

PROCESSO - A. I. Nº 233014.0040/06-6
RECORRENTE - HAWAI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0242-04/07
ORIGEM - INFAZ ITABERABA
INTERNET - 24/07/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0203-12/08

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. As retificações do lançamento, efetuadas pelo autuante, diminuíram o valor do crédito tributário originariamente exigido. **2.** DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DME. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Exigência fiscal absorvida pela infração correspondente à falta de pagamento de tributo em face da apuração de saldo credor na conta “caixa”. Aplicação do princípio da consunção e das disposições do § 5º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 3. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória em razão de cinco infrações, sendo que apenas as seguintes irregularidades são objetos do presente Recurso:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa. Foi cobrado ICMS no valor de R\$88.117,97, e multa de 70%.
3. Omitiu entrada de mercadorias no estabelecimento nas Informações Econômico-Fiscais apresentadas através de DME (Declaração de Movimento Econômico de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). Foi aplicada multa de R\$16.070,79.

O autuado apresentou defesa e, em relação à infração 1, apontou equívocos referentes a documentos fiscais lançados em duplicidade e a compras realizadas a prazo e que foram computadas como sendo à vista. Quanto à infração 3, alegou que não adquiriu as mercadorias relacionadas nas notas fiscais acostadas ao processo.

Na informação fiscal, em relação à infração 1, o autuante reconheceu os equívocos apontados na defesa e elaborou novos demonstrativos, onde apurou o valor devido de R\$88.095,06. Quanto à infração 3, o autuante manteve a autuação.

Ao se pronunciar acerca da informação fiscal, o autuado alegou que o autuante apenas efetuou a correção dos equívocos apontados na defesa por amostragem. Argumentou que não foram excluídas da autuação as notas fiscais coletadas no CFAMT. Afirmou que não foram comprovados os ingressos das mercadorias em seu estabelecimento. Apresentou demonstrativos.

O processo foi convertido em diligência, para que fosse entregue ao autuado cópia das notas fiscais coletadas no CFAMT, devendo, em seguida, ser reaberto o prazo de defesa. A diligência foi cumprida, porém o contribuinte não se pronunciou.

Na Decisão recorrida, a primeira instância indeferiu a solicitação de diligência, afastou as alegações de nulidade do lançamento e explicou que não cabe ao CONSEF apreciar questão pertinente à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No mérito, a infração 1 foi julgada procedente em parte, no valor de R\$88.095,06, conforme apurado pelo autuante na informação fiscal. Explicou a ilustre relatora que as notas fiscais coletadas no CFAMT são provas legítimas da circulação das mercadorias com destino ao estabelecimento do autuado.

A infração 3 foi julgada procedente em parte. Os débitos referentes aos exercícios de 2003 e 2005 foram mantidos inalterados, ao passo que o pertinente ao exercício de 2004 passou de R\$3.255,87 para R\$179,49. Salientou a relatora que as notas fiscais arroladas nessa infração não foram incluídas na auditoria de caixa e, portanto, não havia como a multa aplicada na infração 3 ser absorvida pela indicada na infração 1.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJE, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, após discorrer sobre a tempestividade do Recurso Voluntário interposto, a Decisão recorrida e o conhecimento do Recurso Voluntário, o recorrente reitera as alegações expendidas na defesa.

O recorrente tece considerações sobre os elementos constitutivos do dever jurídico de pagar tributo, diz que o procedimento administrativo é presidido pelos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada e cita doutrina para embasar suas alegações. Sustenta que o Auto de Infração deve ser julgado procedente em parte em razão de irregularidades processuais e, em seguida, transcreve o disposto no artigo 18, incisos I a IV e §§ 1º a 3º, do RPAF/99.

Referindo-se às notas fiscais coletadas no CFAMT, o recorrente assevera que não efetuou as correspondentes aquisições, que esses documentos fiscais não comprovam a entrada das mercadorias no seu estabelecimento e que não foram acostados ao processo os respectivos canhotos das notas fiscais. Ressalta que não quer descaracterizar a circulação dessas mercadorias, mas sim a entrada delas em seu estabelecimento.

O recorrente diz que a sua escrita fiscal é a única forma que possui para comprovar a não entrada das mercadorias em seu estabelecimento, porém o fisco pode verificar esse fato mediante a fiscalização dos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Após citar o disposto no art. 333, inc. I, do CPC, afirma que cabia ao autuante comprovar a entrada das mercadorias no estabelecimento destinatário. Em seguida, discorre acerca dos princípios da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, solicita a realização de diligência e pede a improcedência das infrações 1 e 3.

Ao exarar o Parecer de fls. 2017 a 2023, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que os argumentos trazidos na fase recursal são os mesmos que foram aduzidos na defesa inicial.

Referindo-se à infração 1, o ilustre Parecerista afirma que os equívocos apontados na defesa foram corrigidos pelo próprio autuante, que a alíquota de 17% foi corretamente aplicada e que as notas fiscais coletadas no CFAMT são provas das aquisições realizadas.

Quanto à infração 3, diz que a multa de 5% do valor comercial das mercadorias foi aplicada de acordo com o previsto no inciso XII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Ao finalizar, o procurador afirma que os argumentos trazidos pelo recorrente já foram analisados pela Primeira Instância, razão pela qual não possuem o poder de modificar a Decisão recorrida. Opina “*pelo provimento parcial do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida*”.

Em despacho à fls. 2025, o doutor José Augusto Martins Junior, procurador assistente, concorda com o Parecer de fls. 2017/2023 e opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, em que pese ter sido equivocadamente lançado como “Provimento Parcial do Recurso voluntário”.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Item 3)

Não há nos autos qualquer hipótese de nulidade da ação fiscal ou da Decisão recorrida, pois o direito de defesa foi respeitado pelo fisco e foi exercido em sua plenitude pelo recorrente. O Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação tributária pertinente, não existindo qualquer vício formal capaz de acarretar a sua nulidade. Por seu turno, a Decisão recorrida foi proferida com a devida fundamentação, tendo sido abordados os diversos argumentos e provas trazidos na defesa.

Quanto à questão da constitucionalidade da legislação tributária estadual, especialmente da Lei nº 7.357/98, não há como prosperar as alegações defensivas reiteradas em fase recursal, uma vez que, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, tal matéria não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois considero os elementos já presentes nos autos como suficientes para o deslinde das questões.

As alegações pertinentes aos princípios da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da razoabilidade não são capazes de descaracterizar as infrações e nem de modificar a Decisão recorrida, já que tais princípios foram observados em todas as fases processuais.

Adentrando no mérito, observo que os equívocos indicados na defesa em relação à infração 1 já foram saneados pelo próprio autuante na informação fiscal. Apesar de o recorrente alegar que esses erros foram citados por amostragem, os demonstrativos retificados pelo autuante e as notas fiscais que se encontram acostadas ao processo não apontam a existência de mais equívocos além dos indicados na defesa.

Conforme foi bem explicado na Decisão recorrida, a irregularidade descrita na infração 1 é classificada como de natureza grave e, dessa forma, nos termos do art. 19 da Lei nº 7.357/98, o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais. Em obediência ao princípio da não-cumulatividade, foi deduzido do imposto apurado o percentual de 8% do valor da base de cálculo da omissão de saídas.

As notas fiscais coletadas no CFAMT e acostadas ao processo são provas materiais das aquisições e da entrada das mercadorias no estabelecimento do recorrente, pois são idôneas e estão endereçadas ao recorrente. Tendo em vista que essas mercadorias foram encontradas em trânsito pelos postos fiscais baianos em direção ao estabelecimento do recorrente, é lógico que essas mercadorias entraram no estabelecimento do destinatário. A ausência dos canhotos das notas fiscais não descaracteriza as operações, uma vez que as notas fiscais acostadas ao processo são referentes a vias destinadas ao fisco e, portanto, não poderiam estar os canhotos acostados ao processo, como alega o recorrente.

O autuante comprovou a aquisição e a entrada das mercadorias no estabelecimento do recorrente, trazendo ao processo as provas materiais da acusação. Contrariando as provas acostadas ao processo, o recorrente alega que não recebeu essas mercadorias. Desse modo, cabe ao recorrente comprovar a sua alegação.

Os demonstrativos de fls. 1967 a 1974 não são capazes de modificar os elaborados na informação fiscal, pois as notas fiscais coletadas no CFAMT não devem ser excluídas da auditoria de caixa e, além disso, o recorrente não indicou como apurou os valores consignados nesses demonstrativos.

Saliento que o fato de uma aquisição ter sido omitida da DME e em consequência ter sido aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 3) não impede que o desembolso referente a essa aquisição seja incluído em uma auditoria de caixa (infração 1), como fez o autuante, já que as infrações são distintas. Esse meu posicionamento está fundamentado

nos §§ 4º e 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcrevo a seguir, para um melhor entendimento da questão:

§ 4º As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Da interpretação desses dispositivos legais, depreende-se que, para fins do ICMS, em regra, as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal. Todavia, essa mesma legislação prevê que não ocorrerá essa cumulatividade quando o descumprimento da obrigação principal for uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória. Vê-se, portanto, que não basta ter sido uma mesma nota fiscal empregada na caracterização de duas infrações para que ocorra a absorção de multa prevista no § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. É fundamental que uma infração seja uma consequência direta da outra.

Examinando o caso concreto verifico que o ocorrido não se subsume à exceção prevista no § 5º, pois o descumprimento da obrigação principal (infração 1) não é uma *consequência direta* do descumprimento da obrigação acessória (infração 3), como exige a lei. A infração 1 não tem qualquer correlação com a infração 3, e nem esta com aquela, já que as infrações são autônomas e não se comunicam. Os prejuízos causados ao fisco nas duas infrações em tela são completamente diferentes e, portanto, diferentes também devem ser as multas aplicadas.

Entendo que ocorreria a absorção a que se refere o § 5º caso o autuante tivesse, por exemplo, cobrado imposto em razão da não inclusão de nota fiscal na DME e, concomitantemente, aplicado multa em decorrência da falta de inclusão da mesma nota fiscal na DME – situação completamente diversa da que se encontra em apreciação.

Pelo acima exposto considero que em relação às infrações 1 e 3 a Decisão recorrida está correta, não carecendo de qualquer reparo.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 3)

Peço *venia* para discordar do ilustre relator, restringindo-se a divergência ao item 3 do Auto de Infração, no qual, ao contribuinte, foi aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória em razão de ter o mesmo omitido informações na DME (Declaração de Movimento Econômico), relacionadas a entradas de mercadorias no seu estabelecimento comercial.

Ocorre que a mencionada exigência se encontra absorvida pela infração nº 1, do Auto, correspondente aos mesmos períodos abrangidos pela ação fiscal, onde se encontra consignada a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. Observamos, a partir dos papéis de trabalho que serviram de prova de ambas as acusações, que as notas fiscais omitidas nas DMEs compõem o levantamento de caixa, de forma que a infração por descumprimento de obrigação principal, relacionada à falta de recolhimento de tributo, no que se refere à sua composição material e quantitativa, contempla todas as notas fiscais omitidas pela empresa na consumação da infração vinculada à obrigação acessória.

Em decorrência, a conduta omissa do sujeito passivo se constituiu em meio para a prática da infração de falta de pagamento de tributo, ou - em outras palavras - o não registro das notas fiscais nas DMEs e também no livro caixa da empresa, foi o meio de que se valeu o contribuinte para encobrir os pagamentos efetuados por conta dessas aquisições e que não foram levadas aos

registros que competiam ao sujeito passivo. Em decorrência, e por conta da ação fiscal empreendida, os documentos fiscais omitidos foram incluídos no livro caixa da empresa, se procedendo assim à recomposição do mesmo, com a inserção dos dispêndios efetuados, de forma que o não registro das notas fiscais tem relação direta com a acusação estampada no item 1 do Auto de Infração, ainda que na composição do caixa tenham sido considerados outros dispêndios, a exemplos das despesas com tributos, salários, pagamento de duplicatas etc.

No caso vertente, portanto, há que se entender que a infração 3, relativa ao descumprimento da obrigação acessória, se encontra absorvida pela infração 1, pois a conduta omissa do sujeito passivo serviu de meio para que o mesmo encobrisse uma parcela do saldo credor de caixa apurada no infração 1, aplicando-se a esta situação o princípio jurídico da consunção. De acordo com esse princípio de direito, no caso em exame há se que interpretar que a infração por descumprimento de obrigação acessória, correspondente à conduta de sonegação de informações na escrita ou nos documentos de informação econômico-fiscal, se constituiu em meio de que valeu o infrator para lesar o fisco e dessa forma consumir a infração de falta de pagamento de tributo. Portanto, no nosso entender, e em discordância com o sr. relator, a situação descrita nos autos se subsume perfeitamente nas disposições contidas no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96, visto que a exclusão das notas fiscais omitidas do levantamento de caixa, resultaria, inevitavelmente, na alteração de valor do saldo credor apurado, modificando, conseqüentemente, o débito do item 1 do Auto de Infração.

Assim, considerando o acima exposto, nosso voto é no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir da autuação o item 3.

RESOLUÇÃO

ACÓRDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233014.0040/06-6, lavrado contra **HAWAI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 90.411,81**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 88.095,06, de 50% sobre R\$ 971,42 e de 150% sobre R\$ 1.345,33, previstas no art. 42, III, I, "b", item 3, e V, "c", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao item 3) - Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Márcio Medeiros Bastos, Helcônio de Souza Almeida, Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

VOTO VENCIDO (Quanto ao item 3) - Conselheiro: Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Quanto ao item 3)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto ao item 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS