montante dos valores mensais de antecipação parcial parcelado através das denúncias espontâneas citadas no auto de infração.

Como o autuado estava “ativo” na data da lavratura do Auto de Infração (3006/2008) e recolhia os valores estabelecidos para cada parcela dos parcelamentos, considerou nos demonstrativos de apuração da antecipação parcial (fls. 272 a 275), para fins de dedução do valor devido apurado nos levantamentos, os valores totais mensais da antecipação parcial (cod. 2175) parcelados e declarados nos demonstrativos do débito das denúncias espontâneas constantes das fls. 279 e 280, 284 e 285, que agora grifou em amarelo, os quais originaram os demonstrativos de fls. 276, 277 e 282, compostos de duas tabelas. Na primeira constam os valores mensais e totais das antecipações parciais devidas, apuradas e denunciadas espontaneamente pelo contribuinte, de acordo com os valores constantes do demonstrativo de débito das fls. 279 e 280, 284 e 285 (marcadas em amarelo). Na segunda tabela, a título de ilustração, consta uma simulação dos valores mensais de cada parcela do débito (antecipação parcial, cod. 2175), encontradas após divisão do valor total do débito apurado na primeira tabela, pelo número de parcelas (39 e 29), incluindo a inicial.

Na apuração da antecipação parcial dos exercícios fiscalizados (2006 e 2007), diz que, apenas nos meses setembro, outubro e novembro de 2006 e julho de 2007 foram detectados valores pagos com DAE's (setembro, outubro e novembro de 2006) ou parcelado (julho 2007), inferiores aos apurados pela fiscalização, o que foi objeto da infração 03, conforme demonstrativos fls. 272 a 275.

Esclarece que não consta DAE do valor de R\$907,73, deduzido do valor apurado no levantamento fiscal da antecipação parcial do mês de julho de 2007 (fl. 275), em razão de se referir ao valor principal da antecipação parcial apurado no referido mês pelo contribuinte, incluído, entre outros, no valor total parcelado em uma das denúncias espontâneas.

b) Quanto à alínea “b” da diligência:

Diz que o item “b” do pedido de diligência de fl. 367 foi atendido dentro do que era possível, de acordo com o descrito na informação fiscal de fls. 561 a 563, inclusive, com o encaminhamento de cópias dos novos demonstrativos ao contribuinte (fls. 386 a 560) corrigindo incorreções dos originais apontadas na defesa (fls. 376 a 383).

Com relação ao item 09 da manifestação defensiva de fl. 345, esclarece que existem dois sistemas corporativos da SEFAZ, o SAFA e o SEAI. O primeiro é responsável pela fiscalização e apura as infrações e o segundo emite o auto de infração.

Diz que as infrações apuradas no SAFA são transferidas para o SEAI para compor o Auto de Infração e quando existem alíquotas diferentes de 17%, automaticamente altera a base de cálculo de cálculo convencionada no SEAI que é relativa à alíquota de 17%, contudo não altera o valor do imposto devido, como se pode observar na infração 1 (04.05.02), cujo valor do imposto lançado no Auto de Infração coincide com o apurado, citando como exemplo o demonstrativo do SAF da fl. 130, cujo valor do imposto (R\$17.323,98) é rigorosamente igual ao da infração correspondente no auto.

Quanto ao benefício de redução de base de cálculo concedido a alguns produtos, os percentuais de redução, no caso da maioria dos produtos comercializados (bebidas, 30%), são incluídos, no transcorrer da fiscalização, no campo “Complemento dos Dados de Mercadorias” no sistema SAFA, antes do cálculo das infrações, de modo que o valor total do imposto apurado sobre uma base de cálculo já reduzida, conforme pode ser observado nos demonstrativos Auditoria de Estoques fls. 122 a 130, 499 a 506 e 556 e 557, nos casos, apenas omissões de saídas de mercadorias tributadas indicadas com o código 04-05-02 (infração 1), uma vez que, o benefício de redução, neste caso, só é concedido nas saídas das mercadorias, com o que afirma não ter sentido o item 09 da defesa (fl.345) em razão de não causar prejuízo ao contribuinte.

Entende não haver cerceamento de defesa e a correção das inconsistências verificadas na fiscalização, em especial nos levantamentos quantitativos de estoques, foram realizadas e esclarecidas nas informações apresentadas, destacando a constante das fls. 561 a 563 do PAF.

À fl. 586, consta extrato SIGAT indicando pagamento vinculado a este Auto de Infração e relativo à infração 4.

VOTO

Antes de adentrar pela análise de mérito do lançamento devo apreciar as questões preliminares suscitadas.

Em relação ao cerceamento de defesa por falta de entrega dos papéis de trabalho que se encontram nos autos em meio magnético, registro a pertinente regularização através de diligências, tendo, inclusive o representante legal do contribuinte declinado na fl. 568 que os demonstrativos foram recebidos em meios físico e magnético, não havendo mais necessidade de se ofertar novas cópias.

Quanto à alegada insegurança na determinação da infração e apuração dos valores das infrações 1 e 2, não a vejo configurada nos autos, pois do exame de suas peças, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, com a entrega ao sujeito passivo dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme dito no parágrafo anterior, tendo as infrações sido descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, as infrações e o infrator. Foram assegurados ao autuado todos os direitos processuais, tendo ele iniciado o contraditório exercendo o seu direito de ampla defesa, apresentando larga impugnação, sem qualquer reserva, demonstrando conhecer os fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro do devido processo legal.

Constato que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, considerando que estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, bem como expressos os dispositivos legais infringidos e relativos a cada situação, não estando presentes nos autos nenhum dos motivos de nulidades elencados na legislação enquadráveis nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA, e, por isso, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.

Com fundamento nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 147 do RPAF/BA, solicitação de revisão fiscal objeto de pedido de diligência, te

suficientes para a formação de minha convicção os elementos

Created with

objetivo verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Ultrapassadas as questões preliminares passo a apreciar o mérito do lançamento tributário de ofício.

O mérito das infrações 1 e 2 foi atacado especificadamente pelo Impugnante na manifestação de fls. 376 a 383 que foi rebatida pelo autuante na Informação Fiscal de fl. 561 a 563, que, em razão de acolhimento de parte das alegações defensivas, ajustou o levantamento quantitativo conforme os demonstrativos de fls. 386 a 560, os quais foram entregues ao autuado em 13/04/2010, inclusive em meio magnético, conforme comprovam os documentos de fls. 565 e 566, bem como declaração do Impugnante à fl. 568.

Vejo que do pontuado protesto defensivo de fls. 376 a 383, o autuante refez o levantamento quantitativo relativo às infrações 1 e 2 produzindo os demonstrativos de fls. 386 a 554 com mídia magnética constando à fl. 564, cujas cópias foram disponibilizadas ao Impugnante, ajustando os valores devidos nas infrações para R\$11.599,18 e R\$3.497,52, respectivamente.

Analisando os demonstrativos constato o seguinte:

- a) Que as divergências relativas às quantidades informadas nos arquivos magnéticos referentes à divisão por dez, especialmente no registro 60R (item de cupons fiscal), foram observadas no arquivo originalmente fornecido pelo contribuinte, e foram regularizadas pela própria empresa nos novos arquivos que forneceu, os quais foram a fonte de dados do levantamento fiscal;
- b) Quanto aos inventários, inicial e final, o autuante acatou as quantidades escrituradas no respectivo livro conforme disposto nas folhas 178 a 192.

Sendo assim, as questões relativas aos inventários e a divisão das quantidades por dez foram saneadas no curso da fiscalização.

Das divergências pontuadas pelo Impugnante na manifestação de fls. 376 a 383, o autuante ajustou o levantamento quantitativo na seguinte forma:

Exercício de 2006:

- 1) Foram incluídas as saídas através de cupons fiscais efetuadas no mês de junho, não constantes no levantamento anterior, conforme demonstrativo das folhas número 558 do PAF;
- 2) Foram excluídas as notas fiscais de entradas número 363367 e 36236 em razão da não existência das mesmas, sendo lançamentos em duplicidade das notas fiscais números 36337 e 36263 do mês de agosto, escrituradas na página número 11 do LRE constante da folha número 206 do processo.

Com isso, se regularizou a situação dos produtos erroneamente movimentados através das notas excluídas, especialmente os citados pela defesa a exemplo dos códigos 689 e 1564.

- 3) Quanto aos produtos 1652 e 3038, citados na defesa, vejo que as quantidades lançadas no levantamento de estoques estão de acordo com o livro registro de inventário apresentado, cujas cópias estão dispostas nas fls. 178 a 192 do processo;
- 4) Produto 1569: foram feitas as correções com a inclusão de 06 unidades saídas através de cupons fiscais no mês de junho;
- 5) Quanto à saída de 288 unidades através da nota fiscal número 59, citada na defesa, vejo que a mesma consta lançada, não em agosto, e sim em setembro, não havendo, portanto, alteração no resultado apurado.

Exercício de 2007:

- 6) No exercício de 2007 em face de mudança de código dos produtos quantitativo, os quais, além da mudança de número, foram acrescidos, o autuante fez relacionamento unificando todos os produtos iguais

exercício com códigos diferentes, juntando as quantidades nos novos códigos respectivos, permanecendo com o código antigo apenas alguns produtos que não apresentaram mudança de código. Dentre os produtos selecionados para o levantamento estão alguns que não apresentaram duplicidade de códigos como: 1449, 1690, 3058, 3251, 3437 e 924.

Com essa providência foram regularizados os produtos arrolados no levantamento que sofreram mudanças de códigos no exercício, a exemplo dos citados na defesa.

- 7) Lançou também as quantidades saídas, não lançadas anteriormente, relativas às seguintes notas fiscais emitidas no mês de janeiro: 215, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 228, 229, 230, 231, 232, 234, 238, 239, 241 e 243, conforme demonstrativo anexo as folhas número 560 do PAF;
- 8) Sobre os novos valores de base de cálculo da infração 2 (04.05.05), por se tratar de presunção de saídas anteriores, foi aplicado o índice de proporcionalidade, conforme orientado na Portaria nº 56/2007, utilizando-se como base para o cálculo do índice os valores declarados na DMA consolidada do exercício, conforme planilha de fl. 551, do PAF.

Os demais itens específicos que o Impugnante detalha como irregularidades na manifestação de fls. 376 a 383 não foram objeto de acolhimento nos novos demonstrativos relativos ao levantamento quantitativo de estoques elaborados pelo autuante por ocasião da Informação Fiscal (fls. 561 a 563), do qual decorrem os valores ajustados das infrações 1 e 2.

As divergências de números das bases de cálculo constantes dos demonstrativos para as constantes do Auto de Infração, bem como a uniformização de alíquotas, explicam-se por decorrerem da utilização na fiscalização dos dois sistemas corporativos da SEFAZ, o SAFA e o SEAI. O primeiro executa os roteiros de fiscalização e apura as infrações e o segundo emite ao auto de infração.

As infrações apuradas no SAFA são transferidas para o SEAI para compor o Auto de Infração e quando existem alíquotas diferentes de 17%, automaticamente o SEAI altera a base de cálculo que nele se acha convencionada que é relativa à alíquota de 17%. Contudo, este ajuste automático não implica em alteração do valor do imposto devido, como se pode observar na infração 1, cujo valor do imposto lançado no Auto de Infração coincide com o apurado (demonstrativo do SAF da fl. 130), cujo valor do imposto (R\$17.323,98) é rigorosamente igual ao da infração correspondente no Auto de Infração.

Também, constato nesta lide, que intimado para conhecer os ajustes feitos no procedimento fiscal do levantamento quantitativo realizados pelo autuante, conforme Informação Fiscal de fls. 561 a 563, tendo recebidos cópias dos papéis de trabalho, inclusive em meio magnético, com abertura de prazo para, querendo, se manifestar acerca dos novos valores apurados nas infrações 1 e 2 em função do ajuste no levantamento quantitativo, o autuado apenas se manifestou alegando cerceamento de direito de defesa em razão da concessão de prazo de 10 (dez) dias que entendeu ser exíguo para ofertar pronunciamento, oportunidade que pediu a reabertura do prazo de defesa, que, de plano indefiro pelas seguintes razões: a) para o caso em apreço, o prazo concedido é o estabelecido pelo §1º do art. 18 do RPAF; b) independentemente de reabertura de prazo para defesa, os incisos II e III do § 5º do art. 123 do RPAF, permitem que o contribuinte traga aos autos a qualquer tempo novos elementos de prova com fins de elidir a acusação fiscal; c) desde 22/04/2010, data em que recebeu os demonstrativos elaborados pelo autuante, inclusive em meio magnético, o Impugnante dispunha de todos os elementos para contrastar, se fosse o caso, os novos valores apurados nas infrações, mas não trouxe aos autos qualquer elemento de prova em contraposição aos novos valores apurados.

Assim, com fundamento nos arts. 140 e 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, acolho como certos os novos valores apurados para as infrações 1 e 2, quais sejam, **R\$11.599,18** e **R\$3.497,52**, respectivamente, conforme demonstrativos de fls. 386 a 554, pois além do contrário não defluir do conjunto das provas, o contribuinte não trouxe aos autos fatos controversos com elementos que, caso existam, poder ou que apenas ele pode demonstrar.

Em relação à infração 3, a informação do autuante de fls. 581 a 583, decorrente da diligência de fls. 578/579, muito bem esclarece que do valor do imposto devido por antecipação parcial apurado, foram deduzidos os que o autuado recolheu por denúncia espontânea, inclusive o valor de R\$907,73 que se refere à parcela inicial do valor denunciado relativo ao mês de julho/07, exigindo-se apenas as diferenças entre o valor apurado como devido na ação fiscal e o recolhido pelo contribuinte, conforme os demonstrativos de fls. 272 a 275, não cabendo aqui o questionamento do Impugnante de que nessa infração se estaria também exigindo valores pertencentes às denúncias espontâneas, pelo que é totalmente subsistente devendo, portanto, ser mantida no valor original.

Entretanto, em relação à questão concernente à multa levantada pelo impugnante necessária se faz a análise que passo a fazer.

A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descortinando a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de reenquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão 0233-02/08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

"d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;"

Como se ver, de fato, à época dos fatos geradores a norma da multa não previa a especificação para o caso de “antecipação parcial” previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores. A norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “F”, que

aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o reenquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando ao devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia, esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, reenquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF/99, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco, ainda, que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se, ao caso, outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão-somente a capitulação legal do fato infracional, com o reenquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

No que se refere à infração 4, constato sua procedência, pois, embora, inicialmente o contribuinte a tenha impugnado, ele próprio atestou sua subsistência com seu integral pagamento.

Assim, por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencto	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
Infração 01					
31/12/2006	09/01/2007	68.230,47	17	70	11.599,18
Total Infração					11.599,18
INFRAÇÃO 02					
31/12/2007	09/01/2008	20.573,65	17	70	3.497,52
Total Infração					
Infração 03					
30/09/2006	25/10/2006	5.998,88	17		
31/10/2006	25/11/2006	1.006,29	17		

30/11/2006	25/12/2006	588,41	17	60	100,03
31/07/2007	25/08/2007	1.304,59	17	60	221,78
Total Infração					1.512,69
Infração 04					
31/12/2007	31/12/2007			10	45,79
31/07/2006	31/07/2006			10	289,12
31/08/2006	31/08/2006			10	10.143,10
30/11/2006	31/01/2007			10	623,68
31/01/2007	31/01/2007			10	176,00
30/11/2007	30/11/2007			10	121,38
Total Infração					11.399,08
TOTAL GERAL					28.008,47

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206984.0004/08-5**, lavrado contra **MENDES AMORIM COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.609,39**, acrescido das multas de 70% sobre R\$15.096,70 e 60% sobre R\$1.512,69, previstas no artigo 42, incisos III e II, “I”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$11.399,08**, prevista no inciso IX e no mesmo artigo e lei supracitados, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR