

**PROCESSO** - A. I. Nº 293259.0103/08-0  
**RECORRENTE** - PORTO MIX COMÉRCIO DISTRIBUIDORA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0341-03/08  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 05/05/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0079-12/11

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL – UTILIZAÇÃO A MAIS** Restou comprovado que a empresa, quando do lançamento dos créditos fiscais relativos ao pagamento da antecipação parcial utilizou estes créditos em valor superior ao permitido. Infração subsistente. **2. ARQUIVO MAGNÉTICO. a) FALTA DE ENTREGA. CONTRIBUINTE REGULARMENTE INTIMADO. MULTA.** A legislação prevê aplicação de multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos, ou em decorrência de sua apresentação com informações divergentes dos documentos fiscais correspondentes ou omissão de dados. **b) APRESENTAÇÃO DO ARQUIVO MAGNÉTICO SEM A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES. MULTAS.** De acordo com o RICMS o contribuinte que utiliza o sistema de processamento de dados para emissão de documentos fiscais, está obrigado a apresentar o arquivo magnético contendo a totalidade das operações. O autuado não apresentou a totalidade das operações, restando inconsistente o arquivo apresentado. Restou comprovado que o autuado não atende às exigências do Decreto nº 9.426/05 para dispensa de apresentação dos arquivos magnéticos, pois é usuário de SEPD, emite nota fiscal, escritura livros fiscais e emite cupom fiscal. Infrações subsistentes. **3. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Após diligência saneadora a infração restou parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto ao item 1.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 31/03/2008, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. Utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação, sendo exigido o valor de R\$32.839,69 e aplicada a multa de 60%.

2. Forneceu informações através de arquivos magnéticos, exigidos na legislação tributária estadual, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, sendo aplicada a multa no valor de R\$44.228,73, limitada a 1% do valor das saídas do estabelecimento em cada mês no período apurado de janeiro a setembro de 2005.
3. Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, sendo aplicada a multa de 1%, que resultou na exigência do valor de R\$109.331,54, no período apurado de outubro de 2005 a dezembro de 2006.
4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, sendo exigido o valor de R\$24.593,53 e aplicada a multa de 70%.

A 3ª JJF, após indicar todas as infrações constatadas no presente PAF e relatar os argumentos do impugnante e do fiscal autuante em relação à infração 1, a julga procedente através da seguinte Decisão:

*Da análise dos elementos constantes dos autos, relativos a essa infração, verifico que as diferenças apuradas pela fiscalização e discriminadas nos demonstrativos que fundamentam essa infração restaram devidamente comprovadas, portanto, a simples alegação da defesa de que teve alguns de seus documentos de arrecadação extraviados é insuficiente para elidir a infração. Ademais a referida alegação em nada afetou o levantamento fiscal, vez que os recolhimentos considerados pelo autuante foram, justamente, obtidos no sistema de arrecadação da SEFAZ, o que significa dizer, que os recolhimentos efetivamente realizados pelo autuado e ingressados na arrecadação foram considerados. Portanto, não tendo o autuado carreado aos autos comprovação alguma de sua alegação para de forma inequívoca contraditar o levantamento fiscal, considero caracterizada a infração 01 do Auto de Infração.*

Após descrever as infrações 2 e 3 e informar de que o autuado apenas invocou tão-somente a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, com o entendimento de que se enquadrava nas disposições do Decreto 9.426/2005, assim decide:

*Portanto não procede a alegação de que o autuado apenas utiliza o Sistema de Processamento de Dados para emitir cupom fiscal, pois o autuado além de possuir autorização, de fato emite nota fiscal por processamento de dados, conforme prova o documento à fl. 76 - nota fiscal de nº 19.704 emitida pelo autuado, bem como escritura livros fiscais por processamento de dados, fls. 62 a 75. Por isso concluo que o autuado é usuário de SEPD, emite nota fiscal, e livros fiscais e cupom fiscal. Não se enquadrando, portanto nos requisitos de dispensa exigidos pelo decreto.*

*Como se depreende da transcrição do aludido dispositivo legal que não dispensou os contribuintes que emitem nota fiscal por processamento de dados.*

.....

*Agiu, portanto, corretamente o autuante quando exigiu a multa em consonância com o descumprimento da obrigação acessória.*

*Por tudo isso, por entender que é descabida aplicação do aludido decreto ao presente caso, tendo em vista que restou comprovado nos autos que o autuado não atende às exigência nele contidas para a dispensa de entrega dos arquivos magnético no período fiscalizado, considero subsistentes as infrações 02 e 03.*

No que diz respeito à infração 4, a Decisão teve o seguinte teor:

.....

*Ressalto que considero as provas constantes dos autos suficientes de que tais mercadorias foram enviadas e, por conseguinte, foram entregues, pois se tratam de vias das notas fiscais consignando número do pedido, número da duplicata mercantil, dados do transportador e todos os dados cadastrais do autuado na condição de adquirente dos produtos, emitidas por fornecedores contumazes e consignando mercadorias condizentes com seu ramo de atividade comercial.*

*Assim, entendo que a destituição dessas provas, devidamente coligidas nos autos, somente pode ocorrer com contraprova do próprio contribuinte. Aliás, esse tem sido o entendimento do CONSEF, consoante reiteradas decisões, a exemplo os Acórdãos CJF, 094-12/07, 105-11/07 e 199-11/07, nos quais consideram como comprovação da aquisição e entradas das mercadorias no estabelecimento, as notas fiscais constando os dados cadastrais do destinatário e capturadas pelo CFAMT nos postos fiscais, ou seja, no trajeto para o estabelecimento do contribuinte.*

*Em relação à pretensão do autuado relativa ao direito de utilizar os créditos constantes das notas fiscais em questão, verifico que não é cabível, tendo em vista que a exigência fiscal não decorreu das operações lastreadas*

*nas aludidas notas fiscais, e sim, na omissão de receitas oriunda do fato de não terem sido elas devidamente registradas. Portanto, no presente caso, não há que se falar, em utilização do crédito constantes das notas fiscais e muito menos em ofensa ao princípio da cumulatividade do ICMS. Entretanto, recolhendo o débito apurado no presente Auto de Infração, poderá o autuado, consoante previsão estatuída no art. 101 do RICMS-BA/97, utilizar os referidos créditos devidamente escriturados.*

*Quanto à alegação de forma superficial, subjetiva e sem qualquer comprovação aduzido pelo autuado de que por se tratar de “estabelecimento com regime de substituição antecipada” é impossível aplicar-se a presunção, ora em lide, e que, por isso a autuação é improcedente, contato que caso tivesse carreado aos autos comprovação efetiva da condição alegada poder-se-ia aplicar a proporcionalidade prevista na Portaria nº 56/07. Entretanto, restou inviabilizada a análise dessa matéria, ante a total ausência, nos autos, de elementos comprobatórios da alegação apresentada que estão na posse do próprio contribuinte e poderiam ser colacionados aos autos, conforme estabelece o art. 123 do RPAF/99.*

*Portanto, não tendo o autuado comprovado a improcedência da presunção legal, ora em lide, a teor do art. 4º da Lei nº 7.014/96, e como restou evidenciado nos autos a falta de registro das notas fiscais de entradas, considero subsistente a infração 04.*

*Voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão de 1º Grau, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 124/137). Preliminarmente, afirma ser inconsistente a Decisão recorrida, uma vez que não foram apreciados os seus argumentos de defesa. Diz que tal procedimento é corriqueiro nas JJF's que não estão examinando com seriedade as alegações defensivas, negando, desta forma, o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa. Nesta linha de discussão, diz que o julgador de 1º Grau nem citou, em seu longo relatório, a sua manifestação acerca da informação fiscal prestada pelo autuante. Em consequência deste ato, é forçado reproduzir tal manifestação para que este Colegiado possa reformar integralmente a Decisão recorrida.

Em relação à infração 1, reitera o que disse na sua inicial: houve o extravio dos documentos de arrecadação e que o fisco poderia comprovar os recolhimentos através do seu sistema informatizado. Entretanto, tanto o autuante como o órgão Julgador preferiram, comodamente, manter a autuação, já que não existe interesse na busca da verdade material.

No que concerne à infração 4, pergunta qual o fato conhecido: a suposta falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas ou a existência de notas fiscais no sistema CFAMT ou SINTEGRA? Diz ser necessário que o fisco comprove a efetiva entrada das mercadorias, como ocorre, por exemplo, com um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, o que, além de não ter sido realizado, o autuante se encontrava na posse dos seus livros e documentos fiscais.

Perguntando, novamente, se a simples existência de notas fiscais arrecadadas no trânsito de mercadorias e registradas no sistema SINTEGRA (fato conhecido) seria prova inequívoca da efetiva entrada de mercadorias em seus estabelecimentos, a responde afirmando que não, já que cabe ao Estado comprovar a infração imputada ao sujeito passivo tributário. Citando o tributarista Hugo Brito Machado, entende necessário que o fisco comprove a efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento, pois exigir do contribuinte as provas negativas, se estaria comprometendo o princípio da segurança jurídica.

Continuando com sua argumentação, assim se expressa: *D'outro lado com relação à presunção de que ocorreu omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas não registradas, deve-se enfatizar que a presunção legal é a de que haverá omissão se comprovada a entrada não registrada e não de que se poderá presumir a entrada não registrada. Uma coisa é presumir omissão de saída, diante da falta de registro (isto é legal). Outra coisa é presumir — sem comprovar — a omissão deste registro quando não se sabe se houve ou não a efetiva entrada (e isto é ilegal). O que se pode presumir, pois, é a omissão **de saídas por falta de registro de uma entrada comprovada**; o que não se pode, contudo, é presumir a saída própria falta de registro em face de uma entrada não comprovada. Cabe, portanto, ao Auditor comprovar a efetiva entrada das mercadorias, e não simplesmente presumi-las em face da existência de notas fiscais em que o autuado aparece como destinatária, através de um*

levantamento quantitativo de estoques como de há muito já vem entendendo este egrégio CONSEF, volta a frisar..

Além do mais, continuou, ressaltou como importante de que somente tomou conhecimento da existência das notas fiscais quando da abertura do prazo para defesa e que *o decisório recorrido sequer examinou esses argumentos do recorrente*. Torna a afirmar que nas decisões emanadas do 1º Grau deste Colegiado tem prevalecido uma visão fiscalista, o que compromete a credibilidade dos julgamentos na instância administrativa.

Reafirma, em seguida, de que sem um levantamento quantitativo dos estoques, a presunção, mesmo que legal, não poderá subsistir. Com isto, diz estar reiterando toda a argumentação já desenvolvida na impugnação inicial.

Afirma que a JJF desconsiderou o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não enfrentando os argumentos apresentados, tendo em vista que deixou de conceder o crédito do imposto destacado nas notas fiscais autuadas. Analisando as determinações contidas no § 3º, IV do RICMS/BA, diz que o texto legal jamais afirma que a presunção é de saídas anteriores e, sim, a ocorrência de operações sem pagamento do imposto, ou seja, não fala de saídas e muito menos de saídas anteriores, como entendeu a JJF. Afirma textualmente: *o texto legal pode perfeitamente estar criando a presunção de saídas futuras sem pagamento do imposto, já que em nenhum momento alude que a Presunção é de saídas anteriores*. Portanto, falho e equivocado o argumento do julgador.

E, argumenta, não se pode aqui falar, como fez o relator da JJF, em omissão de receitas, pois receita é somente tributada pelo IR e não pelo ICMS.

Entende necessário o reexame da infração combatida.

Quanto às infrações 2 e 3, diz que o julgador errou, pois está, de fato, enquadrado nas determinações contidas no Decreto nº 9.246, já que obteve autorização, desde 2000, a operar no sistema informatizado. Transcrevendo as determinações do art. 3º do referido decreto, ressalta de que o mesmo utiliza a palavra “utilize” SEPD e não que está “autorizado” a utilizar SEPD, ou seja, o que determina o uso não é a sua autorização e sim a efetiva utilização. Em assim sendo, como utilizava sua autorização apenas para emissão de cupom fiscal estava perfeitamente enquadrado nas determinações do Decreto nº 9.246, no que concerne à dispensa da entrega dos arquivos magnéticos ao fisco estadual. Em seguida, advoga a dispensa integral da multa aplicada, conforme previsão contida no § 6º do art. 915, do RICMS/BA, já que, com a mera irregularidade constatada não existiu nenhuma sonegação ou falta de recolhimento do imposto.

Prosseguindo com seus argumentos, entende que a multa aplicada tem cunho confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal. Nesta linha de raciocínio, debate sobre o não confisco e afirma que cabe ao órgão julgador e ao próprio poder judiciário reduzi-la a níveis compatíveis ou mesmo cancelá-la.

Voltando a contestar a infração 4, diz que o autuante inobservou as determinações da Instrução Normativa nº 56/07, já que explora o ramo de distribuição de produtos alimentícios e afins, sendo que mais de 90% de suas operações são com mercadorias isentas, não tributadas ou tributadas antecipadamente. Assim, entende nula a infração combatida e sem sentido o julgador de 1º Grau não ter aceitado seus argumentos sob a alegação de que não houve provas da situação.

Conclui, requerendo a improcedência ou nulidade da ação fiscal e que seja dado Provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para emissão de Parecer. Diante do argumento da empresa de que comercializa com mercadorias isentas, não tributadas ou enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária, já que explora o ramo de distribuição de produtos alimentícios e afins, esse órgão jurídico solicita a este CONSEF que os autos sejam encaminhados ao autuante ou a fiscal estranho ao feito para apurar o argumento do recorrente, o que foi aceito

(fl. 143).

O processo foi encaminhado à ASTEC/CONSEF para apurar, com base na Instrução Normativa nº 56/2007, qual é o percentual destas mercadorias em relação às operações comerciais realizadas pelo recorrente (fl. 146).

A ASTEC/CONSEF (Parecer nº 034/2010 – fls. 148/150) elaborou demonstrativo da proporcionalidade das entradas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributáveis e mercadorias sujeitas à substituição tributária, a partir das informações coletadas no Sistema da SEFAZ INC – Informações do Contribuinte conforme fls. 151/162 do PAF. Observou que, como nos meses de agosto e outubro de 2005 não houve operações de aquisições e venda de mercadorias (fls. 158/160), considerou as aquisições conforme notas fiscais apensadas às fls. 43 e 44 (08/2005) e 46 a 56 (10/2005). Elaborou novo demonstrativo de débito, apresentando ICMS a ser exigido no montante de R\$20.202,57.

O recorrente foi intimado para tomar conhecimento da diligência realizada, porém a correspondência voltou, sob a alegação de que a empresa não mais se encontrava estabelecida no endereço apresentado à SEFAZ (fl. 164/165). Novamente intimado, desta vez através do seu representante legal, inclusive quem assinou a defesa inicial e o Recurso Voluntário apresentado, o recorrente foi cientificado da diligência (fls. 166/167), permanecendo silente. De igual forma, o autuante foi notificado da referida diligência (fl. 167).

Em Parecer conclusivo (fls. 170/173), a PGE/Profis após análise de todas as peças processuais, discorre sobre as presunções legais e entende que as notas fiscais coletadas junto ao sistema CFAMT e trazidas aos autos fazem prova da circularização das mercadorias em território baiano, além de descreverem as mercadorias comercializadas pelo recorrente. Nesta linha, traz no bojo de seu Parecer decisões reiteradas deste Colegiado e observa de que elas são jurisprudência pacífica deste Colegiado. Entende não merecer guarida a tese recursal de inexistência das operações de compra e venda mercantil, vez que as notas fiscais capturadas pelo CFAMT comprovam a destinação das mercadorias à empresa, prevalecendo, portanto as determinações do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à insubordinação do recorrente quanto aos percentuais de multa aplicados às infrações apuradas, observa de que as mesmas encontram-se capituladas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Com base na diligência da ASTEC/CONSEF opina pelo conhecimento e provimento parcial do Recurso Voluntário interposto.

A procuradora assistente da PGE/PROFIS (fl. 174) acolhe o Parecer exarado pela Procuradora Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, que concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, encaminhando o PAF a este CONSEF para julgamento.

## VOTO

Preliminarmente, ressalto de que não existe qualquer inconsistência na Decisão ora recorrida, pois todos os argumentos de defesa foram analisados. Se não aceitos, não é caso de inconsistências, como afirma o recorrente.

Quanto ao entendimento do mesmo de que é procedimento corriqueiro nas JJF's em não examinar com seriedade as alegações defensivas, negando, desta forma, o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, deveria ele trazer prova do alegado, pois aquela trazida (o julgador de 1º Grau não citou, em seu longo relatório, a sua manifestação acerca da informação fiscal) não resta, em qualquer momento, provada, pois inexistente no processo. Ressalto, neste momento, de que as afirmativas do recorrente fogem de qualquer prova que se possa ter a respeito da conduta imparcial das JJF e das CJF deste Colegiado que se pauta, essencialmente, nos princípios da verdade material e do princípio do devido processo legal. Se acaso, no seu agir o

recorrente desobedeceu às normas tributárias vigentes, este procedimento é de sua exclusiva responsabilidade, não podendo imputar a terceiros, no caso a este Colegiado, a sua conduta.

Passo ao mérito das infrações imputadas ao sujeito passivo tributário

A infração 1 do presente Auto de Infração exige ICMS pela utilização a maior de crédito fiscal referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação.

O recorrente apenas informa que extraviou DAE's de pagamentos, portanto cabia ao fisco, através de seus sistemas informatizados pesquisá-los para demonstrar de que não houve utilização de crédito fiscal a maior.

Em primeiro, não cabe ao fisco estadual fazer prova dos pagamentos realizados pelo contribuinte e, sim, a ele. Em segundo, toda a autuação teve por base os pagamentos realizados e constantes do Sistema de Arrecadação do Estado. O auditor fiscal na posse destes recolhimentos (fl. 22 dos autos) os confrontou com os créditos lançados pelo próprio recorrente no seu livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 62/75). Constatou que, no exercício de 2005 a empresa recolheu o valor de R\$172.754,24 referente à antecipação parcial e aproveitou créditos fiscais desta antecipação no valor de R\$205.593,94. Sobre a diferença encontrada (R\$205.593,94 - R\$172.754,24) apurou o imposto exigido. Em assim sendo, cabe ao recorrente trazer as provas necessárias para a desconstituição da exigência fiscal, ou seja, que existiram recolhimentos efetuados e não constantes do sistema informatizado desta Secretaria de Fazenda. Não apresentando tal prova, seu argumento não tem o condão de desconstituir a imputação em lide. Infração mantida em sua totalidade.

As infrações 2 e 3 dizem respeito à aplicação de multa de caráter acessório e são pertinentes aos arquivos magnéticos. Na infração 2, o recorrente é acusado de fornecer informações através de arquivos magnéticos, exigidos na legislação tributária estadual, com omissão de operações ou prestações no período de janeiro a setembro de 2005 e a infração 03 trata do não fornecimento dos arquivos magnéticos ao fisco quando regularmente intimado no período de outubro de 2005 a dezembro de 2006.

O autuante, em 24/07/2007 (fl. 08) intimou o contribuinte para apresentar seus arquivos magnéticos dos exercícios de 2005 e 2006. Embora tal intimação tenha sido realizada fora das determinações legais (foi dado prazo de 48 horas e não de cinco dias), pelas provas constantes nos autos a empresa transmitiu os arquivos referentes a janeiro/setembro de 2005. Em 03/08/2007, o autuante apresenta intimação para que fossem apresentados os arquivos de 10/2005 a 12/2006. Acrescentou nesta intimação, que a empresa apresentasse os referidos arquivos de 01/01/2005 a 31/12/2006. Deu prazo de trinta dias (fl. 10) e emitiu relação dos arquivos recepcionados (fls. 11/15). Novamente, em 05/12/2007 realizou uma segunda intimação (fl. 16) solicitando que a empresa reapresentasse os arquivos do período de janeiro de 2005 a dezembro de 2005 com as devidas correções e que apresentasse os arquivos do período de 10/2005 a 12/2006 com todos os registros obrigatórios. Anexou a esta intimação demonstrativo com as inconsistências detectadas das entradas e saídas (fl. 17). O prazo para tais correções foi de 30 dias. O contribuinte não se pronunciando, as multas foram exigidas.

O recorrente não discorda da situação apurada pelo fisco. Apenas entende que se encontra incluído na isenção contida no Decreto nº 9.246/2005, já que, embora autorizado pelo fisco para a utilização da emissão de notas e livros fiscais, bem como cupons fiscais, somente utilizava tal processamento para emissão de cupons fiscais. Entende que a norma do referido decreto quando grafa a palavra “utiliza”, não diz que ela signifique “autorização”.

Entendo falacioso tal argumento. O Estado não obriga os contribuintes a serem usuários do processamento eletrônico de livros e documentos fiscais (art. 683, do RICMS/97). Apenas faz exceção quando o contribuinte que optar em utilizar sistema de terceiros para emitir documento fiscal ou escriturar livro fiscal por sistema eletrônico de processamento de dados (§ 1º do referido artigo). E, o contribuinte ao optar por ser usuário de processamento eletrônico de livros e documentos fiscais tem pleno conhecimento que se encontra obrigado a obedecer às normas

legais. Desta forma, quando o Decreto nº 9.246/2005 no seu art. 3º, I, “a” dispensou a entrega dos arquivos magnéticos aos contribuintes que utilizem o SEPD, exclusivamente, para emissão de cupom fiscal, de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2005, não estava a falar em “autorização” e, sim, em “utilização” do SEPD, na forma que optou o contribuinte e aceita (autorizada) pela Secretaria de Fazenda, ou seja, exclusivamente, para emissão de cupom fiscal.

No caso presente, o recorrente é usuário de processamento de livros e notas fiscais como se prova a autorização desta SEFAZ (fls. 18 dos autos), a cópia do seu Livro de Apuração do ICMS (fls. 62/75) e a emissão de notas fiscais, modelo 1 (fls. 76).

E, por fim, é necessário que se observe que o contribuinte não enviou à SEFAZ nem apresentou ao fiscal autuante os arquivos magnéticos referentes a outubro de 2005 a dezembro de 2006, os apresentando de janeiro a setembro de 2005, o que contradiz toda a sua argumentação.

Advoga o recorrente a dispensa integral da multa aplicada, conforme previsão contida no § 6º do art. 915, do RICMS/BA, já que, somente houve a constatação de mera irregularidade, não existindo nenhuma sonegação ou falta de recolhimento do imposto, afora ter a multa cunho confiscatório.

Entendo importante se conhecer a função dos seguintes tipos de arquivos, conforme identifica o Convênio ICMS 57/95

O registro tipo 50 – entre outros dados, deve ser incluído o total das notas fiscais modelos 1 e 1-A e devem obedecer à sistemática da escrituração dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas. No caso de documentos com mais de uma alíquota de ICMS e/ou mais de um Código Fiscal de Operação - CFOP, deve ser gerado para cada combinação de alíquota e CFOP um registro tipo 50, com valores nos campos monetários correspondendo à soma dos itens que compõem o mesmo, de tal forma que as somas dos valores dos campos monetários dos diversos registros que representam uma mesma nota fiscal, corresponderão aos valores totais da mesma

O registro tipo 54 se destina à classificação fiscal da mercadoria. Deve ser gerado um registro para cada produto ou serviço constante da nota fiscal e/ou romaneio. Também nele devem ser informados os valores do frete, seguro e outras despesas acessórias que constem do corpo da nota fiscal.

Ao analisar os únicos arquivos magnéticos enviados, o Registro Tipo 50 se encontra “zerado” e o Registro Tipo 54 com informações. Ao compatibilizar as informações contidas nos livros e documentos fiscais com os arquivos magnéticos apresentados (de janeiro a setembro de 2005) pelo recorrente, o fiscal autuante constatou a omissão de documentos fiscais ou divergências de informações, já que os valores lançados e apresentados para cada mês são divergentes. Para os meses de outubro de 2005 a dezembro de 2006 nenhum arquivo foi enviado (fl. 17).

Em assim sendo, a entrega dos arquivos magnéticos com inconsistências não caracteriza a ocorrência de falta de recolhimento de imposto. Aqui não se está a falar de exigência de imposto e, sim, do descumprimento de uma obrigação acessória, prevista especificadamente em lei. Portanto, a afirmativa de que não ficou caracterizada a falta de recolhimento do imposto não tem pertinência para a lide.

Não posso presumir que o recorrente tenha agido de forma dolosa, fraudulenta ou simulada em relação aos arquivos magnéticos. Este não é o caso. O que aqui se cobra é multa específica, determinada em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica pena por descumprimento de obrigação acessória. Se tal multa é de grande monta, ou não, a questão é de outra ordem.

No mais, a existência, ou não, dos arquivos magnéticos, a princípio, não impede a realização de uma auditoria dos estoques da empresa, ou de qualquer outra auditoria. O que ele impede é a realização desta auditoria de maneira mais completa. Os tipos de omissões constatados, e conforme acima descritos, inviabilizam qualquer auditoria “mais completa” a ser realizada pela fiscalização, comprometendo a realização de uma auditoria dos estoques, por exemplo, pois os

dados, além de faltantes, aqueles apresentados divergem entre os lançados na escrita fiscal e os enviados através dos arquivos magnéticos.

Por fim, se a multa aplicada tem cunho confiscatório, indo de encontro às determinações contidas no art. 150, IV, da Constituição Federal, ressalto de que resta vedada a sua discussão neste foro administrativo, conforme determinações do art. 167, do RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99). As multas aplicadas estão determinadas no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo que aqui coloquei, além das infrações restarem caracterizadas, não vejo causa para redução das multas aplicadas.

A Infração 4 trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, irregularidade prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. As notas fiscais foram colhidas pela fiscalização de trânsito deste Estado e incluídas no sistema informatizado desta SEFAZ, ou seja, o CFAMT, a exceção daquela de nº 048930 (fl. 29) que é cópia de 1ª via do documento apresentado pelo próprio recorrente.

Preliminarmente, esclareço quanto ao argumento apresentado pelo recorrente de que somente tomou conhecimento dos documentos fiscais autuados quando da abertura do prazo para defesa, que este procedimento, mesmo que fosse verdadeiro, encontra-se correto. No caso presente, embora o Auto de Infração tenha sido lavrado em 31/03/2008, o auditor fiscal entregou ao contribuinte todos os livros e documentos arrecadados em 04/04/2008. Neste mesmo dia, entregou cópias das notas fiscais não registradas (fls. 77/78). A intimação para ciência do lançamento fiscal lhe foi entregue em 23/04/2008 (fl. 82) e ele apresentou defesa em 26/05/2008 (fl. 83), que foi recepcionada por este Colegiado.

No mais, a respeito da afirmativa do recorrente de que não sabe qual o fato conhecido da infração: se está sendo acusado de suposta falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas ou a existência de notas fiscais no sistema CFAMT ou SINTEGRA, entendo que o nobre patrono da empresa deveria analisar com maior acuidade a infração ora em questão, bem como as determinações da norma tributária vigente.

Quanto à opinião do recorrente de que somente um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias poderia comprovar o fato ora em lide, é opinião pessoal que não encontra guarida na legislação tributária vigente.

Não discordo do recorrente de que o ônus da prova, em quase sua totalidade, é de quem acusa, conforme, inclusive, determinações do art. 333, I, do Código de Processo Civil - CPC. No entanto, este mesmo CPC no seu art. 334, IV determina que não dependem de provas os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou veracidade. Em assim sendo, esta é uma das poucas situações que a lei do tributo em lide inverte o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei (art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96). Em assim sendo, não existe causa para se alegar a não obediência ao princípio da segurança jurídica.

Quanto ao argumento do recorrente de que a presunção legal é a omissão de saídas por falta de registro de uma entrada comprovada e não de entradas não comprovadas, ressalto de que este Colegiado já pacificou o entendimento de que as notas fiscais colhidas junto aos postos de fronteiras desta Secretaria da Fazenda são documentos de prova para constatação da irregularidade em questão, pois colhidas pelo próprio fisco estadual quando do trânsito das mercadorias. Além do mais, resta provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, o destinatário nelas consignado, é o recorrente, as mercadorias são condizentes com o seu ramo de atividade e, inclusive, em sua grande maioria, compras realizadas a prazo. Diante desses fatos, as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações comerciais realizadas pelo contribuinte.

Ao contrário do que afirma o recorrente, a JJF enfrentou clara e acertadamente o argumento apresentado sobre a questão da não admissão dos créditos fiscais, conforme transcrevo a seguir: *Em relação à pretensão do autuado relativa ao direito de utilizar os créditos constantes das*



notas fiscais em questão, verifico que não é cabível, tendo em vista que a exigência fiscal não decorreu das operações lastreadas nas aludidas notas fiscais, e sim, na omissão de receitas oriunda do fato de não terem sido elas devidamente registradas. Portanto, no presente caso, não há que se falar, em utilização do crédito constantes das notas fiscais e muito menos em ofensa ao princípio da cumulatividade do ICMS, uma vez que, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. A presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso e que não esteja contabilizada deve ser incluída no levantamento fiscal, já que houve desembolso e a presunção diz respeito à ocultação de receitas. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, sendo do sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei, ou seja, o recorrente deveria ter trazido prova de que as notas fiscais estavam contabilizadas, ou mesmo registradas no seu livro Registro de Entradas. Diante desta situação, não existem créditos fiscais a serem considerados, pois, como visto, o imposto exigido se refere a saídas anteriores de mercadorias não registradas (ocultação de receitas) e não pelas notas fiscais de entradas que serviram de base à autuação. E, como bem posicionado por aquela instância, não existe impedimento legal de que a empresa escrete os documentos fiscais, obedecendo ao período de prescrição e decadência e às regras da utilização extemporânea do crédito fiscal. Portanto, não existe, no caso, ofensa ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

E, como acima explicitado, aqui não cabe a discussão de discutir que *o texto legal pode perfeitamente estar criando a presunção de saídas futuras sem pagamento do imposto, já que em nenhum momento alude que a Presunção é de saídas anteriores*. O que aqui se prova é que o imposto não foi pago nas saídas das mercadorias, pois elas se deram sem contabilização e/ou lançamento dos seus registros fiscais. Consequentemente, o imposto não foi recolhido. De igual sorte, de que receita é somente tributada pelo IR e não pelo ICMS, já que as receitas, conforme presunção legal, advieram de vendas de mercadorias.

Por fim, quanto a não consideração das determinações da Instrução Normativa nº 56/07 aduzida pelo recorrente, razão lhe cabe, porém não inquina o lançamento fiscal de nulidade, conforme art. 18, § 1º, do RPAF/BA. A PGE/PROFIS e esta CJF, através de diligência à Assessoria Técnica deste Colegiado buscou a verdade material. A ASTEC/CONSEF elaborou demonstrativo da proporcionalidade das entradas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributáveis e mercadorias sujeitas à substituição tributária apresentando ICMS a ser exigido no montante de R\$20.202,57. O contribuinte foi intimado para conhecer a revisão elaborada, porém não se manifestou. Em assim sendo, somente posso me alinhar aos novos valores apresentados.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para manter a Decisão de 1ª Instância relativa às infrações 1, 2 e 3 e julgar PROCEDENTE EM PARTE a infração 4 do presente Auto de Infração no valor de R\$20.202,57. Após as modificações efetuadas pela diligência da ASTEC (fl. 149), o débito exigido passa para R\$206.602,53, conforme demonstrado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Débito-JJF	Vlr. Débito-CJF	Multa (%)
1	1	31/12/2005	09/01/2006	17	32.839,70	32.839,69	32.839,69	60
2	2	31/01/2005	09/02/2005	0	8.752,05	8.752,05	8.752,05	1
3	2	28/02/2005	09/03/2005	0	5.507,49	5.507,49	5.507,49	1
4	2	31/03/2005	09/04/2005	0	4.638,78	4.638,78	4.638,78	1
5	2	30/04/2005	09/05/2005	0	3.917,45	3.917,44	3.917,44	1
6	2	31/05/2005	09/06/2005	0	3.404,48	3.404,47	3.404,47	1
7	2	30/06/2005	09/07/2005	0	3.207,17	3.207,16	3.207,16	1
8	2	31/07/2005	09/08/2005	0	5.641,70	5.641,70	5.641,70	1
9	2	31/08/2005	09/09/2005	0	4.112,06	4.112,06	4.112,06	1
10	2	30/09/2005	09/10/2005	0	5.047,58	5.047,58	5.047,58	1
11	3	31/10/2005	09/11/2005	0	6.637,59	6.637,59	6.637,59	1

12	3	30/11/2005	09/12/2005	0	6.075,89	6.075,89	6.075,89	1
13	3	31/12/2005	09/01/2006	0	11.032,45	11.032,44	11.032,44	1
14	3	31/12/2006	09/01/2007	0	17.579,93	17.579,93	17.579,93	1
15	3	31/01/2006	09/02/2006	0	10.178,71	10.178,71	10.178,71	1
16	3	28/02/2006	09/03/2006	0	7.071,67	7.071,66	7.071,66	1
17	3	31/03/2006	09/04/2006	0	5.644,36	5.644,35	5.644,35	1
18	3	30/04/2006	09/05/2006	0	4.733,41	4.733,41	4.733,41	1
19	3	31/05/2006	09/06/2006	0	4.162,55	4.162,54	4.162,54	1
20	3	30/06/2006	09/07/2006	0	3.365,31	3.365,30	3.365,30	1
21	3	31/07/2006	09/08/2006	0	6.820,74	6.820,73	6.820,73	1
22	3	31/08/2006	09/09/2006	0	4.862,38	4.862,38	4.862,38	1
23	3	30/09/2006	09/10/2006	0	6.200,66	6.200,66	6.200,66	1
24	4	31/01/2005	09/02/2005	17	112,94	112,94	39,11	70
25	4	28/02/2005	09/03/2005	17	1.776,10	1.776,10	934,23	70
26	4	31/03/2005	09/04/2005	17	579,16	579,16	245,51	70
27	4	31/05/2005	09/06/2005	17	595,34	595,34	284,27	70
28	4	30/06/2005	09/07/2005	17	964,75	964,75	445,62	70
29	4	31/08/2005	09/09/2005	17	688,26	688,26	688,26	70
30	4	30/09/2005	09/10/2005	17	406,98	406,98	157,42	70
31	3	31/10/2006	09/11/2006	0	7.943,88	7.943,87	7.943,87	1
32	3	30/11/2006	09/12/2006	0	7.022,08	7.022,08	7.022,08	1
33	4	31/10/2005	09/11/2005	17	12.597,22	12.597,22	12.597,22	70
34	4	30/11/2005	09/12/2005	17	1.928,13	1.928,13	1.607,29	70
35	4	31/12/2005	09/01/2006	17	4.944,65	4.944,65	3.203,64	70
TOTAL					210.993,61	210.993,49	206.602,53	

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à Infração 1)

Com a devida vênia para divergir do entendimento externado pela ilustre Conselheira Relatora no que tange à “Infração 1”, posto que considero que a imputação não reflete de forma concreta, objetiva e correta aquilo que se pretendeu exigir.

A acusação está posta nos seguintes termos: *“Utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior”* (sic). Foi considerada a data de ocorrência do fato gerador como sendo em 31/12/2005, data de vencimento em 09/01/2006, com indicação de uma base de cálculo no montante de R\$193.174,70 e imposto devido / apurado na quantia de R\$32.839,69.

Inicialmente, antes de adentrar aos fatos específicos do lançamento sob análise, e para que se possa aferir a metodologia empregada pelo autuante para alcançar o imposto reclamado na “Infração 1”, entendo ser necessário fazer algumas observações acerca da denominada antecipação parcial, a qual se reveste em uma antecipação de parte do imposto, que não encerra a fase de tributação da mercadoria e cujo cálculo é feito aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado, cujo fato gerador ocorre nas operações de entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa (Art.352-A do RICMS/BA).

O prazo para pagamento do imposto a título de antecipação parcial é, em se tratando de contribuintes credenciados pela SEFAZ, o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento (§ 7º, Art. 125 do RICMS/BA), enquanto que, para os contribuintes considerados descredenciados, o pagamento do imposto deverá ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso de entrada no Estado. De maneira que, tanto para fim de cálculo do imposto quanto para utilização do crédito fiscal correspondente, estas regras devem ser obedecidas.

Após essas breves premissas, passo a analisar o lançamento levado a efeito pelo autuante na forma em que se encontra indicado nos demonstrativos de fls. 22 e 23 dos autos deste processo.

O autuante, para chegar a conclusão apontada na referida “Infração 1”, tomou por base a soma anual do imposto que considerou como pago a título de antecipação parcial durante o ano de 2005 pelo recorrente, na condição de credenciado, adicionando a este total, o imposto pago,

pelo mesmo contribuinte, na condição de descredenciado, também em 2005, **apurando um montante anual de R\$172.754,24** de ICMS pago (antecipação parcial). Neste tópico, se verifica que foi considerado que o recorrente nos meses de janeiro, setembro e dezembro de 2005, efetuou pagamentos na condição de credenciado e de descredenciado. Portanto, diversidade de prazo para pagamento no mesmo período de apuração. O valor acima foi considerado como o crédito ao qual o recorrente faria jus no exercício de 2005.

Ato contínuo apurou os valores mensais lançados pelo recorrente no livro Registro e Apuração do ICMS a título de crédito fiscal (antecipação parcial) chegando ao **montante anual na ordem de R\$205.593,94**. Este **valor total anual**, considerado como lançado a título de crédito fiscal pelo recorrente, foi comparado com o total acima de imposto anual apurado como recolhido pelo recorrente (**R\$172.754,24**), chegando-se a uma “diferença” **na ordem de R\$32.839,70** a qual foi lançada como crédito fiscal a mais, com fato gerador / data de ocorrência no mês de dezembro/2005 e indicação da data de vencimento como sendo em 09/01/2006.

Verificando o demonstrativo de fl. 22, tem-se que o autuante efetuou uma espécie de comparativo mensal entre o imposto pago e o creditado pelo recorrente, indicando que em alguns meses houve creditamento a menos que o devido enquanto que em outros ocorreu creditamento a mais. Para “ajustar” estes fatos, optou o autuante, sem qualquer base legal, por desprezar a apuração mensal, bem como o prazo fixado legalmente para recolhimento, por lançar o imposto, de forma injustificada, como se o fato gerador tivesse ocorrido em 31/12/2005 e data de vencimento em 09/01/2006.

Os equívocos no lançamento são vários. Chama a atenção, por exemplo, o mês de junho/05 onde foi apurado imposto creditado a menos no valor de R\$5.508,00 enquanto que no mês de julho/05, esse mesmo valor foi considerado como crédito a mais.

Também, analisando as cópias reprográficas no livro RAICMS juntadas aos autos, fls. 62 a 75, tem-se que nos meses de maio, julho e dezembro estão registrados créditos de antecipação parcial relativos a períodos distintos a estes meses, não podendo, conseqüentemente, ser comparados na forma consignada pelo autuante.

Equívoco ainda mais grave se relaciona aos meses de outubro, novembro e dezembro/2005, **onde estão apontadas pelo autuante as maiores quantias de créditos utilizados a mais**, só que o autuante considerou valores que não se referem a crédito de antecipação parcial. Assim é que, no mês de outubro o autuante apontou como crédito lançado o valor de R\$30.977,89 enquanto que o recorrente lançou apenas R\$6.878,84. A diferença no valor de R\$24.099,05 se refere a crédito fiscal referente à 1ª parcela da antecipação do imposto do estoque de bebidas. O fato, no mesmo valor, se repetiu em relação ao mês de novembro enquanto que no mês de dezembro foi considerada, sem identificação, a quantia de R\$48.768,40 que se refere a “outros créditos”, não relacionado à antecipação parcial.

De maneira que, pelos motivos acima expostos, não há como se sustentar a exigência fiscal indicada como “Infração 1” no valor de R\$32.839,70 em razão da forma incorreta e ilegal utilizada pelo autuante para apurar o dito crédito utilizado a mais, ao desprezar uma apuração mensal onde deveria considerar as efetivas entradas em cada mês e confrontá-las com o respectivo pagamento, optando por uma apuração anual, sem previsão legal e sem indicação de quais notas fiscais ocorreu o creditamento a mais. Este fato é extremamente prejudicial à Fazenda Pública Estadual, pois, acaso existisse algum creditamento a mais, deveria ser lançado no mês de ocorrência, para fim da incidência correta dos acréscimos legais. Também é prejudicial ao contribuinte na medida em que não lhe foram oferecidos elementos reais e objetivos para se defender. Aliado a isto, da análise no livro Registro e Apuração do ICMS, fls. 62 a 75, resta claro que foram considerados pelo autuante créditos a título de antecipação parcial que, em verdade, se referem à antecipação total calculado sobre o estoque de bebidas, nos meses de outubro a dezembro/2005.

Em consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário no sentido de que seja julgado totalmente improcedente a “Infração 1”. Quanto às demais infrações objeto do recurso, acompanho o voto da ilustre relatora.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à infração 1, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293259.0103/08-0, lavrado contra **PORTO MIX COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$53.042,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$32.839,69 e 70% sobre R\$20.202,57, previstas, nos incisos VII, “a” e III, do art. 42 da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$153.560,27**, previstas, respectivamente, nas alíneas “f” e “g” do inciso XIII-A, do referido diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 1) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Nelson Antonio Daiha Filho, Valtércio Serpa Júnior e José Carlos Marques Ribeiro.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Infração 1) – Conselheiro: Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à Infração 1)

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS