

A. I. N° - 129711.0003/14-5
AUTUADO - UNIÃO LEADER S/A
AUTUANTES - GISÉLIA RIBERIRO GUIMARÃES e MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25/06/2015

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0120-03/15

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem o pagamento do imposto. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infrações subsistentes. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Levantamento fiscal efetuado com base na MFD dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais, e o defendante não comprovou o recolhimento do imposto sobre as mercadorias objeto da autuação. Mantida a exigência fiscal. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 18/06/2014, refere-se à exigência de R\$218.738,26 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, 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 saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2009. Valor do débito: R\$7.356,24. Multa de 70%.

Infração 02 – 07.01.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de maio de 2012 e março de 2013. Valor do débito: R\$7.748,18.

Infração 03 – 07.15.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a junho e novembro de 2013. Valor do débito: R\$38.480,61.

Infração 04 – 03.02.02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$162.466,73. Multa de 60%.

Infração 05 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$2.686,50. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 187 a 201 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e reproduz o teor da acusação fiscal. Suscita a nulidade do Auto de Infração alegando existência de vícios capazes de aniquilar sua validade. Diz que na descrição dos fatos as autuantes afirmaram categoricamente que o defendantte teria promovido entrada e saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais. Indaga como as autuantes lograram fazer tal afirmação. Pergunta se houve presunção decorrente da movimentação extraída de seus arquivos magnéticos em comparação com o livro Registro de Inventário, ou se poderia haver erros na geração dos arquivos magnéticos ou na escrituração do mencionado livro.

Também pergunta se as autuantes deveriam proceder à contagem física do estoque do impugnante, ou pelo menos indagá-la acerca das diferenças em seu estoque. Afirma que uma presunção que não deriva de Lei e que não está fulcrada em indícios profundos é ato de repúdio em matéria tributária, por decorrer de “achismo”. Diz que no presente caso, em momento algum, as autuantes foram capazes de determinar e provar, de forma inequívoca, o alegado no lançamento de ofício. O que se verificou foi uma “autêntica fiscalização de gabinete”.

Entende que ficou patenteado no relato do Auto de Infração que ficou a cargo do contribuinte a obrigação de fazer a busca de elementos tendentes a alicerçar o lançamento de ofício, atividade de responsabilidade exclusiva e intransferível da autoridade competente.

Ressalta que tal situação é totalmente incompatível com o art. 142 do CTN, que obriga o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos. Não pode o sujeito ativo proceder por “achar que” uma falha da defesa do sujeito passivo termine por tornar líquido e certo, por omissão ou possível prova negativa, a ilíquida, incerta e indeterminável matéria tributável, tal como lançada pela fiscalização.

Sobre a questão de presunção, cita ensinamentos da doutrina, e chega à conclusão de que: a) o fato gerador do ICMS corresponde à entrada e saída de mercadorias, não provada no caso em tela; b) não há qualquer legislação que legitime a forma de apuração do valor tributável adotada pelas autuantes; c) somente foram analisados pelas autuantes os valores informados em arquivo magnético fornecido pelo defendantte, tornando impossível a liquidez e certeza dos valores apontados no Auto de Infração.

Acerca das obrigações inerentes à atividade fiscal, o defendantte cita uma Acórdão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e afirma que não restam dúvidas acerca da nulidade

da presente autuação fiscal, em razão da total ausência de provas acerca da suposta entrada e saída de mercadorias sem nota fiscal. Diz que o contribuinte tem o direito constitucional de se defender e apresentar provas contrárias a lançamento de crédito tributário feito sem reparos. Mas não pode ficar à mercê de autuações torpes, tendo que trazer documentos, planilhas e outros elementos para provar que o montante do tributo levantado por presunção não corresponde à realidade dos fatos. Dessa forma, pede a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, quanto à infração 01, o defendant alega que o levantamento efetuado pela fiscalização tomou por base uma suposta diferença verificada na movimentação dos estoques do estabelecimento, extraída dos seus arquivos magnéticos, apresentados em cumprimento às determinações do Convênio ICMS Nº 57.

Afirma que uma diferença de estoque verificada nos dados constantes nos arquivos magnéticos poderia, no máximo, indicar que haveria indícios de entradas e saídas sem nota fiscal, mas nunca servir como base para a autuação. Entende que caberia à Fiscalização efetuar um levantamento detalhando, nota a nota, para verificar se efetivamente o indício detectado apresentava um fato concreto. Pede que seja considerada insubstancial a infração 01, alegando que não está plenamente caracterizado o seu objeto, qual seja, a saída de mercadoria sem documentação fiscal.

Infração 02: Alega que a penalidade aplicada, certamente, destina-se ao contribuinte que deixa de recolher o imposto devido por antecipação e que também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

Afirma que, conforme declarado pelas próprias autuantes, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal e as saídas posteriores de todas as mercadorias foram tributadas normalmente. Diz que é flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta. Diz que o lapso temporal entre a data em que o ICMS por antecipação deveria ter sido pago pelo defendant e a data em que o ICMS normal foi efetivamente recolhido aos Cofres Públicos é inferior a um mês. Com isso a aplicação da multa de 60% não tem proporcionalidade, eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, e no caso em tela, caberia exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.

Sendo a penalidade aplicável sobre o montante do imposto não recolhido e, restando reconhecido pela própria Fiscalização que não há imposto a recolher, entende que não há base para a cobrança da multa lançada na autuação. Pede a improcedência desta infração 02 e, na hipótese de assim não ser entendido, que a multa seja dispensada ou reduzida, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Infração 03: Alega que a aplicação de multa tão gravosa (60% do valor do ICMS não recolhido) apenas justificaria para as hipóteses que o contribuinte deixa de recolher o imposto devido por antecipação parcial e também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

Salienta que, conforme declarado pelas próprias autuantes, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, sendo certo que o impugnante não recolheu o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual na entrada da mercadoria no seu estabelecimento, mas também não se creditou de tal valor. Entretanto, as saídas posteriores de todas as mercadorias foram tributadas normalmente com a aplicação integral da alíquota interna (17%).

Entende que não houve prejuízo aos Cofres Públicos do Estado da Bahia, sendo desproporcional a aplicação de multa de 60% do valor do imposto não recolhido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do impugnante, porém recolhido normalmente na saída dessas mercadorias. O defendant também requer a aplicação do art. 159 do RPAF-BA, pedindo que a multa seja dispensada ou reduzida pelos julgadores.

Infração 04: O defensor entende que pode ter havido erro na geração dos arquivos magnéticos, levando a fiscalização à equivocada conclusão de que o estabelecimento teria promovido saída de mercadorias acobertadas por Cupom Fiscal com destaque do ICMS inferior ao devido, ou mesmo sem destaque do imposto.

Alega que a ação fiscal que culminou com a presente autuação foi marcada por inúmeros contratempos, que impediram o autuado de atender às intimações a contento. Diz que tais contratempos decorreram de inconsistências verificadas nos arquivos magnéticos, as quais somente foram detectadas por ocasião do atendimento à ação fiscal. Afirma que os erros verificados na geração dos arquivos magnéticos não configuram o fato gerador do imposto. No máximo, poderia ser imputado ao impugnante, penalidade pelo erro no cumprimento da obrigação acessória.

Frisa que apesar de as autuantes terem constatado, através dos arquivos magnéticos, a falta ou a insuficiência no destaque do ICMS em algumas saídas acobertadas por Cupom Fiscal, o fato é que tais saídas foram devidamente tributadas, o que pode ser comprovado através de uma simples análise dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do impugnante, nos quais se verifica que as saídas registradas com CFOP 5.102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros – que o valor da base de cálculo do ICMS é idêntico ao valor contábil e que o imposto debitado corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 17% sobre o referido montante. Pede que seja considerado insubsistente este item da autuação, sob a alegação de que foi apurado o imposto com base em arquivos magnéticos inconsistentes, conforme reconhecido pela própria Fiscalização.

Infração 05: O defensor alega que embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar as saídas das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas agora em favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto.

Entende que o procedimento adotado pela empresa não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, afirmando que o imposto devido na operação foi recolhido pelo impugnante. Pede a improcedência deste item da autuação.

Por fim, o defensor requer a improcedência do presente Auto de Infração e que seja cancelado o crédito tributário. Também requer a realização de diligência, para possibilitar o autuado demonstrar a impropriedade do lançamento, bem como a sua lisura perante o Fisco Estadual.

Solicita que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao representante legal do autuado, Dra. Ana Elvira Moreno Nascimento, OAB/BA 9.866, estabelecida na Rua Itauba nº 201, salas 103/104, Jardim Bela Vista, Brotas, Salvador/Bahia. CEP 40.275-350.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 233 a 236 dos autos. Quanto à infração 01, dizem que a doutrina e a jurisprudência citadas na contestação contribuem para ampliar o conhecimento das autuantes, mas não contrariam o modo dos trabalhos executados pela fiscalização, que apontaram os valores exigidos no procedimento fiscal.

Reproduzem parte das alegações defensivas e dizem que o trabalho fiscal foi executado de forma criteriosa e, exatamente como relatado na contestação, relacionaram nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão. Informam que os documentos fiscais envolvidos constam dos demonstrativos gravados na mídia, tipo DVD anexo à fl. 49, cuja cópia foi entregue ao representante do autuado contra recibo, à fl. 50. Além disso, esclarecem que foi realizado confronto entre os resultados apurados e as quantidades de mercadorias arroladas no livro Registro de Inventário, por amostragem, conforme cópias às fls. 59 a 66. Por estas razões confirmam o valor apurado nesta infração em sua totalidade.

Infração 02: Informam que a irregularidade apurada nesta infração exigiu o pagamento de multa no percentual de 60% do valor do imposto por se tratar de aquisições de mercadorias sujeitas à

antecipação tributaria e que não foram pagas antes da entrada no Estado. Dizem que o autuado se equivoca ao apresentar o entendimento de que, ao se debitar do imposto nas vendas e efetuado o pagamento, o Estado não tem mais nada a reclamar. Afirmam que esse pagamento ocorreu de forma intempestiva, portanto gerou perda para o Estado, daí a necessidade da imposição da penalidade, que tem como base de cálculo os valores constantes nos demonstrativos apensos às fls.68 a 83 deste PAF, que discrimina as notas fiscais envolvidas, seus valores, o montante do imposto devido à época, o ICMS já recolhido etc. Dizem que aplicaram a multa de 60% sobre a diferença entre o valor devido à época e o efetivamente recolhido, que deverá ser mantida na sua totalidade, conforme determina o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Infração 03: Frisam que nesta infração o impugnante traz novamente o argumento de que a multa de 60% é muito gravosa, uma vez que recolheu o imposto por ocasião da efetiva saída de mercadoria. Entendem que em casos como este a legislação fiscal estabelece a aplicação da multa e aos prepostos fiscais só resta a fiel obediência ao preceito legal e, neste modo, entendem imperativo a manutenção da penalidade que deverá incidir sobre os valores totais dos meses consignados nos demonstrativos anexos às fls.85 a 91B.

Infração 04: Afirmam que não pode prosperar o seguinte entendimento expresso na peça defensiva: "..., entende a Impugnante que possa ter havido um erro na geração dos arquivos magnéticos, levando a fiscalização a equivocada conclusão de que o estabelecimento teria promovido a saída de mercadorias, acobertadas por Cupom Fiscal, com destaque do ICMS inferior ao devido ou mesmo sem destaque do imposto.".

Dizem que, efetivamente isso não ocorreu porque o trabalho foi desenvolvido e executado com base no extrato dos dados das leituras da Memória da Fita Detalhe – MFD, as quais foram regularmente intimadas e apresentadas em mídia, que revelaram o cadastramento equivocado de F-1 das mercadorias objeto da autuação, e que não se enquadram no regime da ST, conforme impressão de espelhos de cupons fiscais anexos por amostragens as fls. 165 a 176.

Reproduzem outra parte das alegações defensivas e apresentam o entendimento de que os argumentos do autuado só pretendem confundir os Julgadores nos seus raciocínios, visto que, como afirmado anteriormente, o trabalho teve como base a MFD dos equipamentos Emissores de Cupons Fiscais, que tiveram erros na origem do cadastramento das mercadorias, e que só puderam ser detectados na leitura da MFD e não nos valores levados a efeito nos livros fiscais, como conclui erroneamente o impugnante. Reafirmam a exigência do valor original apontado nesta infração.

Infração 05: Dizem que o argumento apresentado pelo impugnante, pedindo pela improcedência desta infração é frágil, insustentável e descabido porque, na verdade, não houve o débito das mercadorias quando das suas vendas, considerando que todas as mercadorias objeto da cobrança foram cadastradas como F-1(mercadoria da ST). Ressaltam que, se à época o impugnante não tivesse utilizado o crédito indevidamente, a base a tributar teria sido muito maior e o Estado não teria sustentado esses créditos o que resultou num recolhimento do imposto numa monta menor. Apresentam o entendimento de que houve sim prejuízo para o Erário e, por esta razão, a infração deverá ser totalmente mantida.

Na sessão de julgamento do dia 20/01/2015 o defendantte apresentou petição aduzindo que antes que o julgamento fosse realizado reputou importante informar que logrou localizar alguns elementos de prova, cuja análise se mostra indispensável para o correto deslinde do feito.

Quanto à infração 04, alegou que embora as autuantes tenham verificado nos arquivos magnéticos a suposta falta ou insuficiência no destaque do ICMS em algumas saídas acobertadas por Cupom Fiscal, fato é que tais saídas foram devidamente tributadas com a alíquota de 17%. Tal afirmação é comprovada através da simples análise dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, nos quais se verifica que as saídas registradas no CFOP 5.102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) possuem o valor da base de cálculo do ICMS

idêntico ao valor contábil e que o imposto debitado corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 17% sobre o referido montante. Afirmou que a infração 04 deve ser considerada insubstancial, porque apurada com base em arquivos magnéticos inconsistentes, dissonantes da realidade fiscal espelhada nos livros fiscais.

Sobre a infração 05, alegou que embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora em favor do Fisco, debitou-se e recolheu o imposto. Disse que esse fato pode ser comprovado através do Cupom Fiscal do período, no qual se pode verificar que teve a saída tributada com a alíquota de 17%. Afirmou que o procedimento adotado pela empresa não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, porque o imposto na operação foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente.

Requeru a realização de diligência, a fim de que as novas provas apresentadas fossem analisadas em observância ao princípio da verdade material.

À fl. 507 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem para que a autuante tomasse conhecimento dos novos elementos acostados aos autos e intimasse o deficiente para comprovar:

1. Quanto à infração 04 as saídas acobertadas pelos Cupons Fiscais objeto da autuação, tributadas com a alíquota de 17%, conforme alegado, excluindo o que fosse comprovado, apurando o débito remanescente.
2. Do mesmo modo, em relação à infração 05, que o deficiente comprovasse a alegação de que se debitou e recolheu o imposto em relação às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, excluindo o que fosse comprovado.

Em atendimento, as autuantes prestaram informação fiscal às fls. 511/512, dizendo que o deficiente incorreu em equívoco ao afirmar que o levantamento fiscal foi realizado com base nos arquivos magnéticos. Esclarecem que as informações foram extraídas da MFD (Memória da Fita Detalhe), fonte fidedigna das operações, conforme diversas cópias acostadas aos autos. Dizem que a escrituração fiscal das vendas deveria ser lançada cupom a cupom e que os valores contábeis diferem daqueles lançados na coluna BC do imposto. Entendem que o deficiente pretende procrastinar o feito ao tentar confundir os julgadores ao apresentar cópias de cupons chamando a atenção para a alíquota de 17% ao lado do código T00.

Citam como exemplo o cupom à fl. 283, que retrata a venda de dois produtos: F1 e outro T00, que foi gravado com 17%. Dizem que isto significa que somente o produto seguido de T00 foi oferecido à tributação e que o produto seguido de F1 é da substituição tributária (brinquedo); o seguido de T00 não, porque é semi profissional e pertence a outro NCM não classificado na ST. Ratificam todo o procedimento fiscal.

Quanto à infração 05 entendem que, ainda que o deficiente argumente que não acarretou prejuízo ao Erário, porque houve débito nas saídas de mercadorias e que houve redução do ICMS nos meses em que o lançamento indevido do crédito aconteceu, dizem que essa afirmativa não revela a verdade material dos fatos, conforme as cópias dos cupons fiscais que retratam o tratamento tributário como F1, e também em relação a outros produtos que não pertencem ao rol das mercadorias com substituição tributária. Afirmam que a infração é procedente.

À fl. 514 o autuado foi intimado da informação fiscal prestada pelas autuantes, constando Aviso de Recebimento à fl. 515. Decorrido o prazo concedido, o deficiente não se manifestou.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando existência de vícios capazes de aniquilar sua validade. Disse que no presente caso, em momento algum, as autuantes foram capazes de determinar e provar, de forma inequívoca, o lançamento de ofício. Afirmou

que se verificou foi uma “autêntica fiscalização de gabinete”, e que somente foram analisados pelas autuantes os valores informados em arquivo magnético fornecido pelo defendant, tornando impossível a liquidez e certeza dos valores apontados no Auto de Infração.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis, e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de ação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui os seguintes livros: i) Registro de Entradas; ii) Registro de Saídas; iii) Registro de Inventário; iv) Registro de Apuração do ICMS; v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP .

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Na informação fiscal, as autuantes esclareceram que na realização dos procedimentos fiscais, relacionaram os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão. Informaram que os documentos fiscais envolvidos constam dos demonstrativos gravados na mídia, tipo DVD apenso à fl.49, cuja cópia foi entregue ao representante do autuado contra recibo, à fl. 50.

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.

Assim, constato que 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.

No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, 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 saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2009.

O defensor alegou que o levantamento efetuado pela fiscalização tomou por base uma suposta diferença verificada na movimentação dos estoques do estabelecimento, extraída dos seus arquivos magnéticos, apresentados em cumprimento às determinações do Convênio ICMS nº 57. Afirma que uma diferença de estoque verificada nos dados constantes nos arquivos magnéticos poderia, no máximo, indicar que haveria indícios de entradas e saídas sem nota fiscal, mas nunca servir como base para a autuação. Entende que caberia à Fiscalização efetuar um levantamento detalhando, nota a nota, para verificar se efetivamente o indício detectado apresentava um fato concreto.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido. Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários e indícios como entendeu o defensor, haja vista que são utilizadas as quantidades de mercadorias constantes nos documentos fiscais e no Registro de Inventário. Portanto, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

No caso em exame, conforme CD à fl. 49 e recibo de Arquivos Eletrônicos à fl. 50, foram elaborados os demonstrativos, o que confirma os esclarecimentos das autuantes de que, na realização dos procedimentos fiscais, relacionaram os documentos fiscais, nota a nota, indicado seus números e datas de emissão. Que os documentos fiscais envolvidos constam dos demonstrativos gravados na mídia, tipo DVD anexo à fl. 49, cuja cópia foi entregue ao representante do autuado contra recibo, à fl. 50.

O defensor apenas alegou que deve ser considerada insubstancial esta infração, afirmando que não está plenamente caracterizado o seu objeto, qual seja, a saída de mercadoria sem documentação fiscal. Não aceita a alegação defensiva, haja vista que, sendo constatado, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem o pagamento do imposto (RICMS-BA/97, art. 2º, § 3º). Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de maio de 2012 e março de 2013.

Infração 03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a junho e novembro de 2013.

De acordo com o § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II deste art. 42, ou seja, a multa de 60% do valor do imposto que deveria ter sido recolhido.

Quanto à infração 02, o defendant alegou que foi declarado pelas próprias autuantes, que todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal e as saídas posteriores de todas as mercadorias foram tributadas normalmente. Entende ser flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta., eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, e no caso em tela, caberia exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.

Sobre a infração 03, o defendant alegou que a aplicação de multa tão gravosa (60% do valor do ICMS não recolhido) apenas justificaria para as hipóteses em que o contribuinte deixa de recolher o imposto devido por antecipação parcial e também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria. As saídas posteriores de todas as mercadorias foram tributadas normalmente com a aplicação integral da alíquota interna (17%).

O autuado apresentou o entendimento de que não houve prejuízo aos Cofres Públicos do Estado da Bahia, sendo desproporcional a aplicação de multa de 60% do valor do imposto não recolhido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do impugnante, porém recolhido normalmente na saída das mercadorias. Requer a aplicação do art. 159 do RPAF/BA, pedindo que a multa seja dispensada ou reduzida pelos julgadores.

Não acato a alegação do autuado, considerando que a legislação estabelece multa específica como a que foi aplicada para o caso em exame, estando a exigência da penalidade conforme previsto no § 1º do art. 42, c/c inciso II, alínea “d” deste mesmo artigo, da Lei 7.014/96, já mencionado neste voto.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito. Neste caso, independente da demonstração da não ocorrência de dolo, não há como acatar o pedido do impugnante para redução ou cancelamento das multas.

Voto pela procedência destes itens da autuação, haja vista que, estando comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa.

Infração 04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

O defendant alegou que pode ter havido erro na geração dos arquivos magnéticos, levando a fiscalização à equivocada conclusão de que o estabelecimento teria promovido saída de mercadorias acobertadas por Cupom Fiscal com destaque do ICMS inferior ao devido, ou mesmo sem destaque do imposto. Afirma que os erros verificados na geração dos arquivos magnéticos não configuram o fato gerador do imposto, no máximo, poderia ser imputado ao impugnante penalidade pelo erro no cumprimento da obrigação acessória.

Na informação fiscal, as autuantes esclareceram que o trabalho de fiscalização foi desenvolvido e executado com base nos dados das leituras da Memória da Fita Detalhe – MFD, que revelaram o cadastramento equivocado como “F-1” das mercadorias objeto da autuação, que não se enquadram no regime da ST, conforme impressão de espelhos de cupons fiscais anexos por

amostragem às fls. 165 a 176. O trabalho teve como base a MFD dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais, que tiveram erros na origem do cadastramento das mercadorias, e que só puderam ser detectados na leitura da MFD e não nos valores levados a efeito nos livros fiscais.

Deferindo solicitação do autuado, esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que fosse apurado pelas autuantes as saídas acobertadas pelos Cupons Fiscais objeto da autuação tributadas com a alíquota de 17%, conforme alegado pelo deficiente, excluindo o que fosse comprovado, apurando o débito remanescente.

Em atendimento ao solicitado, as autuantes confirmaram às fls. 511/512 que as informações foram extraídas da MFD (Memória da Fita Detalhe), conforme diversas cópias acostadas aos autos. A escrituração fiscal das vendas deveria ser lançada cupom a cupom e que os valores contábeis diferem daqueles lançados na coluna BC do imposto.

Dizem que o deficiente apresentou cópias de cupons chamando a atenção para a alíquota de 17% ao lado do código T00. Citam como exemplo o cupom à fl. 283, que retrata a venda de dois produtos: F1 e outro T00, que foi gravado com 17%. Dizem que isto significa que somente o produto seguido de T00 foi oferecido à tributação e que o produto seguido de F1 é da substituição tributária (brinquedo) e o seguido de T00 não, porque é semi profissional e pertence a outro NCM não classificado na ST. Ratificam todo o procedimento fiscal.

Neste caso, ficou confirmado que houve cadastramento equivocado como “F-1” de mercadorias que não se enquadram no regime da ST.

Considerando que o levantamento fiscal foi efetuado a partir da MFD dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais, conforme comprovado pelas autuantes às fls. fls. 165 a 176, e que não foi apresentada pelo deficiente qualquer documento para comprovar o recolhimento do imposto sobre as mercadorias objeto da autuação, constantes do demonstrativo elaborado pelas autuantes, fls. 93 a 136, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Conforme previsto no art. 97, inciso, IV, alínea “b” do RICMS/97, “é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária”.

O deficiente alegou que embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar as saídas das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas agora em favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto. Entende que o procedimento adotado pela empresa não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, afirmando que o imposto devido na operação foi recolhido pelo impugnante.

Em relação às mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação tributária, considerando a atividade desenvolvida pelo autuado e, tendo em vista que mercadorias estão sujeitas ao pagamento do ICMS quando da sua aquisição, ocorrido o recolhimento do imposto por antecipação ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, consoante o art. 356 do RICMS/97.

Do mesmo modo da infração 04, foi solicitado na diligência fiscal encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, que o deficiente comprovasse a alegação de que se debitou e recolheu o imposto em relação às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, excluindo o que fosse comprovado.

As autuantes contestaram a afirmação do deficiente de que houve débito nas saídas de mercadorias e que houve redução do ICMS nos meses em que o lançamento indevido do crédito aconteceu, dizem que essa afirmativa não revela a verdade material dos fatos, conforme as

cópias dos cupons fiscais que retratam o tratamento tributário como F1, e também em relação a outros produtos que não pertencem ao rol das mercadorias com substituição tributária.

Vale salientar que no caso de imposto recolhido a mais e pago indevidamente, nesta fase processual não cabe fazer a compensação, mas o contribuinte pode requerer a mencionada compensação quando da quitação do Auto de Infração, ou restituição do indébito, na forma prevista nos arts. 75 a 78 do RPAF/99 e art. 33 da Lei 7.014/96

Infração subsistente, considerando que é vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

O defendente também requereu a aplicação do art. 159 do RPAF/BA, pedindo que a multa seja dispensada ou reduzida pelo julgador. Não há como atender a solicitação do autuado, considerando que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, conforme estabelece o referido art. 159, do RPAF/99.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129711.0003/14-5**, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$218.738,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$165.153,23 e de 70% sobre R\$7.356,24, previstas no art. 42, incisos II, “a”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor total de **R\$46.228,79**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA