

A. I. N° - 281332.0008/09-0  
AUTUADO - RBD REDE BAHIANA DE DRUGSTORE LTDA.  
AUTUANTE - MÔNICA CAVALCANTI SILVA ARAÚJO  
ORIGEM - INFAC ATACADO  
INTERNET - 30/05/2011

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0083-03/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis não escrituradas, e 1% sobre o valor comercial daquelas que não estão sujeitas a tributação. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração comprovada. 4. ARQUIVO MAGNÉTICO. ENTREGA COM OMISSÃO REFERENTE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. MULTA. Ficou caracterizado que houve entrega do arquivo magnético sem o nível de detalhe exigido na legislação, considerando a falta do Registro 54. Mas não foi observado o prazo da intimação, de 30 dias, requisito legal para exigência de multa cumulativa de 1% do valor das saídas ou das entradas. Readequação da multa exigida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2010, refere-se à exigência de R\$53.772,68 de ICMS, acrescido da multa de 60%, além de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$182.204,95, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Notas Fiscais recolhidas na fiscalização do trânsito, sendo exigida a multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$8.335,30.

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Notas Fiscais recolhidas na fiscalização do trânsito, sendo exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$1.182,79.

Infração 03: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA. Notas fiscais recolhidas na fiscalização do trânsito de mercadorias, não lançadas nos livros fiscais. Valor do débito: R\$16.818,24. Multa de 60%.

Infração 04: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Saída de mercadoria do regime normal. Valor do débito: R\$36.954,44. Multa de 60%.

Infração 05: Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Empresa atacadista deixou de entregar o registro 54 a que estava obrigada. A falta do registro 54 inviabilizou o desenvolvimento dos roteiros de fiscalização, nos exercícios de 2005, 2006 e 2007. Exigida multa no valor total de R\$172.686,86.

O autuado, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 689, apresentou impugnação (fls. 681 a 688). Inicialmente, solicita que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas ao profissional regularmente constituído e que é o legítimo representante do autuado na ação. No que tange aos itens 01 e 02, alega que as multas não procedem, pois “lastreadas” em terceiras vias de documentos fiscais, que não comprovam a circulação das mercadorias e, consequentemente, que as operações foram realizadas. O autuado informa que está fazendo uma conferência, nota a nota, que não ficou concluída até o prazo limite para a apresentação da defesa, e já identificou que algumas operações realmente são efetivas, contudo muitas não foram realizadas. Com relação às operações reais, diz que as multas recaíram sobre notas escrituradas, que devem ser excluídas, e sobre aquisições de serviços e bens de consumo, sendo aplicada incorretamente a multa de 10%, quando o correto seria 1%. Esclarece que a conferência não foi finalizada, por isso, pede prazo para a posterior juntada dos documentos comprobatórios das alegações apresentadas.

Infração 03: O defensor também alega que as notas fiscais constantes no levantamento fiscal não servem aos fins desejados, porque foram apresentadas em “terceiras vias”, sem a existência de qualquer indício de efetiva circulação das mercadorias. Não servem para provar a efetividade das operações e, por isso mesmo, o lançamento é ineficaz, como, já decidiu o CONSEF em casos análogos. Transcreve a ementa do Acórdão JJF N° 0010-04/09. Informa, ainda, que também de forma análoga aos itens 01 e 02, em relação a algumas notas, que serão oportunamente citadas, reconhece a efetividade das operações, sendo as mesmas regularmente lançadas. Outras se referem a compras não sujeitas à substituição. Como não conseguiu identificar de forma exaustiva as notas cujas operações foram reais, pede prazo para a posterior juntada de documentos e demonstrativos, visando comprovar regularidades e cobranças indevidas.

Infração 04: Alega que de acordo com os livros Fiscais (RE, RAICMS), “que serão juntados ao PAF”, solicitando prazo para tanto, foi efetuado o pagamento da antecipação tributária sobre a totalidade dos produtos adquiridos para revenda, com a devida utilização da MVA, efetuando o pagamento do imposto devido, de forma antecipada, ainda que sobre mercadorias não enquadradas no regime de substituição. Salienta que os pagamentos realizados não podem ser desconsiderados, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado. No mínimo, devem ser deduzidos da autuação, sendo cobrada apenas, se houver, a diferença em favor do Erário. Diz que esta é a orientação jurisprudencial emanada do CONSEF, inclusive se tratando de créditos presumidos. Portanto, se o contribuinte pagou antecipadamente o ICMS, ainda que o pagamento correto fosse em momento posterior, há que se observar se existe divergência em detrimento do Estado, objetivando a exigência, tão somente da diferença acaso existente. Para essa apuração, pede a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de documentos e revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição do Fisco toda a documentação que se entender necessária.

Infração 05: Alega que a multa exigida, pela ausência, tão somente, do REGISTRO 54, é absurda. Primeiro porque foi apresentado o Registro 50, que possui íntima relação com o R. 54. Depois, porque o autuante possui as informações em meio físico, possibilitando o exercício da ação fiscal. Assegura que, pela ausência do Registro 54, apenas a auditoria de estoques ficaria embaraçada, podendo a fiscalização ser desenvolvida mediante diversos outros roteiros de auditoria, especialmente contábeis, e até mesmo arbitramento, se alcançando os mesmos resultados. Salienta que fez a antecipação sobre 100% das mercadorias adquiridas para comercialização, consoante comprovado pelos livros e documentos fiscais, apesar de encontrar obrigado a fazê-lo somente sobre cerca de 90% (mercadorias efetivamente sujeitas ao regime de substituição tributária). Entende que a sanção assume o caráter confiscatório, devendo ser cancelada, como facultado pelo art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, pois a infração não possui relação de causa e efeito com a falta de pagamento do imposto, assim como não existem no PAF indícios de provas de que o autuado tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Salienta que do ponto de vista legal, o art. 42, inciso XIII-A, “j”, da Lei 7.014/96, não sustenta a apenação, eis exige uma multa fixa antecedente, só podendo ser aplicado o percentual de 1% de forma cumulativa. Ora, se a lei determina a aplicação da pena de R\$ 1.380,00, pela falta de fornecimento dos arquivos, sendo aplicado, cumulativamente, o percentual de 1%, é evidente que se a primeira multa não é cobrada, a segunda, que dela depende, também é inaplicável. No caso, então, poder-se-ia falar apenas na conversão da multa imposta em R\$ 1.380,00, conforme previsão legal, até porque não há que se falar em intimação para correção dos arquivos, diante de inconsistências identificadas. Portanto, o defensor pede a dispensa da multa ou, ao menos, a redução para R\$ 1.380,00, como tem se posicionado o CONSEF em casos semelhantes, transcrevendo as ementas.

Por fim, o defensor requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, no máximo, a procedência parcial, com dispensa ou redução da multa do item 05, permanecendo, na hipótese de redução, o valor fixo de R\$ 1.380,00. Reitera o pedido de produção de provas, com a posterior juntada de documentos e demonstrações e revisão por estranho ao feito.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 698 a 700 dos autos. Inicialmente, esclarece que todos os documentos foram assinados por contadores da empresa Nortec – Nogueira Organização Técnica Contábil Ltda., registrada nesta SEFAZ como responsável pela contabilidade do estabelecimento autuado. Quanto às infrações 01, 02 e 03 informa que as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal são vias reservadas ao fisco, conforme se pode constatar no corpo dos documentos fiscais. Estavam em poder da fiscalização, recolhidas no trânsito de mercadorias. Diz que a decisão citada pelo defensor se refere às segundas vias de notas fiscais coletadas no estabelecimento emitente, localizado em outro Estado. Ainda sobre as infrações 01 e 02, o autuante esclarece que a lista de notas fiscais, emitida pelo CFAMT, foi confrontada com o livro fiscal do autuado, sendo exigida a multa daqueles documentos fiscais não lançados. Quanto às mercadorias da substituição tributária, bem como aquelas adquiridas para uso e consumo, diz que foi exigida a multa de 1%, exigindo-se 10% somente nos casos de mercadorias para comercialização, tributadas na saída.

Quanto à infração 04, o autuante informa que se trata de contribuinte atacadista, classificado no CNAE 4644301 – comércio de medicamento e drogas de uso humano. Portanto, deve recolher o ICMS Normal sobre as mercadorias tributadas na saída, o que não fez, tendo sido cobrado o imposto neste item 04 do Auto de Infração.

Infração 05: Argumenta que a presença do Registro 50 e o fato de o autuado ter o registro em meio físico não dispensa de apresentar o Registro 54. Que neste caso específico, a ausência do registro 54 representou um embaraço à fiscalização. Impossibilitou apurar algumas situações específicas para definir a estratégia de trabalho, a exemplo do percentual de mercadorias vendidas com tributação na saída, o volume de itens comprados com tributação encerrada e o lucro sobre a venda dos itens tributados na saída. Diz que seria necessário analisar cerca de 300 notas fiscais/mês na entrada e 1200 notas fiscais/mês na saída com uma média de 35 itens por nota. Portanto, não ficou viável a homologação do exercício. Com a presença do registro 54 o

trabalho de digitação ficaria dispensado e as planilhas poderiam ter sido montadas rapidamente, após análise das notas fiscais e separação dos itens pela forma de tributação. Assegura que não tem como não considerar a obstrução do trabalho da fiscalização com a ausência do registro 54. Finaliza, dizendo que mantém na íntegra o presente Auto de Infração.

Considerando que não constava nos autos comprovação de que o autuado recebeu os documentos fiscais do obtidos junto ao CFAMT, que foram utilizados nos demonstrativos elaborados pela autuante, esta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem (fl. 703), para que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse as cópias das notas fiscais que lastrearam o presente lançamento, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de trinta dias para se manifestar, querendo, reabrindo o prazo de defesa. Foi solicitado, também, que o deficiente juntasse aos autos a comprovação das alegações defensivas, conforme prevê o art. 123 do RPAF/BA.

O contribuinte foi intimado na forma solicitada e apresentou nova impugnação ao lançamento, renovando o pedido para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas ao profissional representante do autuado. Pede reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos fatos que ocorreram até o dia 06/04/2005. Protesta pela nulidade de todo o PAF, alegando cerceamento do direito de defesa porque as notas fiscais numeradas como sendo de fls. 27 a 175 foram apresentadas fora de qualquer ordem, sem uma correlação com os itens da autuação. Entende que tais notas fiscais deveriam ser ofertadas juntamente com a intimação acerca do Auto de Infração, deveriam ser apresentadas casadas com os demonstrativos de cada item da autuação para permitir o regular exercício do direito de defesa. Assim, o deficiente alega que foi prejudicado pela ausência de ordenação e vinculação das notas aos itens correspondentes. Em seguida o deficiente reitera os termos da impugnação inicial em relação aos itens 01 e 02. Também alega que existem notas fiscais ilegíveis nas quais não se consegue identificar com clareza os dados do destinatário, especialmente CNPJ e Inscrição Estadual. Diz que os demais documentos se reportam a aquisições de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, devendo no mínimo ser exigida a multa de 1%. Afirma que não sabe se foi exigida multa de 10% ou 1%, diante da desordem que recebeu os documentos fiscais. Informa que juntou aos autos cópia do livro RAICMS referente aos meses de janeiro a dezembro de 2005 para comprovar as alegações referentes à infração 04. Requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração ou, no máximo, a procedência parcial, com dispensa ou redução da multa do item 05, permanecendo, na hipótese de redução o valor fixo de R\$1.380,00. Reitera o pedido de produção de provas com posterior juntada de documentos e demonstrações e, especialmente, revisão por fiscal estranho ao feito.

A autuante prestou nova informação fiscal às fls. 882/883, esclarecendo que as notas fiscais foram fornecidas ao autuado perfeitamente legíveis e organizadas na mesma sequência em que se encontram no Auto de Infração. Foram entregues ao contribuinte junto com o CD onde constam todos os demonstrativos, e esta entrega está devidamente documentada à fl. 216, onde o autuado atestou que verificou todos os arquivos constantes no mencionado CD e que recebeu as notas fiscais constantes no arquivo. Diz que o contribuinte sabia que tinha recebido as notas fiscais e que tal recebimento tinha sido atestado. Foi beneficiado com mais uma oportunidade de se manifestar, sendo infundada a alegação de cerceamento de defesa. Portanto, afirma que o deficiente apenas reitera os argumentos apresentados na defesa inicial, não apresentando nenhuma novidade. Finaliza, mantendo a posição inicial de que devem ser consideradas infundadas as alegações do autuado.

## VOTO

Inicialmente, o autuado pede a nulidade o Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa alegando que as notas fiscais numeradas como sendo de fls. 27 a 175 foram apresentadas fora de qualquer ordem, sem uma correlação com os itens da autuação. Entende que tais notas fiscais

deveriam ser ofertadas juntamente com a intimação acerca do Auto de Infração, deveriam ser apresentadas casadas com os demonstrativos de cada item da autuação para permitir o regular exercício do direito de defesa. Entretanto, não acato as alegações defensivas, haja vista que nos demonstrativos elaborados pelo autuante constam os números das notas fiscais, as datas de emissão e o fornecedor, possibilitando a identificação e correlação desses demonstrativos com os documentos fiscais.

O defendente também alegou que existem notas fiscais ilegíveis nas quais não se consegue identificar com clareza os dados do destinatário, especialmente CNPJ e Inscrição Estadual. Entretanto, não foi constatada a existência de documentos fiscais ilegíveis no presente PAF. Ademais, caso alguma nota fiscal fornecida quando da diligência encaminhada por esta JJF tenha ficado ilegível, não houve prejuízo ao contribuinte, tendo em vista que a autuante esclareceu que as cópias das notas fiscais foram entregues ao autuado, junto com o CD onde constam todos os demonstrativos, e esta entrega está devidamente documentada à fl. 216, onde o autuado atestou que verificou todos os arquivos constantes no mencionado CD e que recebeu as notas fiscais constantes no arquivo.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos a partir do exercício de 2005, sendo alegado pelo defendant que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o dia 06/04/2005, fundamentando a sua alegação no art. 150 do CTN, apresentando o entendimento de que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.

Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior*

*homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

**Art. 107-B.** *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2005 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2010. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2010, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendanté qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a primeira infração se refere à entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo exigida multa de 10% do valor das mercadorias, conforme demonstrativo às fls. 24 a 26 do PAF.

A infração 02 trata da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias. Demonstrativo às fls. 84 a 86 dos autos.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96), e 1% para as mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou que em relação às infrações 01 e 02, a autuante incluiu notas fiscais como não lançadas na escrita fiscal, porém as mesmas constam no livro e estão devidamente registradas. Entretanto, não comprovou a alegação defensiva, nos termos do art. 123 do RPAF/BA, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, que estão na posse do contribuinte, e que deveriam ser acostados aos autos.

O defendanté também alegou que foi exigida a multa em relação às mercadorias da substituição tributária, mas a autuante esclareceu que em relação a estas mercadorias, bem como aquelas adquiridas para uso e consumo, foi exigida a multa de 1%, exigindo-se 10% somente nos casos de mercadorias para comercialização, tributadas na saída, conforme demonstrativos acostados aos autos.

Quanto a estas infrações, bem como em relação à infração 03, o defendanté alegou que as notas fiscais constantes no levantamento fiscal não servem aos fins desejados, porque foram

apresentadas em “terceiras vias”, sem a existência de qualquer indício de efetiva circulação das mercadorias. Não servem para provar a efetividade das operações e, por isso mesmo, o lançamento é ineficaz.

Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que as notas fiscais referentes a mercadorias destinadas a um contribuinte constituem prova da realização de operações de aquisição pelo destinatário, inexistindo necessidade de a fiscalização acostar aos autos outras provas. Cabe ao autuado demonstrar, de forma inequívoca, que não realizou tais aquisições, salientando-se que nos documentos fiscais em questão constam os dados do deficiente, a exemplo de seu endereço, inscrição estadual, CNPJ. Portanto, as notas fiscais do CFAMT provam que as mercadorias nelas especificadas circularam no território baiano com destino ao estabelecimento destinatário, estando comprovado que as mercadorias passaram fisicamente pelo posto fiscal onde foram arrecadados os documentos fiscais.

Acatando os demonstrativos elaborados pela autuante, conluso pela procedência destes itens do Auto de Infração.

Infração 03: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA. Notas fiscais recolhidas na fiscalização do trânsito de mercadorias, não lançadas nos livros fiscais. Demonstrativo às fls. 152 a 154 do PAF.

Observo que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

O autuado não contestou os cálculos efetuados no levantamento fiscal, haja vista que apenas alegou que as “terceiras vias” das notas fiscais não comprovam a efetiva circulação das mercadorias e não servem para provar a efetividade das operações.

No caso em exame, trata-se de operações com produtos farmacêuticos remetidos por empresas situadas em Estados não signatários do Convênio 76/94, e por isso, é devido o imposto pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, nos termos do art. 125, c/c o art. 371, do RICMS/97. Assim, conluso pela procedência deste item do Auto de Infração.

Infração 04: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Saída de mercadoria do regime normal. Demonstrativo às fls. 176 a 179 do PAF.

O autuado alega que de acordo com os livros Fiscais (RE e RAICMS), foi efetuado o pagamento da antecipação tributária sobre a totalidade dos produtos adquiridos para revenda, com a devida utilização da MVA, efetuando o pagamento do imposto devido, de forma antecipada, ainda que sobre mercadorias não enquadradas no regime de substituição. Salienta que os pagamentos realizados não podem ser desconsiderados, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado. Entende que no mínimo, devem ser deduzidos da autuação, sendo cobrada apenas, se houver, a diferença em favor do Erário. Entretanto, tais pagamentos não foram comprovados pelo deficiente, apesar de constar no encaminhamento da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal para que o autuado juntasse aos autos as comprovações das alegações defensivas, conforme prevê o art. 123 do RPAF/BA, abaixo reproduzido. Mantida a exigência fiscal deste item da autuação.

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

Infração 05: Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Empresa atacadista deixou de entregar o registro 54 a que estava obrigada, ficando caracterizado que a falta do registro 54 inviabilizou o desenvolvimento dos roteiros de fiscalização, nos exercícios de 2005, 2006 e 2007. Por isso, foi exigida a multa no valor total de R\$172.686,86.

O art. 683 do RICMS/97 estabelece a possibilidade de o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, sendo que, as condições específicas quanto à manutenção e ao fornecimento do arquivo magnético estão disciplinadas no art. 686:

*“Art. 686. O contribuinte de que trata o art. 683 está obrigado a manter, pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração”.*

Observo que o arquivo magnético é recebido e submetido a teste de consistência, e por isso, a legislação prevê que a sua recepção pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, conforme § 6º do art. 708-A do RICMS/BA.

*Art. 708-A. O contribuinte do ICMS usuário de SEPD deverá entregar o arquivo de que trata este capítulo, referente ao movimento econômico de cada mês:*

...

*§ 6º A recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando o contribuinte a correção posterior das inconsistências verificadas.*

Em sua impugnação, o autuado não nega a falta de entrega dos arquivos magnéticos retificados, alegando que, pela ausência do Registro 54, apenas a auditoria de estoques ficaria embaraçada, podendo a fiscalização ser desenvolvida mediante diversos outros roteiros de auditoria, especialmente contábeis, e até mesmo arbitramento, se alcançando os mesmos resultados. Afirma que fez a antecipação sobre 100% das mercadorias adquiridas para comercialização, consoante comprovado pelos livros e documentos fiscais, apesar de encontrar obrigado a fazê-lo somente sobre cerca de 90% (mercadorias efetivamente sujeitas ao regime de substituição tributária). Requer dispensa ou redução da multa do item 05, permanecendo, na hipótese de redução o valor fixo de R\$1.380,00.

Concordo com a informação da autuante, de que a ausência do registro 54 representou um embaraço à fiscalização, haja vista que impossibilitou apurar algumas situações específicas, a exemplo do percentual de mercadorias vendidas com tributação na saída, o volume de itens comprados com tributação encerrada e o lucro sobre a venda dos itens tributados na saída. Portanto, a falta do registro 54 inviabiliza qualquer auditoria em que seja necessário verificar o tipo de mercadoria, a exemplo da substituição tributária.

No caso em exame, após a constatação das inconsistências, o contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos com a necessária correção, no prazo de cinco dias, tendo sido indicada a irregularidade encontrada, relativamente à falta do Registro 54, nos meses de novembro de 2004 e de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, conforme intimação às fls. 12/13.

O RICMS/97 estabelece que em caso de correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deve ser fornecida ao contribuinte, Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades, e o mesmo tem o prazo de trinta dias para corrigir o arquivo magnético, conforme os §§ 3º e 5º do art. 708-B, abaixo reproduzidos

Vale ressaltar, que o RICMS/97 estabelece no art. 708-B:

*Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.*

...

*§ 3º Tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.*

...

*§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.*

Verifico que foram acostadas aos autos duas intimações expedidas pela autuante para apresentação, no prazo de 05 (cinco) dias, dos arquivos magnéticos (fls. 12 e 13), ou seja, as intimações ao contribuinte, datadas de 03/03/09 e 26/03/09 apresentam o mesmo pedido quanto aos arquivos magnéticos, e não foi indicado nas intimações o prazo de trinta dias para a necessária correção do citado arquivo.

Portanto, não foi observado o requisito estabelecido na legislação, e essa falha impede a aplicação da multa na forma adotada pela autuante. Neste caso, entendo que é devida apenas a multa de R\$1.380,00 pela entrega do arquivo magnético sem o nível de detalhe exigido na legislação, considerando a falta do Registro 54, fato reconhecido pelo deficiente.

Assim, concluo pela subsistência parcial deste item do Auto de Infração, no valor de R\$1.380,00, com base no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, do RICMS/BA, tendo como data de ocorrência 31/03/2009, haja vista que não ficou caracterizado o requisito regulamentar para exigência de multa cumulativa de 1% do valor das saídas ou das entradas, prevista neste mesmo dispositivo do mencionado Regulamento. Deve ser realizado novo procedimento fiscal, para que o autuado seja novamente intimado no prazo legal para corrigir as inconsistências verificadas nos arquivos magnéticos.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Este voto discordante cinge-se à multa aplicada para a imputação 05 do presente Auto de Infração.

Trata-se, como expõe o ilustre Relator, de falta de fornecimento de arquivos magnéticos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas nos exercícios de 2005, 2006 e 2007, constando também, na descrição dos fatos, que a ausência do Registro 54 inviabilizou o desenvolvimento dos roteiros de fiscalização nestes exercícios.

Conforme determinado no Manual de Orientação do Convênio ICMS nº 57/95, Convênio este que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, o Registro 54 deve conter, dentre outros itens, os dados relativos a cada produto, ou serviço, constante da nota fiscal, ou romaneio,

e ainda informações sobre frete, seguro e outras despesas que constem do corpo da nota fiscal. Assim, é fundamental o Registro 54 para o desenvolvimento das atividades fiscalizadoras, e o Registro 50, mencionado pelo sujeito passivo, em qualquer hipótese não pode substituí-lo, porque o Registro 50 do arquivo magnético SINTEGRA deve conter, conforme também previsto no Manual de Orientação do Convênio ICMS nº 57/95, basicamente as informações de totalização do documento fiscal relativamente ao ICMS, a exemplo do registro de total de Nota Fiscal modelos 1 e 1-A, Nota Fiscal de Produtor (a critério de cada unidade da Federação), Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, Nota Fiscal de Serviço de Comunicação e Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, dentre outros itens, com valores nos campos monetários, mas sem identificar cada produto constante em cada documento fiscal. Esta identificação dos dados específicos das mercadorias discriminadas no documento fiscal deve ser informada no Registro 54. Assim, reafirmo, inexiste a possibilidade de os dados do Registro 50 suprirem a ausência dos dados do Registro 54 do arquivo magnético SINTEGRA.

Contudo, conforme consta no Relatório e no louvável voto do Relator, o Fisco, ao intimar o contribuinte para corrigir as inconsistências dos arquivos magnéticos enviados a esta SEFAZ, não lhe concedeu o prazo previsto no artigo 708-B, §5º, do RICMS/BA. Assim, entendo que na presente ação fiscal não poderia ser aplicada multa por descumprimento de intimação realizada de forma diversa do que prevê a mencionada disposição regulamentar, e caberia, sim, *data venia*, a declaração de nulidade desta imputação 05 e a posterior realização de nova ação fiscal para que fosse verificado o cumprimento da obrigação acessória relativa ao correto envio, pelo sujeito passivo, de todos os Registros obrigatorios do arquivo magnético SINTEGRA, a salvo de incorreções.

Portanto, concordo com o voto vencedor no sentido de que na presente lide é inaplicável a multa de 1% prevista antes nas alíneas “f” e “g”, e atualmente, a partir de 27/11/2007, efeitos a partir de 28/1/2007, na alínea “j” do multicitado inciso XIII-A do artigo 42 da Lei Estadual do ICMS, mas discordo da imposição da multa de valor fixo no montante total de R\$1.380,00 atingindo a irregularidade mensalmente cometida pelo sujeito passivo durante os meses dos três exercícios objeto da imputação 05.

Observo que consta no Relatório deste Acórdão que o contribuinte não nega a falta de envio, a esta SEFAZ, do Registro 54 de seus arquivos magnéticos SINTEGRA dos exercícios de 2005, 2006 e 2007, e pede a aplicação de penalidade no valor total de R\$1.380,00, atualmente prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do artigo 42 da lei nº 7.014/96.

A penalidade no valor de R\$1.380,00 por falta de envio nos prazos regulamentares, a esta SEFAZ, já estava prevista no inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 nos exercícios de 2005, 2006 e 2007, objeto da imputação 05, apenas constando em alínea diversa da atual, ou seja, constava na alínea “i”, e não na alínea “j” do mencionado inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

A aplicação desta penalidade por falta de envio de arquivo magnético, ou envio de forma irregular, prescinde de intimação prévia à autuação. Descumprida a obrigação do envio até o final do prazo previsto, está caracterizada a infração, razão pela qual aplica-se a penalidade. A este respeito, a seguir exponho as disposições legais.

Previa a Lei nº 7.014/96, em redação vigente até 27/11/2007:

*art. 42:*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com o uso de equipamento de controle fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*i) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais), pela falta de entrega nos prazos previstos na legislação ou pela entrega em padrão diferente do previsto ou em condições que impossibilitem a sua leitura, de arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços efetuadas e tomadas, ocorridas em cada período. (grifos nossos)*

Determina atualmente a Lei nº 7.014/96, em redação vigente a partir de 28/11/2007, por força da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07:

*Art. 42:*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;* (grifo nosso)

Conforme se vê, com a modificação do texto legal não houve minoração da penalidade aplicável à infração de falta de entrega, ou de envio, a esta SEFAZ, de arquivo magnético, inociorrendo qualquer das hipóteses para a aplicação retroativa da lei previstas no artigo 106 do CTN, pelo que é aplicável a penalidade por descumprimento da penalidade acessória tal como vigente nos períodos mensais em que houve o cometimento da infração.

A obrigatoriedade de envio mensal dos mencionados arquivos magnéticos SINTEGRA às Secretarias de Fazenda Estadual está prevista nacionalmente pelo Convênio ICMS nº 57/95, no caput de sua cláusula oitava, pela importância de que se reveste tal instrumento no controle às atividades dos contribuintes de ICMS no país, Convênio esse ratificado na Bahia pelo Decreto nº 4.361/95, e o RICMS/BA, em seu artigo 708-A, incisos I a IV, prevê os específicos termos finais de prazos mensais para envio dos arquivos magnéticos a esta SEFAZ. As datas variam conforme o algarismo final do número da inscrição do contribuinte do ICMS no Estado da Bahia.

As alíneas “i” e “j” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, transcritas neste voto, trazem a previsão de aplicação de penalidade fixa no valor de R\$1.380,00, por cada período de apuração do qual ocorra a falta de entrega do respectivo arquivo magnético SINTEGRA nos prazos previstos na legislação, penalidade esta que o contribuinte pede que lhe seja aplicada.

Observo que, na situação em análise, trata-se de falta de entrega, quando intimado, dos arquivos magnéticos atinentes aos meses de três exercícios, e não a um mês, apenas. Conforme já tratei neste voto, na realidade aqui trata-se não de falta de envio, tão somente, mas de falta de entrega quando irregularmente intimado. Mas, considerando que o contribuinte admite o não envio do Registro 54 do arquivo magnético, e que o mérito desta repetida falta de envio de Registro de arquivo magnético está sendo tratado no presente julgamento, trato desta hipótese.

Tendo ocorrido a falta de envio em diversos meses, a multa deveria ser aplicada para cada descumprimento mensal desta obrigação acessória, visto que um descumprimento mensal de falta de envio, ou de envio de forma irregular, de dado registro, ou de inteiro arquivo magnético, não prejudica, convalida, nem agrava, em suma não interfere no possível descumprimento posterior, ou anterior, da obrigação acessória mensal de envio da totalidade das informações legalmente exigíveis do sujeito passivo. São descumprimentos independentes de obrigação acessória, embora possa ter ocorrido, tal como no presente caso, o descumprimento da obrigação acessória mensal de forma repetida, reincidindo o contribuinte na mesma infração em meses, e em exercícios, distintos. Este descumprimento ocorre no dia seguinte ao encerramento de cada prazo mensal, portanto em data específica de cada mês de cada exercício.

Assinalo, *data máxima venia*, que se aplicada uma única vez, para todos os meses objeto da Infração 05, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória cuja previsão é de cumprimento mensal, com termo final de prazo de cumprimento previsto no mencionado artigo 708-A, incisos I a IV, do RICMS/BA para cada terminação de inscrição estadual no cadastro de contribuintes deste Estado, tal com determina a Lei nº 7.014/96, ou seja, se aplicada a multa no montante total de R\$1.380,00 apenas uma vez, isto inviabiliza a identificação da correta data de ocorrência a ser lançado no presente Auto de infração, uma vez que o fato irregular ocorreu em datas totalmente diversas uma da outra. Se escolhida, para efeito da Infração 05 do presente lançamento de ofício, data de ocorrência posterior à do efetivo cometimento da irregularidade, isto prejudica o erário e, se escolhida data anterior, isto prejudica o contribuinte.

Por tudo quanto exposto, voto pela nulidade da imputação 05, considerando também os termos do artigo 156 do RPAF/99.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281332.0008/09-0**, lavrado contra **RBD REDE BAHIANA DE DRUGSTORE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$53.772,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais; além da multa por descumprimento de obrigações acessórias, no valor total de **R\$10.898,09**, previstas no art. 42, incisos IX, XI, e XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/VOTO DISCORDANTE