

PROCESSO - A. I. Nº 269610.0016/04-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FRANCISCO ALVES TOSTA NETO
RECORRIDOS - FRANCISCO ALVES TOSTA NETO e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0266-01/05
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
INTERNET - 04/11/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0364-11/05

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. MULTA. Exigência descabida, por se tratar de contribuinte dispensado dos livros fiscais, objeto da penalidade. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Exigência subsistente em parte, após dedução dos valores anteriormente recolhidos. Modificada a Decisão. 3. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Roteiro de auditoria inaplicável ao contribuinte por só comercializar mercadorias com fase de tributação encerrada. Exigência insubsistente. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. I) ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Exigências subsistentes. II) SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. A penalidade deve ser aplicada pela infração e não por exercício. Rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0266-01/05, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o valor de R\$137.030,49, em razão das seguintes infrações:

1. Multa, no montante de R\$420,00, por ter escriturado livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares, nos meses de dezembro de 2002 e agosto e dezembro de 2003;
2. Retenção e recolhimento a menos do ICMS antecipado, no montante de R\$25.766,08, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária, inerente aos meses de outubro de 2002 e fevereiro a dezembro de 2003.
3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$86.567,76, decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa nos exercícios de 2002 e 2003;
4. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$15.597,84, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003;
5. Falta de recolhimento do ICMS antecipado, no valor de R\$8.578,81, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzido da parcela do tributo a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003;
6. Multa, no montante de R\$100,00, decorrente da omissão de saída de mercadorias e/ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 49.992,73, diante das seguintes razões de:

1. Não está caracterizada a infração 1, pois o autuado não é obrigado a escriturar livros fiscais por ser inscrito na condição de microempresa, não podendo ser exigida a multa por tê-lo feito em desacordo com as normas regulamentares, conforme reiteradas Decisões do CONSEF;
2. Ser subsistente a infração 2, uma vez que os contribuintes inscritos na condição de microempresa e empresa de pequeno porte não são dispensados do pagamento do imposto relativo à substituição tributária, sendo que as diferenças apontadas decorrem da comprovação de que o autuado adquiriu mercadorias com valor subfaturado mediante o pagamento de duas duplicatas em relação às notas fiscais relacionadas, tendo sido considerados os pagamentos já efetuados;
3. Ser insubsistente a infração 3, pois, dos exames das notas fiscais anexas aos autos, se verifica que o autuado só comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, ou seja, com fase de tributação encerrada, não havendo por que se falar em omissão de saídas de mercadorias tributáveis e, portanto, sendo inaplicável o roteiro de auditoria de caixa;
4. Serem subsistentes as infrações 4 e 5, uma vez que no levantamento quantitativo de estoques foi constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo exigido o pagamento do imposto por antecipação e na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal;
5. Está parcialmente caracterizada a infração 6, por só ser cabível a aplicação da multa pelo cometimento da infração, no valor de R\$50,00, e não por exercício em que foram verificadas as saídas sem emissão de notas fiscais.

No Recurso Voluntário, restrito às infrações 2, 4 e 5, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

Preliminarmente, argúi a nulidade do Auto de Infração por entender que está eivado de vícios, contrariando o RPAF, o que determina um incontestável cerceamento de defesa. Alega que as referidas infrações estão baseadas em demonstrativos mal elaborados, recheados de documentos totalmente alheios ao seu objeto, sendo conseqüências da imaginação do autuante, gerando enquadramentos e multas aplicadas aleatoriamente, a exemplo da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto por antecipação por contribuintes do regime normal de apuração (art. 42, II, “d”) a uma microempresa e, o que é mais grave, a mesma multa para infrações distintas (2 e 5). Assim, indaga:

- 1) Qual é o embasamento legal que respalda o critério utilizado pelo autuante?
- 2) Qual a tipificação das infrações 2, 4 e 5 supostamente cometidas?
- 3) Quais os critérios e normas previstos na legislação tributária que não foram obedecidos pela empresa e quais os que foram obedecidos pelo autuante para fazer a reclamação do crédito tributário referente às supostas infrações?

No mérito, quanto à segunda infração, alega que a motivação da autuação foi a aquisição de mercadorias subfaturadas, o que teria gerado um recolhimento a menos do ICMS antecipado, conforme demonstrativo das notas fiscais com os valores reais e subfaturados, documentos de fls. 10 e 11 (971 e 972). Registra que, da análise de um mal elaborado demonstrativo, à fl. 12 (fl. 973), foi possível perceber que na composição do débito não foram abatidos alguns valores de ICMS antecipados dessas mercadorias, documentos de fls. 13 a 25 (974 a 986), e foram incluídas também outras aquisições de mercadorias cujos recolhimentos da antecipação do ICMS foram feitos normalmente, e sequer foram abatidos, conforme documentos de fls. 26 a 31 (987 a 992), além das notas fiscais de nº 36269 e 060, documentos de fls. 32 e 33 (993 e 994), referentes a caixas vazias e refresco em pó, mercadorias que não estão enquadradas no regime de substituição tributária, gerando um novo demonstrativo de débito, conforme documentos de fl. 34 (fl. 995).

Destaca que o Estado tem instrumentos jurídicos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, pois o remetente, teoricamente, foi quem se locupletou, não cabendo cobrar do adquirente que já antecipou o tributo quando pagou ao remetente o preço com o ICMS já embutido.

Ressalta que não se pode imputar a responsabilidade solidária ao recorrente, exigindo o pagamento do tributo que já foi pago por este, em função da substituição tributária, e o fisco não poderia aplicar os dispositivos mencionados no Auto de Infração, pois tais dispositivos só se aplicam quando o contribuinte não cumpre a imposição, não podendo o Estado argüir a solidariedade propagada, do que invoca o art. 372, § 3º, III, e o art. 125, § 1º, ambos do RICMS, os quais estabelecem que só deverá adotar este procedimento depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição.

Assim, defende que o fisco não poderia ir além do conteúdo expresso nas leis tributárias, vilipendiando o princípio da segurança jurídica para impor, também a capacidade contributiva e um verdadeiro confisco, nova cobrança do ICMS, quando a própria norma determinou que fosse pago por antecipação por meio da substituição tributária. Aduz que até o princípio da igualdade fica afetado, como também fere de morte a legalidade isonômica, ante à imposição de pagar duas vezes um mesmo tributo, uma por obrigação e outra por uma suposta solidariedade não aplicável. Cita doutrina.

No tocante às quarta e quinta infrações, alega que a autuação se baseou em lançamentos feitos em livros extras fiscais de entradas e saídas de mercadorias, mantidos apenas para mero controle, tendo em vista a sua condição de microempresa, estando, por conseguinte, desobrigado de escriturar os citados livros. Também aduz que foi apresentada como prova um amontoado de notas fiscais de entradas, muitas delas em duplicidade, e apenas algumas notas fiscais de saídas.

Assim, defende que os equívocos cometidos no levantamento fiscal, por si só, impõem a insubsistência do indigitado Auto de Infração, por comprometer o quantum apurado, contrariando o art. 3º, I e II, da Portaria nº 445/98, o que culminou com a cobrança indevida do

ICMS de mercadorias com fase de tributação encerrada, do que cita a existência dos seguintes equívocos:

- 1º) considerar como iguais produtos com descrição e codificação diferentes;
- 2º) falta de lançamento de notas fiscais de saídas e de entradas;
- 3º) falta de lançamento de produtos descritos em nota fiscal, e
- 4º) lançamento errado da quantidade do produto descrito na nota fiscal de entrada.

Por fim, pede que seja reformulada a Decisão recorrida e seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 998 a 1.002 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, diante das seguintes considerações:

Inerente à segunda infração, no que tange aos documentos colacionados às fls. 974 a 987, percebe-se que todos os documentos, supostamente não contabilizados, foram devidamente lançados no relatório do débito investivado (fls. 971 a 973), carecendo de veracidade às alegações brandidas pelo recorrente.

Em relação aos documentos de fls. 26 a 31, aduz o opinativo que renite o recorrente em faltar com a verdade, pois, diferentemente do que alega na sua súplica, os mesmos nunca foram incluídos no demonstrativo de débito rechaçado, como quis induzir o suplicante, conforme se verifica do cotejo do relatório e os documentos carreados.

Por fim, em referência às notas fiscais nº 36269 e 060, também se revela falsa às razões recursais, pois nos documentos epigrafados igualmente não constaram do demonstrativo de débito “susoposto”.

Assim, conclui que não há como se acolher às alegações do suplicante neste item.

No tocante a argumentação da ilegitimidade do recorrente para figurar no pólo passivo da relação de direito material tributária ora discutida, o opinativo da PGE/PROFIS é de que novamente navega em erro crasso o suplicante. Para tal conclusão reproduz o artigo 146, III, “a” e “b”, da CF/88, assim como o art. 128 do CTN, além do art. 5º da LC nº 87/96 e do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, de onde se conclui que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas do documento fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Assim, entende que resta superada a premissa laborada pelo recorrente da impossibilidade da sua “ilegitimidade passiva” no caso em apreço, porquanto a análise dos documentos fiscais colacionados aos autos demonstraram à saciedade serem os mesmos inidôneos, em razão do incontroverso subfaturamento (art. 209, VI, do RICMS/97).

Quanto às infrações 4 e 5, salienta que a súplica recursal cinge-se, exclusivamente, sobre a questão da validade das provas utilizadas pelo fisco, uma vez que os elementos de prova foram colhidos em cima de livros “extra-fiscais” do recorrente, que não possuiriam qualquer condão ao motivar uma fiscalização. Defende o ilustre representante da PGE/PROFIS que tal argumento já queda instantaneamente pela violação frontal ao princípio da verdade material que norteia o procedimento administrativo fiscal. Cita o artigo 209 do RICMS/97, o qual determina que “*Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal...*”, como subsidiariamente o art. 332 do CPC, no qual prevê que “*Todos os meios legais, bem como moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*”. Assim, opina pelo Não Acolhimento do argumento laborado pelo autuado na sua súplica recursal em relação a estes itens do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo, integralmente, dos débitos da primeira, terceira e sexta infrações e, parcialmente, da sexta infração, conforme previsto no art. 169, I, “a-1”, do RPAF, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à segunda, quarta e quinta infrações.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, o qual preenche todas as formalidades legais exigidas, estando suas infrações substanciadas em documentos e demonstrativos embasadores às imputações fiscais, as quais encontram-se devidamente enquadradas.

No tocante a alegação de que a multa indicada no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não se aplica a uma microempresa e que é a mesma multa para infrações distintas (2 e 5), vislumbro que a multa correta para ambas infrações é a prevista no art. 42, I, “b-1”, da referida lei, ou seja 50% do valor do imposto. Contudo tal divergência não é capaz de acarretar a nulidade do Auto de Infração, como pretende o recorrente.

No mérito, quanto à segunda infração, cabe razão ao recorrente quando alega que na composição do débito do ICMS antecipado recolhido a menos, conforme demonstrativo à fl. 11 dos autos, o autuante não deduziu alguns valores já recolhidos, consoante documentos de arrecadação de fls. 975; 977; 979; 981; 983; 986; 990 e 992. Do mesmo modo, tem pertinência sua alegação de que foi indevidamente incluída no aludido demonstrativo a Nota Fiscal de nº 36269, à fl.993, referente a caixas vazias, mercadoria não enquadrada no regime de substituição tributária.

Contudo, não tem razão o recorrente quando entende que refresco em pó, constante da Nota Fiscal de nº 060 (fl. 994), também deve ser excluído do demonstrativo por não estar enquadrado no regime de substituição tributária. O art. 353, II, item 3.2 do RICMS, prevê a antecipação do imposto para refrescos.

Cabe ressaltar que as mercadorias, objeto da exigência fiscal, referem-se a “salgado industrializado”, “balas” e “refrescos”, todos objeto de substituição tributária interna, de responsabilidade do próprio contribuinte, quando das suas aquisições interestaduais, por não haver convênio ou protocolo para tais produtos (art. 371 do RICMS) e, como tal, não se trata de responsabilidade por solidariedade, como alega o recorrente.

Assim, diante das provas documentais trazidas aos autos, às fls. 974 a 994, deve ser acolhido o novo demonstrativo apresentado pelo recorrente, à fl. 995, acrescentando apenas o valor de R\$ 906,24, referente à Nota Fiscal nº 060, inerente ao mês de dezembro de 2003, o que perfaz o montante de **R\$23.189,09**, relativo à segunda infração, cabendo-lhe a aplicação da multa de 50%, conforme prevista no art. 42, I, “b-1” da Lei nº 7.014/96, o que modifica a Decisão recorrida que a julgou procedente.

Relativo a quarta e quinta infrações, o recorrente limita-se a alegar que a auditoria de estoque realizada se baseou em livros extras fiscais de entradas e saídas, mantidos apenas para mero controle, tendo em vista sua condição de microempresa. Alega também a existência de equívocos cometidos pelo autuante, a exemplo de notas fiscais de entradas consideradas em duplicidade e de apenas algumas notas fiscais de saídas; considerar como iguais produtos com descrição e codificação diferentes; lançamento errado da quantidade do produto descrito na nota fiscal de entrada, o que culminou com a cobrança indevida do ICMS de mercadorias com fase de tributação encerrada.

Observo que a auditoria de estoque está respaldada em levantamentos analíticos, nos quais relacionam documentos fiscais, individualmente, de entradas e de saídas dos produtos levantados, conforme se pode observar à fls. 83 a 154 dos autos, o que permite ao recorrente apontar, especificamente, quais os equívocos cometidos no levantamento fiscal. Contudo, o suplicante tece alegações genéricas as quais não têm o condão de destituir os números apurados e, conforme já dito, demonstrado analiticamente.

Quanto à alegação de que o autuante utilizou livros extras fiscais é totalmente descabida, primeiro porque o levantamento teve como ponto de partida o Livro Registro de Inventário (fls. 396 e 400), de escrituração obrigatória, além dos documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias. Segundo, porque se tivesse utilizado os livros “extras fiscais”, mesmo assim, não invalidaria o levantamento, eis que eles representam as operações efetuadas no período, declaradas pelo próprio contribuinte.

Referente à citação de que a cobrança do ICMS de mercadorias com fase de tributação encerrada é indevida, seria procedente caso se estivesse a se exigir o imposto pelas diferenças de saídas destas mercadorias. Contudo, o que se exige do recorrente, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 39, V, do RICMS, é o imposto normal devido pelo remetente das mercadorias, as quais foram adquiridas sem documento fiscal, inerente à quarta infração, e a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio recorrente, nos termos do art. 353, II, do RICMS, relativa à quinta infração, ambas em decorrência da constatação de omissão de entradas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, consoante demonstrado à fls. 67 a 69 dos autos.

Por fim, quanto ao Recurso de Ofício, referente à primeira, terceira e sexta infrações, comungo com a Decisão recorrida, pois entendo:

- 1º) descabida a multa pela escrituração irregular dos Livros: Registro de Entradas e Registro de Saídas, haja vista que o contribuinte não estava obrigado a sua escrituração, em razão de se enquadrar no regime SimBahia;
- 2º) inaplicável o roteiro de auditoria de caixa e, em consequência, a exigência do imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, por se tratar de contribuinte que só comercializa produtos sujeitos à substituição tributária, cuja fase de tributação encontra-se encerrada, e
- 3º) cabível apenas a aplicação da multa de R\$ 50,00, pelo descumprimento da obrigação tributária de emitir notas fiscais quando das saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, independente dos exercícios fiscalizados, por se tratar de uma única ação fiscal procedida.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, tornando parcialmente subsistente a segunda infração, no montante de R\$23.189,09, diante das provas documentais constantes dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269610.0016/04-2, lavrado contra **FRANCISCO ALVES TOSTA NETO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$47.365,74**, acrescido das multas de 50% sobre R\$31.767,90 e 70% sobre R\$15.597,84, previstas, respectivamente, no art. 42, I, “b-1” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, bem como da multa no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, do citado diploma legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS