

**PROCESSO** - A.I. Nº 02575298/91  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COROA VERMELHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. (CERNE CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.)  
**RECORRIDOS** - COROA VERMELHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. (CERNE CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ºJJF nº1730/00  
**ORIGEM** - INFRAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 15.04.04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0122-11/04

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. CALÇAMENTO DE NOTA FISCAL. PRODUTO CERÂMICO. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA E POR SUBSTITUIÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Desprovido o apelo do autuado de ter efetuado o pagamento do imposto pela pauta fiscal, em face da sólida comprovação de divergência na quantidade e no valor da operação entre a primeira via do documento fiscal e a via destinada à escrituração fiscal. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) DIFERENÇA CONSTATADA ENTRE VALORES DAS 6<sup>as</sup> VIAS DAS NOTAS FISCAIS E OS ESCRITURADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado o recolhimento a menos do imposto, decorrente da diferença entre os valores das sextas vias de notas fiscais e os valores escriturados no Registro de Saídas. b) FALTA DE EXIBIÇÃO DE 574 NOTAS FISCAIS. MULTA 57,4 UPFs-BA. É cabível a multa de 2 UPFs-BA. 3. LIVROS FISCAIS. UTILIZAÇÃO SEM PRÉVIA AUTENTICAÇÃO. MULTA 15 UPFs-BA. Infração caracterizada. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/91, exige o pagamento do ICM no total de CR\$ 7.235,93 e de multas no total de 72,4 UPFs-BA., em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas no exercício de 1986, verificada através de subfaturamento dos valores oferecidos à tributação, face a constatação de calçamento de notas fiscais e de operações, apurado através do confronto com os preços efetivamente cobrados, imposto devido no valor de CR\$5.303,02 [Cr\$646.740.912] e [Cz\$4.656.570,50].
2. Recolhimento a menor do ICM, no valor de CR\$72,83 [Cz\$72.828.900], no exercício de 1986, constatado através de diferença entre o somatório das 6<sup>a</sup> vias das notas fiscais apresentadas e o lançamento à fl. 22 do livro RSM.
3. Omissão de recolhimento do ICM, no exercício de 1986, na qualidade de contribuinte substituto em operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, imposto devido no valor de CR\$1.860,09 [Cz\$ 1.860.102,09].
4. Falta de apresentação de 574 notas fiscais, sendo aplicada a multa equivalente a 57,4 UPFs-BA.

5. Utilização de cinco livros fiscais sem prévia autenticação na repartição fazendária, sendo aplicada a multa de 15 UPFs-BA.

Em 28/02/92, o autuado impugna o lançamento do Auto de Infração, com as alegações preliminares de que:

- a) o ano de 1986, já havia sido fiscalizado, onde nada foi identificado de irregular, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização, e que o artigo 416 do RICMS/89 só autoriza o reexame quando apurados dados não considerados no trabalho anterior.
- b) que não foi visitado em 30/12/91 por qualquer agente do fisco, e se houve recusa em assinar o Auto de Infração, foi em virtude de ter sido apresentado no ano de 1992.
- c) que foram retirados do seu estabelecimento diversos documentos, sem que deixassem qualquer protocolo indicativo dos documentos retirados, contrariando o disposto no art.413 e seus parágrafos do RICMS/89, tendo ressaltado que também é inverídica a anotação no Termo de Apreensão de recusa em assiná-lo e inidônea a testemunha que o assina.
- d) que o direito da Fazenda Pública em constituir crédito tributário, de acordo com o art. 427 do RICMS/89, extinguiu-se em 31/12/91, e somente tomou conhecimento do Auto de Infração no dia 05/02/92.

No mérito, o autuado alegou:

- a) que efetuou o pagamento do ICMS calculado pelo preço de pauta para venda de produtos cerâmicos em consonância com a legislação fiscal estadual.
- b) contesta a acusação de subfaturamento do preço praticado, argumentando que são operações distintas realizadas por empresas diferentes, referindo-se ao produto fabricado e ao transporte do mesmo.
- c) que de acordo com o art.19, I do RICMS/89, o regime de substituição tributária aplica-se apenas nas operações com revendedores (depósito de material de construção), e que dito regime deveria restringir-se ao preço de pauta, também como base de cálculo do imposto substituído a teor do art.76 do RICMS/89.
- d) que a omissão de saída apurada através da diferença entre o somatório das 6ª vias apresentadas e o lançamento no Registro de Saídas decorreu de erro de soma do funcionário pela escrituração.
- e) que não foram identificados pelos autuantes os documentos fiscais listadas pelo Fisco como não apresentados, e que estes, tratam-se de notas fiscais de vendas normais ou canceladas, colocando os talonários ao inteiro dispor para averiguação.
- f) reconhece o erro na utilização dos livros fiscais sem prévia autenticação na repartição fazendária, ressaltando que pela qualidade de sua escrituração incorreu em erro apenas de ordem formal.

Ressalta ao final, que o prazo para a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1986, extinguiu-se em 31/12/91, e que por ter tomado ciência em 05/02/92, é nulo o lançamento em questão.

Os autuantes ao prestarem sua informação, conforme documentos às fls. 306/317, asseveram que o autuado não se defendeu da acusação da prática das fraudes fiscais. Esclareceu o fundamento da autuação da seguinte forma:

- 1) **calçamento das notas fiscais** - consistiu na divergência de valores entre a via destinada a escrituração e a primeira via destinada a acompanhar a mercadoria.
- 2) **calçamento de operações** - apesar das vias dos documentos fiscais (via de escrituração e primeira via) serem idênticas, o valor da operação foi maior, não merecendo prosperar a alegação de que a diferença decorre do frete que foi executado por empresa coligada, visto que, as placas dos veículos estão cadastradas no DETRAN em nome do próprio adquirente.
- 3) **faturamento a revendedores disfarçados como se fosse consumidores** - consiste na entrega de mercadorias no endereço de revendedores, faturadas em nome de pessoas físicas, descharacterizando a parcela relativa a substituição tributária.
- 4) **faturamento a consumidor ocultando o revendedor** - consiste na aquisição de mercadoria pelo revendedor faturada diretamente em nome de seu adquirente, figurando como venda direta do fabricante ao consumidor pessoa física ou jurídica.

Quanto a alegação do autuado de que não foi procurado em 30/12/91 para assinar o Auto de Infração, os autuantes esclarecem que tal fato foi testemunhado por duas pessoas, inclusive no tocante à apreensão dos livros e documentos, conforme documentos às fls. 16A e 17.

Informam os autuantes que todas as notas fiscais não exibidas à fiscalização estão relacionadas às fls. 18 a 28, e que no tocante a alegação de extinção do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário, ante a recusa em assinar o Auto de Infração, foi feito dentro do prazo legal, conforme consta registrado na repartição fazendária (doc. fl. 677).

Com relação ao preço de pauta, os autuantes argumentam que ele corresponde ao preço mínimo para determinada mercadoria, e que quando o preço praticado é maior que o de pauta, a tributação do imposto deve incidir sobre a diferença.

Os autuantes juntaram documentação em sua informação fiscal, exemplificando as infrações, segundo eles, cometidos pelo autuado, conforme doc. fls. 318 a 676.

O processo foi encaminhado à ASTEC/CONSEF em 22/06/93 pela então PROFAZ para parecer sobre o levantamento quantitativo, sendo devolvido, com a informação de que trabalho fiscal não se trata de auditoria de estoques.

A Profaz (PGE/PROFIS) emite o Parecer nº 004/97 ( doc. fls. 684 e 685 ) opinando pela procedência total do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento do dia 17/02/98 o então Conselheiro relator Alberto Nunes Vaz pediu vistas do processo, e após analisá-lo entendeu que o mesmo não se encontrava instruído, havendo a necessidade de diligência por fiscal estranho ao feito, no sentido de apurar e informar se a base de cálculo dos itens 1 e 2, utilizada pelo autuado coincide com o valor da pauta fiscal, e qual a repercussão que houve no item 3.

À fl. 690, os prepostos fiscais do DICO informam que não foi possível cumprir a diligência em virtude do autuado ter deixado de apresentar os documentos fiscais sob alegação de que os autuantes após examiná-los, os devolveu destruídos em parte.

A douta Profaz (PGE/PROFIS) novamente emite parecer reiterando as razões que a levaram a opinar pela procedência do Auto de Infração anteriormente.

Na assentada de julgamento do dia 18/03/99, o Conselheiro Hilton Batista Nunes, solicitou vistas do PAF, concluindo que não seria imprescindível a apresentação das notas fiscais, por entender que a apuração da utilização da pauta fiscal poderia ser feita pelo livro Registro de Saídas, tendo encaminhado o processo à ASTEC/CONSEF para a realização de diligência nesse sentido.

O funcionário diligente da ASTEC declara à fl. 701, que o autuado deixou de apresentar as notas fiscais de entradas, o livro RAICMS e um acentuado número de notas fiscais de saídas. O diligente concorda que realmente através do Registro de Saídas seria possível identificar se o autuado praticava a base de cálculo pela pauta fiscal, mas isso tornou-se impossível, visto que os lançamentos na sua escrita não retratam verdadeiramente o movimento real de suas saídas, haja vista, a evidência de calçamento de notas fiscais, concluindo que o trabalho fiscal foi executado pelos autuantes com muita precisão.

Na assentada de julgamento do dia 09/11/99, foi apresentada procuração substabelecendo novo advogado, cujo patrono do autuado pediu vistas para tomar conhecimento do resultado da diligência às fls. 700 e 702, no que foi atendido por esta junta.

Em 19/11/99, o autuado interpõe peça, onde aduz que é inverdade a ausência de documentos fiscais alegada pelo diligente, e que as notas fiscais encontram-se em perfeita ordem, dizendo que ficou impedido de exercer o seu direito de defesa, pois recebeu parcialmente os seus documentos, tendo apresentado um aditamento, conforme protocolos anexos (doc. fls. 725 a 728 e 732 a 764), que não foi apreciado. Nega a ocorrência de subfaturamento, dizendo que os autuantes incluíram na base de cálculo o valor relativo ao transporte. Argumenta que mesmo que os preços fossem inferiores aos de base de cálculo, não caberia a cobrança do ICMS, pois vigorava a pauta fiscal, tendo apresentado um quadro demonstrativo às fls. 769 a 773 comparando os valores de diversas notas fiscais com a respectiva pauta fiscal. Fez citações de resoluções do CONSEF, nas quais, foi firmado o entendimento de que, estando a mercadoria sobre o regime de pauta fiscal, qualquer diferença somente poderia ser exigida se fosse comprovado que o imposto incidiu sobre valor menor que o da pauta. Requeru mais uma vez nova diligência por fiscal estranho ao feito para: saber se os valores constantes nas 6<sup>as</sup> vias das notas, conforme demonstrativo dos autuantes, correspondem aos valores de pauta fiscal das épocas respectivas.

Na assentada de julgamento do dia 25/01/2000, o PAF foi remetido à ASTEC/CONSEF para cumprimento da diligência às fls. 687 e 690, sendo devolvido com a informação de que as questões solicitadas encontram-se respondidas às fls. 690 e 700 a 702.

A 2<sup>a</sup> JJF exarou o Acórdão pela Procedência em Parte do Auto de Infração, retificando a multa pela falta de apresentação de documentos fiscais para 2 UPFs-BA, e mantendo integralmente as demais infrações, que restaram caracterizadas. A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de Ofício da Decisão.

Intimado da Decisão emanada pela JJF, o autuado interpôs Recurso Voluntário em 07/07/2000. Em 17/07/2000, em razão do recebimento da Intimação dando ciência do resultado da decisão da JJF, ingressou com peça complementar ao Recurso Voluntário, para acrescer ponderações à tese do recurso. Discorreu sobre a base de cálculo legalmente prevista para as operações com produtos cerâmicos, e sobre a autuação com base em amostragem.

A PGE/PROFIS opinou pelo não provimento do Recurso Voluntário, vez que as razões oferecidas pelo recorrente foram inócuas e inaptas para proporcionar a modificação do julgamento.

## VOTO

A peça de recurso e seu adendo foram recebidas e apreciadas.

As preliminares de nulidade argüidas na peça de defesa inicial não prosperam, pois não houve o descumprimento por parte dos autuantes aos arts. 413, 416 e 427 do RICMS/89. A retirada dos livros e documentos fiscais do estabelecimento do autuado ocorreu mediante a lavratura dos “Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos”, conforme documentos constantes às fls. 16 e 17 do Auto de Infração.

Com relação ao fato do exercício de 1986 ter sido objeto de fiscalização anterior, nada impede o Fisco, enquanto não extinguir o prazo decadencial, desenvolver qualquer ação fiscal visando a recuperação de débitos tributários.

Da análise dos documentos que constam nos autos, verifica-se que a matéria de que cuidam os itens “1” e “3”, refere-se à falta de recolhimento do ICM de responsabilidade própria e por substituição tributária nas saídas de produtos cerâmicos no exercício de 1986, em decorrência da constatação de calçamento de notas fiscais tanto nas quantidades como nos valores das operações, e de operações a revendedores como se fossem consumidores finais.

Os órgãos desta Secretaria, DICO, ASTEC/CONSEF e PROFAZ (PGE/PROFIS) confirmaram como subsistentes as acusações que foram imputadas ao autuado.

O autuado negou a acusação do calçamento das notas fiscais e das operações, sob alegação de que são operações distintas realizadas por empresas diferentes, e que a exigência fiscal não é cabível por ter efetuado o pagamento do imposto calculado pela pauta fiscal.

Tratando-se de produtos cerâmicos, realmente havia permissão para o pagamento através da pauta fiscal, cujo valor era sugerido pela administração tributária.

Ocorre que, a presente exigência de imposto não se refere às operações constantes nas 6<sup>a</sup> vias destinadas à escrituração fiscal, mas sim, às operações que não foram submetidas à tributação do ICM, seja de responsabilidade do próprio autuado, seja na qualidade de substituto tributário.

Como à época do fato gerador existia um valor mínimo para as operações com produtos cerâmicos, estabelecido pela pauta fiscal, depreende-se que o subfaturamento da operação tinha o fito de deixar de tributar parte de venda conforme resta evidenciado no documento fiscal “calçado”.

Relativamente ao demonstrativo de apuração de calçamento de notas e substituição tributária que serviu de base à autuação (doc. fls. 30 a 217), o considero satisfatório como elemento de prova das imputações, pois, com exceção das cópias das primeiras vias das notas fiscais que foram coletadas junto aos adquirentes das mercadorias, todos os demais dados foram extraídos da própria escrita fiscal/contábil do autuado.

Constam nos autos, por amostragem, um grande número de documentos exemplificando as ocorrências, a saber, cópias das vias divergentes das notas fiscais, e de cópias de pedidos e de recibos de pagamento também divergentes para a 6<sup>a</sup> via da nota fiscal, que deram origem ao referido demonstrativo.

A apuração na totalidade não foi possível uma vez que o próprio autuado deixou de apresentar os documentos fiscais aos diligentes, conforme informações à fl. 690.

Convém observar que o cerne da questão não está no pagamento ou não do imposto pela pauta fiscal, mas a caracterização das infrações à luz da legislação tributária, sobretudo, porque o subfaturamento do valor da operação de saída de mercadoria e o “calçamento” de documento fiscal (consignar quantidade e valor na via contábil inferior ao da primeira via da nota fiscal), são considerados como infrações mais graves na legislação tributária atinente ao ICM, prática essa que quando adotada visa o não pagamento do imposto devido.

Com relação ao item “2”, o autuado admite o cometimento da infração, tendo se justificado que tal fato decorreu de erro do funcionário ao somar as sextas vias das notas fiscais emitidas no mês 02/86 e escriturar no Registro de Saídas.

Os itens “4” e “5”, tratam de descumprimento de obrigações acessórias, considero acertada a Decisão recorrida que considerou cabível a aplicação da multa de 15 UPFs-BA, por utilização de cinco livros fiscais sem prévia autenticação fazendária, face ao silêncio do autuado. E, quanto a falta de apresentação de 574 notas fiscais, restou provado através dos documentos relacionados às fls.18 a 28, que realmente os referidos não foram exibidos no curso da ação fiscal. Contudo, por se referir à falta de apresentação de documentos fiscais, a multa deve ser retificada para 2 UPFs-BA, conforme previsto no artigo 42, XX, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto pela NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, homologando a Decisão da 2<sup>a</sup> JJF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 02575298/91, lavrado contra COROA VERMELHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. (CERNE CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de Cr\$ 7.235,93, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 100% sobre Cr\$ 5.375,85 e 150% sobre CR\$ 1.860,08, previstas no artigo 42, IV, “f” e V, “c”, da Lei nº 7.014/96, por ser mais benéfica, de acordo com o art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172/66 (CTN), e dos acréscimos moratórios correspondentes, devendo ser convertido em moeda vigente, além da multa de 17 UPFs-BA, sendo 15 e 2 UPFs-BA, previstas no artigo 42, XIX e XX, “a”, da citada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2004.

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ROSA MARIA DOS SANTOS GALVÃO - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS