

A. I. N° - 232954.0006/04-0
AUTUADO - FRIGORÍFICO ALAGOINHAS LTDA.
AUTUANTE - ADAIR ZAMBONI RIBEIRO
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 04.11.04

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0424-01/04

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infrações não elididas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Comprovada a não escrituração dos documentos fiscais. Infrações confirmadas. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. Infração caracterizada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Na apuração de diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal. Infração não elidida. **b)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração confirmada. 5. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO E EM PADRÃO DIFERENTE DO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração não elidida. Retroatividade benéfica por alteração da lei. Multa de 1% sobre o valor das saídas do período. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2004, exige imposto no valor de R\$ 58.062,07, além da multa no valor de R\$ 11.357,56, pelas seguintes irregularidades:

1) efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, no período de janeiro a maio e setembro a dezembro de 2001, no valor total de R\$ 23.492,34. A empresa atua no ramo de frigorífico, calculou incorretamente os valores dos impostos, referente a antecipação na aquisição interestadual de mercadorias resultantes do abate de gado bovino, suíno e o abate de aves, conforme valores apurados tendo como base as planilhas, às fls. 13 a 16 dos autos.

2) deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril de 2000, fevereiro e setembro de 2001, fevereiro, março, abril, julho, outubro e novembro de 2002, multa de 10%, no valor total de R\$ 560,98;

3) deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro e abril de 2000, fevereiro, março, abril, julho, setembro e outubro de 2002, multa de 1%, no valor total de R\$ 546,56;

4) deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, no mês de janeiro de 2000, no valor de R\$ 191,13;

5) deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro a julho e novembro de 2002, no valor total de R\$ 9.772,94;

6) falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque. A empresa deixou de apresentar os arquivos magnéticos, previstos no Convênio ICMS nº 57/95 e alterações e nos artigos 686 e 708-B, do RICMS/97, ou os entregou em padrão diferente do previsto na legislação, pelo que foi aplicada a multa de 1% do valor das entradas e saídas, correspondente àqueles meses em que ocorrerem as infrações. Entretanto, esta apresentou corretamente estes arquivos no trimestre de abril a junho de 2001 e, como a empresa escritura seu livro de inventário trimestralmente, foi possível realizar o roteiro de estoque naquele trimestre, tendo como inventário inicial o escriturado em 31/03/01 e o final em 30/06/01, onde se verifica as omissões com ICMS, no valor de R\$ 9.453,46;

7) falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias, em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário. A empresa deixou de apresentar os arquivos magnéticos, previstos no Convênio ICMS nº 57/95 e alterações e nos artigos 686 e 708-B, do RICMS/97, ou os entregou em padrão diferente do previsto na legislação, pelo que foi aplicada a multa de 1% do valor das entradas e saídas, correspondente àqueles meses em que ocorrerem as infrações. Entretanto, esta apresentou corretamente estes arquivos no trimestre de outubro/dezembro/2000 e de abril/junho de 2001 e, como a empresa escritura seu livro de inventário trimestralmente, foi possível realizar o roteiro de estoque

naqueles trimestres, tendo como inventário inicial os escriturados em 30/09/00 e 31/03/01, e os finais os escriturados em 31/12/00 e 30/06/01, onde se verificam as omissões cobradas, nos exercícios de 2000 e 2001, no valor total de R\$ 15.152,20;

8) deixou de fornecer os arquivos magnéticos com informações das operações ou prestações realizadas, ou entregou os referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitaram sua leitura. Apresentou informações em meio magnético com omissão de registro 54, nos meses de janeiro, junho, setembro e dezembro de 2001; com a omissão do registro 50 e ou 54, registros estes fundamentais para a execução do roteiro de levantamento de estoque, sendo aplicada multa de 1% nos meses de janeiro, junho, setembro e dezembro de 2001 e julho a dezembro de 2002, no valor de R\$ 10.250,02.

O autuado, às fls. 178 a 185, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa dizendo que:

Infração 01 – houve equívoco do autuante na utilização da MVA, já que se tratando de produtos pautados, deveria ser usada a própria pauta consoante art. 61, I, do RICMS/97. Assim, a base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas é o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente.

Disse que se a norma aponta vários critérios alternativos, percebe-se que é dada ao contribuinte a oportunidade de utilização do que lhe for mais vantajoso. Fez citação ao art. 3º, II, da CF/88. Que o enquadramento dado (inciso I do art. 125 e inciso I do art. 371, do RICMS) foi revogado pelos Dec. 8.969/04 e 9.068/04. E, segundo o CTN, a vigência de uma norma tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral. Assim, tendo havido a revogação expressa destas normas, elas passam a inexistir antes da lavratura do Auto de Infração.

Infrações 02, 03, 04 e 05 – alegou que o autuante se muniu das 3ªs vias das notas fiscais retidas nos postos fiscais. Que nunca recebeu estas mercadorias e passou a ter ciência dos documentos fiscais quando da lavratura da autuação. E, que pode ter ocorrido uma emissão equivocada da 3ª via das notas fiscais destinadas a outros estabelecimentos, já que elas nunca chegaram à empresa. Disse não reconhecer as notas fiscais e nega a validade das citadas infrações.

Infrações 06 e 07 – argumentou que o imposto recolhido na entrada da mercadoria será deduzido do valor do imposto a ser recolhido quando da saída, para que não caracterize a bi-tributação. Entendeu que a análise das citadas infrações deve ser única, pois uma aponta omissão de entradas e outra omissão de saídas. A autuação não respeitou esta determinação, porque não analisou a conta-caixa, verificou a entrada e saída em determinada data, sem, contudo, aplicar a não cumulatividade e que ambas devem ser rechaçadas.

Infração 08 – protestou dizendo que ao contrário do que foi sustentado pelo autuante, houve a entrega mensal, via Internet, de todas as operações fiscais, em arquivos magnéticos, sendo alguns apresentados na impugnação e outros a serem anexados a posterior. Que o arquivo magnético, depois de validado pelo validador Sintegra foi enviado, via Internet. Também, alegou que da leitura do tipo infracional o autuante não soube informar se os arquivos tinham sido entregues ou não, se foram entregues em condições que impossibilitaram sua leitura e, apesar de tudo o fisco verificou a omissão de preenchimento de um registro 50 ou 54.

Fez três perguntas em relação aos arquivos, já que se mesmos impossibilitaram ao autuante sua leitura foi porque houve a entrega e perguntou qual a omissão, no registro 50 ou 54? Que os erros apontados são elididos pelos próprios documentos apresentados.

Requeru a insubsistência da autuação.

O autuante, às fls. 215 a 217, informou que em relação a infração 01, o defendente apresenta argumentos falhos tentando assegurar que o contribuinte tem opção de escolher a pauta fiscal, neste caso, para obtenção da base de cálculo por antecipação tributária, quando de entrada de “produtos resultantes do abate de bovinos, suínos e aves” oriundos de outros Estados. Transcreveu os art. 61, I e II, 73, I, “a”, § 5º, do RICMS/97, concluindo que as operações com produtos resultantes do abate de gado e aves enquadram-se no inciso II do art. 61. Só seria aplicável a pauta fiscal se esta fosse superior ao valor da operação, e não, inferior como quis o contribuinte.

Nas infrações 02 e 03, disse que as notas fiscais que deram origem a estas infrações estão anexadas ao Auto de Infração e têm como destinatário o autuado. Quanto às infrações 04 e 05, informou não ter havido defesa.

Infrações 06 e 07 – esclareceu que a infração 06 penaliza o autuado por omissão de entradas de mercadorias do regime de substituição tributária, no exercício de 2001, e a infração 07, pela constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada nos exercício de 2000. Trata-se de exercícios distintos e, ainda que fosse no mesmo exercício estaria correta a aplicação das duas penalidades, como disciplinado na Portaria 445/98, art. 10, I, “a”, itens 1 e 2.

Infração 08 – informou que o contribuinte deixou de fornecer ou transmitir os arquivos magnéticos nos meses de julho, agosto e setembro de 2002 e, apresentando em padrão diferente do previsto, com omissão do registro 54, nos meses de janeiro, julho, setembro e dezembro de 2001 e, com falta do registro 50, nos meses de outubro a dezembro de 2002. Que as cópias dos documentos que anexou como prova da transmissão provam que foi feita com a omissão destes registros.

Opinou pela manutenção da autuação.

VOTO

Inicialmente observo não se aplicar a retroatividade quanto a disposição legal que trata de fato gerador e base de cálculo, no tocante a tributos, a exceção quando houver disposição expressa na lei que revoga ou modifica disposições anteriores. Assim, para a exigência de tributos deve ser verificada a norma vigente à época da ocorrência dos fatos.

No caso em exame, os fatos ocorreram nos anos de 2000 a 2002. A alteração alegada pelo impugnante não deve ser analisada, já que sua situação só ocorreu em 2004.

Das peças dos autos verifico o seguinte:

Infração 01 – o autuado alega ser legítima a utilização da pauta fiscal para o cálculo do imposto devido por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, sob o fundamento de que havendo mais de uma possibilidade de se determinar o valor da base de cálculo, a melhor hermenêutica jurídica é aquela que proporciona a menor carga tributária.

Neste sentido, equivocou-se o defendente, haja vista que o valor da pauta fiscal tratado na Lei nº 7.014/96, determinar expressamente como se apurar a base de cálculo, definindo em que situação poderá ser adotado o preço de pauta como parâmetro para determinação da base de cálculo, art. 19, I, conforme a seguir transcrito:

Art. 19. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticados no Estado, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação.

I – nas operações com produtos agropecuários;

O RICMS/97, no seu art. 61, II, estabelece que na falta de preço no inciso anterior, o valor da base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária é o valor da operação acrescido dos valores de seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos, adicionando-se ao montante a MVA, de acordo com o percentual previsto.

O art. 73 do regulamento acima citado trata da base de cálculo fixada mediante pauta fiscal. No seu § 5º diz: “Estabelecido o valor de pauta fiscal como parâmetro, para determinação da base de cálculo referente à substituição tributária ou antecipação tributária, será adotado como valor mínimo para apuração do imposto, ressalvado o disposto no inciso I do § 2º deste artigo e no inciso III do art. 61.

A ressalva de que trata o § 5º do art. 73 do RICMS, diz respeito a pauta fiscal quando se tratar de operação com “gado” e, em relação a operações efetuadas por estabelecimento fabricante de cervejas, chopes e refrigerantes.

Assim, não resta dúvida de que no caso em exame deve ser aplicado para fins de cálculo da antecipação tributária as normas previstas no art. 61, II do RICMS, já que a pauta fiscal, neste caso, só se aplicaria se o valor da operação fosse inferior ao preço de pauta fiscal, o que não é o caso em discussão.

Mantido o valor exigido.

No tocante às infrações 02 e 03 que dizem respeito a multa pelo não registro nos livros fiscais das notas fiscais de aquisição de mercadorias, sujeitas à tributação e não tributáveis, bem como as infrações 04 e 05, que se referem a exigência do imposto decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o autuado se limita a alegar não ter adquirido as mercadorias, valendo observar que as cópias anexadas aos autos são todas destinadas ao contribuinte, além do que na sua maioria as mercadorias foram transportadas até o seu destino (o estabelecimento do autuado) por conta do emitente da nota fiscal.

Assim, como determina o art. 143 do RPAF/99 “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Mantidas as infrações 02 a 05 do Auto de Infração.

Infrações 06 e 07 – tratam de Auditoria dos Estoques, tendo sido apurado imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, referente a entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, no período de 01/04/01 a 30/06/01 (infração 06) e, tendo sido detectado existência de diferença por omissão de saída de mercadorias tributadas e diferença de entradas de mercadorias, levando-se em conta o valor de maior expressão monetária, no caso o das omissões de saídas, apuradas nos períodos de 01/01/00 a 30/09/00 e 01/04/01 a 30/06/01 (infração 7).

O autuado argumentou não ter sido analisado a conta caixa, e que foi exigido imposto por omissão de entradas e saídas.

Não tem respaldo a alegação do sujeito passivo de que não foi examinada a conta caixa e que o pagamento do tributo é com base no saldo da conta-caixa (entrada vs saídas). Acredito que o autuado estivesse se referindo a conta corrente fiscal em que se levam em conta os créditos fiscais na apuração do imposto em relação aos débitos fiscais decorrentes de saídas de

mercadorias. Porém, no caso em análise, o que se exigiu, mediante lançamento do crédito tributário, foi o imposto em decorrência da falta de emissão de documentação fiscal quando da realização de operações sujeitas à tributação, e, em consequência do fato acima foi omitido o recolhimento do imposto devido.

Constato que em relação a infração 06, em se tratando de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, é devido o imposto por antecipação, já que havendo diferença de quantidade por entrada sem documentação fiscal, independe de ser analisado a quem cabe a exigência do imposto anteriormente devido, por ter o contribuinte adquirido mercadorias sem documentação fiscal, passando a assumir solidariamente a responsabilidade pelo tributo devido (art. 39, V, do RICMS/97). Saliento, ainda, que se a diferença constatada em relação às mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária fosse por saída sem nota fiscal, por se tratar de produto com fase de tributação encerrada, aí sim, haveria apenas descumprimento de obrigação acessória. Assim, não houve questionamento quanto ao mérito da acusação fiscal, nem foi trazido qualquer elemento que descaracterizasse a infração imputada.

No tocante a infração 07, o autuante exige o imposto por omissão de saídas no exercício de 2000 (01/01/00 a 30/09/00) e, em relação ao exercício de 2001 (01/04/01 a 30/06/01), em nenhum momento o contribuinte trouxe aos autos qualquer prova material que pudesse desconstituir o levantamento realizado. Consta dos demonstrativos anexados pelo autuante, do qual o autuado recebeu cópia, que as diferenças por omissão de saídas decorreram de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação.

Apesar de ter sido apurada as irregularidades num mesmo levantamento quantitativo de estoques, no caso da infração 07, está sendo exigido imposto por omissão de saídas de mercadorias tributadas, ou seja, pela falta de emissão de documentação fiscal quando da realização de operações sujeitas à tributação, e em razão disso, também foi omitido o recolhimento do imposto devido, não havendo bi-tributação.

Analisando os levantamentos e demonstrativos que dizem respeito a infração 07, verifico que o autuante identificou diferenças de quantidades por omissão de saídas e entradas de mercadorias tributadas pelo regime normal e, sujeitas ao regime de substituição tributária. No entanto, exigiu o imposto considerando que todas as mercadorias tinham tributação pelo regime normal de apuração e, por este motivo, considerou a omissão de maior expressão monetária, no caso, a das saídas.

Ocorre que a grande maioria das mercadorias arroladas no roteiro de auditoria de estoques diz respeito a produtos sujeitos ao regime da substituição tributária. Assim, das arroladas nos levantamentos apontados no item 07 dos autos, só temos os produtos: queijo, arroz, bacalhau, creme vegetal, óleo refinado e manteiga, para o período relativo ao exercício de 2000 e, os produtos: queijo e manteiga, para o período que abrange o exercício de 2001. Vale salientar que os demais produtos em ambos os exercícios dizem respeito a: lingüiça, fiambre, costela salgada, calabresa, apresuntado, refrigerante frevo cola, açúcar, peru temperado salsicha, mortadela e outros.

Assim, como o fulcro da autuação diz respeito a omissão de saída de mercadorias tributadas, o valor do imposto devido, em relação aos produtos tributados que foram identificadas as omissões de saídas, passam a ser de R\$ 3.545,83 e R\$ 366,74, para os exercícios de 2000 e 2001, respectivamente, no total de R\$ 3.912,57.

Mantida a exigência do item 06 e, parcialmente o item 07 da autuação.

Infração 08 - o autuado contrariando o disposto no art. 686, § 5º e art. 708-A, do RICMS/97, foi penalizado com a aplicação da multa de 1%, no valor de R\$ 10.255,02, calculada sobre o valor das operações e prestações de entradas e saídas de mercadorias, nos períodos de janeiro, julho, setembro e dezembro de 2001 e julho a dezembro de 2002.

Com a alteração da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 9.152/04, a alínea “g”, do inciso XIII-A do art. 42, passa a ter a seguinte redação:

Alínea “g” – 1% (um por cento) do valor das saídas do estabelecimento em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entradas e de saídas e das prestações de serviços efetuadas e tomadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;

Apesar da aplicação da penalidade se referir a período anterior a alteração da Lei nº 7.014/96, que excluí do cálculo da multa os valores das entradas do estabelecimento, já que a ação fiscal diz respeito aos exercícios de 2001 e 2002, no caso de penalidade, a lei retroage para beneficiar o sujeito passivo, disposição prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, bem como no art. 164, § 2º do COTEB:

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

....

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

COTEB

Art. 164. O poder Executivo regulamentará a presente Lei até 31/ de dezembro do corrente ao.

...

§ 2º. Tratando-se de penalidade, esta Lei só retroagirá para beneficiar o sujeito passivo.

Desta forma, a penalidade a ser exigida na presente ação fiscal corresponde a 1% do valor das saídas em cada período de apuração, passando o valor do débito a ser exigido para R\$ 4.632,07, conforme abaixo demonstrado:

Mês/Ano	Valor das saídas	1% multa
01/2001	113.672,61	1.136,72
07/2001	60.237,11	602,37
09/2001	51.188,95	511,88
12/2001	28.907,99	289,07
07/2002	19.544,11	195,44
08/2002	37.186,71	371,86
09/2002	31.539,36	315,39
10/2002	37.449,35	374,49
11/2002	40.409,49	404,09
12/2002	43.076,13	430,76
TOTAL	463.211,81	4.632,07

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232954.0006/04-0**, lavrado contra **FRIGORÍFICO ALAGOINHAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 46.822,44**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 23.492,34, R\$ R\$ 191,13 e R\$ 9.772,94 e 70% sobre R\$ 9.453,46 e R\$ 3.912,57, previstas no art. 42, II “d” e “f” e, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas, no valor total de **R\$ 5.739,58**, previstas no art. 42, IX, XI e XIII-A, “g”, da mesma lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA –JULGADOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR