

A. I. N° - 278999.0105/08-0
AUTUADO - FRIGORÍFICO PADRÃO INDÚSTRIA E COM. DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - CLÉBER RAIMUNDO SANTOS MAFRA
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 23/03/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0034-03/11

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. AUDITORIA DA CONTA CORRENTE DO IMPOSTO. Apesar da ambigüidade da descrição do fato, foi demonstrado nos autos que houve falta de pagamento do imposto. Lançamento mantido, corrigindo-se o percentual da multa, que é de 60%, e não de 50%. **2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.** Mesmo feita diligência para esclarecimento, persistem dúvidas quanto ao que realmente a fiscalização pretendeu apurar neste caso, além do emprego de critério que implica arbitramento do valor lançado. Lançamento nulo. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DO ATIVO PERMANENTE. b) MATERIAIS DE CONSUMO.** Fatos demonstrados nos autos. Mantidos os lançamentos. **4. LIVROS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) FALTA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO.** Multa indevida – inexistência de previsão legal. **b) ESCRITURAÇÃO EFETUADA EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES.** Fato provado nos autos. Mantida a multa. **5. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA. MULTA.** Fato provado nos autos. Mantida a multa. **6. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Fato demonstrado nos autos. Mantido o lançamento. Não acolhida alegação de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/9/08, apura seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 8.639,16, com multa de 50%;

2. falta de recolhimento de ICMS em virtude da realização de operações tributáveis como se fossem não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 507.944,50, com multa de 60%;
3. falta de pagamento da diferença de alíquota de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente da empresa, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.924,66, com multa de 60%;
4. falta de pagamento da diferença de alíquota de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados a consumo por parte da empresa, sendo lançado imposto no valor de R\$ 450,00, com multa de 60%;
5. escrituração de livros sem prévia autorização, sendo por isso aplicada multa de R\$ 560,00;
6. escrituração de livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo por isso aplicada multa de R\$ 140,00;
7. declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA [Declaração e Apuração Mensal de ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 140,00;
8. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 236.743,19, com multa de 70%.

O autuado apresentou defesa (fls. 1107/1125) suscitando como preliminar que teria havido violação ao princípio da ampla defesa, haja vista que o primeiro requisito para que o sujeito passivo de um processo administrativo exerça a ampla defesa é o conhecimento exato da acusação que lhe é imputada, em toda a sua extensão. Alega que houve dano para a defesa, porque o fiscal autuante, nas 8 infrações descritas neste Auto, apenas indicou o fundamento jurídico, apontando dispositivos legais, sem fornecer qualquer respaldo fático, tornando impossível ao autuado apresentar sua defesa, já que não lhe foram fornecidos os dados fáticos elementares do que lhe foi imputado. Dá como exemplo o lançamento do item 2º, observando que no Auto de Infração não constam sequer os números das Notas Fiscais referentes aos bens adquiridos para o seu ativo permanente. Alega inobservância da norma inscrita no art. 39, III, do RPAF, tendo como consequência a nulidade prevista no art. 18, II. Cita ainda o art. 41, II, segundo o qual devem ser anexados ao Auto de Infração as provas necessárias à demonstração do fato imputado, e, alegando que isto não foi observado, pede a nulidade do lançamento.

Prosseguindo, em função do princípio da eventualidade, alega a decadência dos créditos cujo vencimento da obrigação tributária tenha ocorrido em período superior a 5 anos contados da lavratura deste Auto, assinalando que se encontram nesta situação os créditos com vencimento anterior a 19.10.03, mais especificamente os créditos do item 2º com vencimentos em 9.8.03, 9.9.03 e 10.9.03 [9.10.03].

Passa em seguida a abordar cada lançamento. No tocante ao item 1º, reitera que o Auto de Infração impossibilita o exercício da ampla defesa, por não atender ao art. 41, II, do RPAF, segundo o qual o Auto de Infração deve ser acompanhado das provas necessárias à demonstração do fato apurado, e nestes autos não constam as provas da divergência entre os valores declarados e os comprovantes dos recolhimentos. Aduz que os valores dos débitos fiscais não são a única informação que compõe o livro de apuração, haja vista que o art. 116, III, “c”, do RICMS prevê a escrituração dos créditos fiscais para fins de determinação dos valores compensados. Alega que os valores tidos como não recolhidos foram devidamente compensados com os créditos apurados pela empresa.

Com relação ao item 2º, argumenta que a legislação não prevê o caráter não tributável das operações com gado bovino e suíno quando o remetente estiver situado em Estado diverso do do destinatário, no entanto, quando em tais operações o destinatário e o remetente são situados no Estado da Bahia, não há por que se falar em operação tributável, “visto que será arcada por mesmo contribuinte, qual seja”. Em face disso, conclui que a infração 2ª é improcedente, uma vez que desconstituiu qualidade jurídica de uma operação comercial. Pondera que as operações em

discussão neste item 2º são não tributáveis porque [as mercadorias] foram adquiridas a pessoa jurídica situada na Bahia, estando a não-incidência neste caso prevista no art. 343, II, “a” e “b”, c/c o art. 349 do RICMS. Salienta que a empresa tanto adquire insumos – carne bovina e suína – de outros Estados, como também do Estado da Bahia, e o mesmo ocorre quando da efetivação de operação comercial subsequente, e, sendo assim, o diferimento do pagamento do imposto aplica-se no caso em questão, pois a empresa adquire os insumos especificados no art. 343, II, “a” e “b”, e os revende para o mercado interno baiano. Conclui dizendo que sua empresa não é responsável pelo ICMS quando realiza operações internas, operações estas que no Auto de Infração são denominadas de “isentas ou não tributadas”, e portanto a infração 2ª é improcedente.

Quanto aos itens 3º e 4º, alega que, sem entrar no mérito da discussão acerca da eficácia contida no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição, e da necessidade de lei complementar para prever o fato gerador e os contribuintes do ICMS conforme o art. 146, III, c/c o inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição, ressalta que mesmo assim as obrigações pertinentes à diferença de alíquotas cobrada nas aquisições de bens para o ativo permanente ou para o consumo do estabelecimento sempre foram atendidas, tal como prevêem o art. 1º, § 2º, IV, e o art. 5º, I, do RICMS da Bahia, mesmo sem respaldo de lei complementar, definindo o fato gerador e o momento de sua ocorrência. Argumenta que, para nascer a obrigação tributária no que diz respeito à diferença de alíquotas, é indispensável a identificação da origem da mercadoria, do momento da sua entrada no estabelecimento do contribuinte e da destinação da mercadoria. Frisa que tais elementos somente podem ser observados através da indicação das Notas Fiscais correspondentes às mercadorias, e reclama que neste caso continua maculado o exercício da ampla defesa, pois o fiscal não indicou a numeração das Notas Fiscais referentes aos supostos bens que teriam sido adquiridos para o ativo permanente ou para o consumo da empresa. Alega que o suposto não recolhimento da diferença de alíquotas corresponde a valores que foram compensados com créditos decorrentes da aquisição de outros bens para o seu ativo permanente, ou não, sendo isso, a seu ver, uma questão de lógica, pois as parcelas devidas a título de diferença de alíquotas são passíveis de aproveitamento de crédito, no caso de bens destinados ao ativo permanente, à razão de 1/48 [ao mês]. Finaliza dizendo que, mesmo considerando ser juridicamente impossível a cobrança da diferença de alíquotas, deve-se entender como insubsistentes as infrações apontadas [nos itens 3º e 4º], já que todo o valor devido a tal título sempre foi devidamente compensado com créditos oriundos de outras operações.

No tocante ao item 5º, o autuado alega que não há obrigatoriedade de ser feito requerimento de autorização prévia para escrituração de livro fiscal manual, pois tal exigência só existe em se tratando de livro fiscal eletrônico, não sendo este o caso do presente Auto. Observa que a mera leitura da fundamentação legal indicada no Auto deixa isso claro, pois o dispositivo apontado não faz referência quanto à obrigatoriedade ou não de autorização prévia, e, sendo assim, improcede a infração 5ª.

Quanto ao item 6º, o autuado alega estar impedido de elaborar defesa administrativa escoreita, com o exercício da ampla defesa e do contraditório, por não ter conhecimento amplo e claro quanto às supostas irregularidades na escrituração dos livros, não sabendo sequer qual o livro que teria sido escriturado equivocadamente, e por conseguinte esse item é nulo.

Com relação ao item 7º, reclama que o fiscal não expôs o fato de forma clara e precisa, impedindo por isso a elaboração de impugnação eficaz, pois não pode contraditar os critérios que motivaram a autuação, por desconhecer até qual a DMA que foi informada erroneamente (ano, mês). Considera inadmissível exigir-se que a empresa verifique todas as DMAs emitidas, como forma desesperada de tentar acertar as razões que motivaram a autuação. Por isso, conclui ser nulo o item 7º.

Impugna por fim o item 8º, observando que, embora a presunção fundada em saldo credor de Caixa possa ser contraditada, a prova da apuração do suposto saldo é ônus do fisco, conforme têm decidido os órgãos julgadores. Reclama que o fiscal não indicou os fatos que embasaram a conclusão de que houvesse saldo credor de Caixa. Argumenta que a presunção neste caso somente

alcança o lançamento fiscal após o levantamento e a análise de fatos e documentos que permitam aferir efetivamente se há ou não saldo credor de Caixa, porém neste Auto o fiscal se limitou a declarar que houve omissão de saídas de mercadorias, mas não indicou os fatos e documentos que o levaram a tal conclusão, e isso ocasiona prejuízos na confecção da impugnação, por não ter a empresa conhecimento amplo dos fatos e razões. Nega que tivesse havido omissão de qualquer saída de mercadoria, pois todas as saídas são consignadas em Notas Fiscais, que estão informadas nas DMAs, restando parcelas já inseridas no lançamento do item 2º. Além disso, no levantamento do exercício de 2006, o fiscal apontou a ocorrência de 4 recolhimentos de ICMS, porém ignorou outros pagamentos realizados, conforme atestam os DAEs anexos, razão pela qual deve haver a quitação parcial ou total do débito, extinguindo-se a obrigação, total ou parcialmente. Aduz que outra modalidade de extinção da obrigação tributária é a compensação, argumentando que esta, na sistemática do ICMS, é fruto da incidência do princípio da não-cumulatividade, sendo que a empresa possui créditos fiscais em sua conta corrente fiscal, e o auditor não fez a devida compensação, como sucedâneo do princípio da legalidade. Pede que se reconheça a “inexigibilidade do pagamento antecipado por substituição, na espécie”. Acrescenta que no ano de 2006, a cada mês, as entradas e saídas de mercadorias são idôneas, inexistindo qualquer distorção que ensejasse a adoção de presunção de omissão de saídas de mercadorias. Pondera que, mesmo na hipótese de omissão de receitas, a empresa faz jus à incidência da regra do art. 78-B do RICMS, quando a saída de mercadorias tem como destino pessoa situada em outro Estado, no sentido de aplicar-se base de cálculo reduzida a fim de ter-se alíquota de 7%, sendo que a redução da base de cálculo não foi efetuada, conforme se pode observar no relatório de auditoria da conta Caixa anexado aos autos.

Pede a nulidade do Auto de Infração, com fulcro nos arts. 18, II, e 20 do RPAF, ou o reconhecimento da decadência, ou ainda, com base no princípio da eventualidade, que no mérito as infrações sejam declaradas insubsistentes. Juntou documentos.

O fiscal autuante, na informação prestada, reportando-se à reclamação do autuado de que teria sido violado o princípio da ampla defesa, contrapõe que toda a atividade administrativa que ensejou a lavratura deste Auto foi pautada em regras predeterminadas pela legislação tributária, realizando-se um ato vinculado à lei em sentido lato, compreendendo a Lei 7.014 e o seu regulamento, visando a defender os interesses do Estado e, por conseguinte, dos cidadãos, e em nenhum momento foram olvidados os princípios básicos da legalidade, moralidade e finalidade com que deve estar sintonizada a atuação da fiscalização.

No tocante ao item 1º, em relação ao qual o autuado alega que não existem provas, o fiscal diz que as provas estão acostadas no processo através de demonstrativos de auditoria da conta corrente do imposto, às fls. 19 a 36, estando também apenas cópias dos livros fiscais, cujos dados são corroborados pelas DMAs. Informa que os livros de apuração não foram apresentados pela empresa, conforme comunicação de extravio efetuada através do Processo nº 160596/2008-9, às fls. 17-18.

Com relação ao item 2º, informa que a empresa atua no ramo de frigorífico e adquire produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno provenientes de outras unidades da Federação destinadas a sua industrialização sem o devido recolhimento do ICMS nas saídas das mercadorias ou a sua antecipação nas entradas. Informa que as aquisições vêm acompanhadas de Notas Fiscais nas quais consta que as mercadorias seriam objeto de industrialização. Diz que, mesmo tendo sido reintimada para apresentação dos livros, documentos e arquivos magnéticos, a empresa não atendeu às intimações, não apresentando os documentos, alegando extravio, o que impediu a realização de uma auditoria nas suas operações mercantis e na produção industrial, de acordo com o Processo nº 160596/2008-9, anexo, e em razão disso a fiscalização foi feita com base em alguns livros apresentados pelo contribuinte, em informações da DMA e “circularização” junto aos sistemas CFAMT e SINTEGRA. Informa que, entre outras, foi apurada a proporcionalidade de

compras realizadas em outros Estados em relação às quais as operações de saídas não seriam objeto de benefícios de alíquota zero, sendo estes indicadores usados no trabalho fiscal e utilizados como base de cálculo das infrações elencadas nos autos.

Quanto aos itens 3º e 4º, o fiscal observa que o autuado menciona a utilização do crédito fiscal relativo a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, com o aproveitamento do crédito mensal de 1/48 avos, porém, para efetuar o crédito nas aquisições dos referidos bens, o autuado deveria atender às disposições contidas no art. 93, V, e §§ 11 e 12, do RICMS, não tendo o autuado apresentado quaisquer documentos comprobatórios de suas alegações. Acerca da reclamação da defesa de que não foram informadas as Notas Fiscais que deram origem aos lançamentos dos itens em discussão, o fiscal contrapõe que tal alegação não procede, uma vez que as informações foram fornecidas, conforme demonstrativos às fls. 41 a 50, com a ciência do responsável do autuado. Quanto à alegação de decadência, o fiscal diz que, de acordo com a legislação tributária, os lançamentos somente estariam decaídos se não fossem efetuados até o encerramento do ano em curso.

Com relação aos itens 5º e 6º, o fiscal afirma que os livros fiscais cujas cópias estão apenas aos autos são as provas necessárias de escrituração irregular. Quanto à indagação da defesa acerca de quais seriam os livros com escrituração irregular, o fiscal diz que logicamente os livros seriam os únicos apresentados pela empresa, ou seja, os livros de entradas e de saídas de mercadorias.

Quanto ao item 7º, o fiscal diz que o contribuinte dispõe dos livros fiscais de entradas e saídas de mercadorias, bem como das DMAs, podendo comparar os diversos valores informados nas DMAs com os referidos livros fiscais, constituindo prova inequívoca das infrações cometidas, conforme fls. 78 a 419.

No tocante ao item 8º, observa que os demonstrativos se encontram às fls. 51 a 66, tendo sido aferidos com base na documentação fiscal apenas aos autos. Quanto à alegação da defesa de que não foram consignados 4 recolhimentos, o fiscal diz que os valores, de acordo com a fl. 76, se encontram já computados nas planilhas às fls. 29, 37 e 38, no total de R\$ 2.364,62. Aduz que todos os créditos fiscais informados nos livros fiscais e apresentados nas DMAs foram computados nos demonstrativos da conta corrente do ICMS às fls. 19 a 36. Quanto aos créditos referidos pelo autuado a serem aproveitados na omissão de saídas, o fiscal considera não haver fundamento legal, uma vez que se fosse concedido tal crédito estaria o autuado tendo crédito em duplicidade, porque os valores já foram apropriados na apuração do imposto nos demonstrativos de auditoria da conta corrente do ICMS. No tocante à aplicação da alíquota de 7%, em conformidade com o art. 78-B do RICMS, o autuante considera não ter amparo legal o pleito da defesa, pois esta alíquota incide apenas nas operações interestaduais.

Conclui dizendo manter a integralidade da autuação fiscal.

Em pauta suplementar, analisando a alegação de cerceamento de defesa, esta Junta constatou que a maioria dos demonstrativos fiscais não continha a assinatura do autuado, não havendo portanto prova de que lhe tivessem sido fornecidas cópias, ficando evidenciada inobservância do art. 46 do RPAF. Além disso, na informação fiscal foram prestados esclarecimentos adicionais acerca do critério adotado no levantamento efetuado que teriam de ser do conhecimento do autuado, em decorrência do princípio do contraditório. Foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem (fls. 1184/1186) a fim de que:

- a) no cálculo da proporcionalidade efetuado nos demonstrativos às fls. 39 e 40, tendo em vista a “observação” no final do demonstrativo (fl. 40), em que é feita referência ao emprego de determinado “material de consumo” utilizado na fabricação como sal, embalagem, etc., o fiscal autuante informasse que material de consumo seria esse, levando em consideração os conceitos de material de consumo, insumo e material de embalagem, e, se fosse o caso, revisse o cálculo da referida proporcionalidade;

- b) com relação à multa do item 6º, em virtude da escrituração irregular de livros fiscais, efetuada em desacordo com as normas regulamentares, fosse descrita qual precisamente a irregularidade detectada;
- c) quanto à multa do item 7º, em virtude de o autuado ter declarado incorretamente dados nas informações econômico-fiscais através da DMA (Declaração e Apuração Mensal de ICMS), fosse descrita ou explicitada a natureza das incorreções.

No mesmo despacho foi solicitado que a repartição fiscal, após o atendimento das solicitações supra pelo fiscal autuante, intimasse o contribuinte do resultado daquela diligência, fornecendo-lhe cópia das peças às fls. 19/66 e 1177/1180, dos esclarecimentos prestados pelo autuante em atendimento àquela diligência, bem como dos elementos que porventura fossem acostados à sua manifestação, recomendando-se ainda que fosse reaberto o prazo de defesa (30 dias).

O autuante, em cumprimento à diligência, prestou informação (fls. 1188/1194) dizendo que a ciência dos recebimentos dos demonstrativos estaria provada com a assinatura ou rubrica do representante legal da empresa, Sr. Gentil João Razador, sócio da empresa, nos documentos que indica.

Quanto à solicitação de esclarecimento a respeito do “material de consumo” e à proporcionalidade empregada nos demonstrativos às fls. 39 e 40, o autuante informou que, em função da não apresentação da documentação fiscal, foi impedida a realização da auditoria nas operações de produção industrial, e conseqüentemente foi impossibilitada a segregação daqueles componentes de custos. Aduz que os únicos livros fiscais apresentados se encontram com suas cópias apenas aos autos, e as Notas Fiscais acostadas se referem àquelas “circularizadas” através do CFAMT e do Sintegra, colhidas através desses sistemas, não tendo sido entregues os documentos solicitados nas intimações, sob alegação de extravio. Lembra a regra do art. 143 do RPAF. Informa que o autuado é do ramo de frigorífico e adquire produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno oriundos de outros Estados para industrialização sem o recolhimento do ICMS nas saídas e sem a antecipação nas entradas. Frisa que as Notas Fiscais de compras informavam ser as mercadorias destinadas à industrialização, conforme art. 355, inc. III, do RICMS/BA. Acrescenta que o sistema de tributação adotado pela empresa se baseia, além da norma supracitada, também no art. 3º, & 6º (sic), do RICMS/BA, que transcreve, grifando. Transcreve também o capítulo da TIPI [Tabela de Incidência do IPI] que relaciona as mercadorias produzidas pelo autuado, as quais apresentam alíquota “zero”, em vez de “NT”, observando que isso caracteriza a sua industrialização. Explica que com isso pretende demonstrar que, diante da não apresentação da documentação fiscal solicitada, e diante das operações de industrialização do autuado, o ICMS foi “reclamado” com base no percentual das aquisições de produtos oriundos de outros estados em relação às aquisições totais da empresa nos períodos fiscalizados. Observa que há um equilíbrio entre os valores de “materiais de consumo” adquiridos dentro do Estado e respectivas compras de mercadorias para industrialização com aqueles mesmos adquiridos de outros Estados. Aduz que os valores relativos encontrados estão próximos entre si, mostrando a eficiência do critério adotado para se chegar à parte que deveria ter sido tributada pela empresa, e que não o foi. Conclui dizendo que, embora não tenha adotado as regras dos arts. 937 e 938 [do RICMS], que tratam do arbitramento da base de cálculo, transcreve-as apenas para analogia dos assuntos aqui tratados. A seu ver, o melhor caminho adotado para que se chegasse ao montante tributável seria exatamente o que foi realizado.

No tocante à segunda solicitação da diligência, o fiscal informa que os livros fiscais apresentados pela empresa e cujas cópias estão apenas ao processo são as provas necessárias de escrituração irregular. Como exemplo, observa que existem folhas de livros sem totalização e outras irregularidades descritas no RICMS.

Com relação à terceira solicitação da diligência, o fiscal diz que o autuado possui os livros fiscais de entradas e saídas de mercadorias, bem como as DMAs, podendo comparar os diversos valores

informados nas DMAs com os respectivos livros fiscais, constituindo prova inequívoca das infrações cometidas, apensos ao processo, com divergências de valores em alguns meses.

Ao tomar ciência do resultado da diligência, o autuado manifestou-se (fls. 1209-1210) dizendo que, conforme pode ser observado pelo laudo da diligência, se verifica a veracidade das alegações que foram trazidas à baila pela defesa, e reitera em todos os termos a impugnação originária.

O fiscal autuante voltou a se pronunciar (fl. 1214) reiterando também o teor da informação prestada.

VOTO

Este Auto de Infração compreende oito lançamentos.

Há duas questões a serem analisadas preliminarmente. A primeira diz respeito à alegação da defesa de que já teria decaído o direito de o fisco efetuar o lançamento dos créditos tributários com vencimento anterior a 19.10.03, mais especificamente os créditos do item 2º com vencimentos em 9.8.03, 9.9.03 e 10.9.03 (9.10.03).

Não acato essa preliminar, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2003. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os anteriores a 19.10.03 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2003. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2004. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2008. O procedimento fiscal foi formalizado em 30 de setembro de 2008, e o sujeito passivo foi intimado no dia 20 de outubro. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegamos a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Por essas razões, ultrapasso a preliminar suscitada.

Noutra preliminar, o autuado reclama que houve violação ao princípio da ampla defesa, por não ter conhecimento exato da acusação que lhe foi imputada, em virtude de o fiscal autuante, nas 8 infrações descritas neste Auto, apenas haver indicado o fundamento jurídico, sem apontar os elementos fáticos. Dá como exemplo o lançamento do item 2º. Alega inobservância da norma inscrita no art. 39, III, do RPAF. Pede a nulidade dos lançamentos, com fundamento nos arts. 18, II, e 41, II, do RPAF.

Em face da reclamação da defesa, o processo foi remetido em diligência a fim de que o fiscal autuante prestasse esclarecimentos. Apreciarei esta preliminar por partes, antes de adentrar o mérito de cada um dos oito lançamentos.

O 1º item cuida da falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Este é o enunciado básico constante na descrição da infração, no Auto. Ao declarar que se trataria de imposto que deixou de ser pago “nos prazos regulamentares”, relativamente a operações “escrituradas nos livros próprios”, fica patente que se trataria de imposto lançado e não recolhido. A multa para essa infração seria de 50%, conforme consta no Auto.

No entanto, pelos esclarecimentos que vêm em seguida ao enunciado acima comentado, deduz-se que o fato é outro, porque o débito apurado pelo fiscal não se encontrava regularmente escriturado nos livros fiscais, e portanto não se trata de imposto lançado e não recolhido. Na verdade, trata-se de refazimento da conta corrente fiscal. Isso implica que a multa, em vez de 50%, conforme consta no Auto, é de 60%.

O problema decorreu do fato de o nobre fiscal ter-se equivocado na escolha do código da infração. Na lavratura dos Autos de Infração, a descrição das infrações é feita a partir de descrições-padrão constantes no sistema de emissão de Auto de Infração por processamento eletrônico (SEAI). Cada tipo de infração tem um código. Uma vez eleito determinado código pelo fiscal, o sistema automaticamente faz a descrição do fato. Para a infração do item 1º deste Auto, o nobre autuante escolheu, equivocadamente, o código 02.01.01, que corresponde a imposto lançado e não recolhido, com multa de 50%. É recomendável que a autoridade lançadora atente bem para a natureza do lançamento a ser efetuado, para evitar problemas como este.

No caso presente, a reclamação do autuado tem pertinência, porém não houve cerceamento de defesa, haja vista que em seguida ao enunciado equivocado constam esclarecimentos deixando claro que o procedimento consistiu num levantamento da conta corrente do imposto, e o contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos. Embora o nobre autuante, em desatenção ao art. 46 do RPAF, não tivesse feito entrega de cópias dos demonstrativos às fls. 19/33, o que justifica plenamente a reclamação da defesa, esse vício foi sanado mediante diligência, e foi reaberto o prazo de defesa (30 dias). Como os elementos materiais não foram impugnados, mantenho o lançamento, corrigindo, porém, a multa, que é de 60%, nos termos do art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e não de 50%.

O item 2º deste Auto acusa falta de recolhimento de ICMS em virtude da realização de operações tributáveis como se fossem não tributáveis. Há um adendo explicando que o autuado é um frigorífico e adquire produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno provenientes de outros Estados destinados à sua industrialização, sem recolhimento do imposto nas saídas, tendo a fiscalização apurado a proporcionalidade de compras realizadas em outros Estados, e os indicadores obtidos de tal proporcionalidade foram usados no trabalho fiscal, conforme demonstrativos anexos.

Em face da reclamação de cerceamento de defesa, e considerando-se que na informação fiscal foram prestados esclarecimentos adicionais acerca do critério adotado no levantamento efetuado que teriam de ser do conhecimento do autuado, em decorrência do princípio do contraditório, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, a fim de que, especificamente com relação a este item 2º, o fiscal autuante informasse qual seria o “material de consumo” a que se refere a “observação” constante no final do demonstrativo (fl. 40), acerca do cálculo da proporcionalidade efetuado nos demonstrativos às fls. 39 e 40, em que é feita alusão ao emprego de determinado “material de consumo” utilizado na fabricação como sal, embalagem, etc. Na mesma diligência, tendo em vista que não haviam sido entregues cópias dos demonstrativos às fls. 37/40, determinou-se que fossem entregues cópias daquelas peças ao contribuinte e se reabrisse o prazo de defesa.

As explicações prestadas pelo nobre autuante deixam claro que ele fez uma espécie de arbitramento. Ele transcreve inclusive os arts. 937 e 938 do RICMS, que regulam o arbitramento, embora ressalve que não teria feito arbitramento, dizendo que transcreveu aqueles artigos “apenas para analogia dos assuntos aqui tratados” (fl. 1193).

O nobre autuante fez uma estranha proporcionalidade. Embora na diligência esta Junta tivesse solicitado esclarecimentos a respeito da proporcionalidade efetuada para obtenção de índices relativamente ao emprego de um “material de consumo” utilizado na fabricação como sal, embalagem, etc., as explicações prestadas pelo autuante fogem ao tema, dizendo ele que, em função da não apresentação da documentação fiscal, foi impedida a realização da auditoria nas operações de produção industrial, e conseqüentemente foi impossibilitada a segregação daqueles componentes de custos.

Ao que parece, o sal e a embalagem a que alude o demonstrativo fiscal são insumos empregados de alguma forma na produção, já que se trata de um frigorífico. Porém não ficou claro o que têm a ver tais insumos com o levantamento fiscal neste caso.

Tentando descobrir o que o nobre autuante pretendeu apurar mediante essa proporcionalidade, noto que, de acordo com o demonstrativo às fls. 39-40, o índice anual do exercício de 2003 corresponde à divisão do total das entradas de “material para uso ou consumo” (possivelmente insumos industriais) procedentes de outros Estados pelo total das “compras/vendas” (possivelmente compras de mercadorias para revenda). Nos demais exercícios há complicadores, pois envolvem “devoluções” e “anulações”.

Prosseguindo o exame – ainda no terreno das suposições –, resta saber qual a importância de tais aquisições do ponto de vista fiscal. Embora o autuante informe que o autuado é do ramo de frigorífico e adquire produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno oriundos de outros Estados para industrialização sem o recolhimento do ICMS nas saídas e sem a antecipação nas entradas, não parece que tenha sido cobrado imposto relativamente às entradas ou às saídas dos mencionados produtos resultantes do abate de gado, pois os elementos constantes nos aludidos demonstrativos levam a crer que a preocupação do nobre autuante é com a cobrança de imposto relativo aos referidos “materiais de consumo” (sal, embalagens).

Também são pouco esclarecedores os comentários do autuante acerca do que ele chama de sistema de tributação adotado pela empresa, que seria com base no art. 355, III, e no art. 3º, § 6º, do RICMS. Às fls. 1189/1192 o fiscal transcreve o art. 2º, §§ 5º e 6º, do RICMS, e o capítulo da TIPI (Tabela de Incidência do IPI) que relaciona as mercadorias produzidas pelo autuado, as quais apresentam alíquota “zero” (do IPI), em vez de “NT”, observando que isso caracteriza a sua industrialização, e explica que com tais elementos pretende demonstrar que, diante da não apresentação da documentação fiscal solicitada, e diante das operações de industrialização do autuado, o ICMS foi “reclamado” com base no percentual das aquisições de produtos oriundos de outros Estados em relação às aquisições totais da empresa nos períodos fiscalizados.

Continua, portanto, sem ser esclarecido por que, em vez de se apurar a falta de pagamento do imposto relativamente às entradas ou às saídas dos produtos resultantes do abate de gado, o levantamento fiscal concentrou-se na cobrança de imposto relativo ao “materiais de consumo” empregados pelo frigorífico, tais como sal e embalagens.

Também não ficou clara a razão da transcrição, pelo autuante, às fls. 1190/1192, do capítulo da TIPI, para demonstrar que as mercadorias apresentam alíquota “zero” (do IPI), em vez de “NT”, observando que isso caracteriza a sua industrialização. O autuante não explicou qual a relevância disso. Nos termos do art. 353, II, item 9, do RICMS, estão inclusos no regime de substituição tributária os produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, resfriados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, exceto charque. O que o nobre autuante deveria verificar era se as mercadorias se enquadram ou não nas disposições do art. 353, II, item 9, do RICMS, e, em caso positivo, verificar se o imposto foi pago.

Frise-se que a substituição tributária relativamente a esses produtos não é apenas para as operações interestaduais. Ao contrário, a regra se destina em primeiro lugar às operações internas, sendo extensiva às aquisições de fora do Estado. Não se justifica, portanto, a ênfase dada nos pronunciamentos do nobre autuante às aquisições interestaduais, que teriam saído sem tributação, haja vista que também com relação às aquisições internas, para que o contribuinte dê saída livre de imposto, é preciso que o imposto tenha sido pago por antecipação, ficando por conseguinte encerrada a fase de tributação.

O nobre autuante disse na informação à fl. 1188 que adotou a proporcionalidade em discussão “em função da não apresentação da documentação fiscal pela autuada”. Isso não parece ser verdade, pois na folha seguinte (fl. 1189) ele próprio afirma que “As aquisições de produtos oriundos do

abate de animais vindos de outras unidades da federação vinham acompanhadas de notas fiscais que informavam ser as mercadorias destinadas à industrialização”. Aliás, o próprio autuante anexou as Notas Fiscais aos autos. E ele declarou no corpo do Auto: “As cópias das notas fiscais respectivas encontram-se apenas no presente PAF”.

O nobre autuante não explicou por qual razão, estando de posse das notas fiscais, e tendo constatado que o imposto não foi nem antecipado nem pago na saída, em vez de cobrar o imposto que deixou de ser antecipado, optou por um levantamento que implica um inexplicável e injustificável caso de arbitramento por um método não contemplado no art. 938 do RICMS.

O lançamento do item 2º é nulo por absoluta falta de certeza e liquidez. A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente a este item. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Os itens 3º e 4º referem-se à falta de pagamento da diferença de alíquota de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente (item 3º) e de bens destinados a consumo (item 4º).

A defesa, dizendo não entrar no mérito da discussão acerca da eficácia contida no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição, e da necessidade de lei complementar para prever o fato gerador e os contribuintes do ICMS conforme o art. 146, III, c/c o inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição, alega que as obrigações pertinentes à diferença de alíquotas cobrada nas aquisições de bens para o ativo permanente ou para o consumo do estabelecimento sempre foram atendidas. Não provou isso. Apenas alegou.

Na fase de instrução, tendo em vista a reclamação da defesa quanto à falta de elementos materiais, foi determinada a remessa do processo em diligência para que o órgão preparador fornecesse ao autuado cópias dos demonstrativos fiscais pertinentes a estes itens e das Notas Fiscais correspondentes (fls. 41/50). Foi reaberto o prazo de defesa. O autuado ao provou haver pago a diferença de alíquotas, ou que os valores correspondentes tivessem sido debitados nos livros fiscais, integrando a conta corrente do imposto.

Mantenho os lançamentos dos itens 3º e 4º.

O item 5º diz respeito a uma multa em virtude de escrituração de livros sem prévia autorização.

O autuado sustentou não haver obrigatoriedade de ser feito requerimento de autorização prévia para escrituração de livro fiscal manual, pois tal exigência só existe em se tratando de livro fiscal eletrônico, não sendo este o caso do presente Auto.

Na informação, o autuante silenciou quanto a esse aspecto.

Até o advento da Alteração nº 48 (Decreto nº 8.740/03), o art. 317 do RICMS previa que os livros fiscais só podiam ser utilizados depois de serem visados pela repartição fiscal ou pela Junta Comercial. Porém, a partir daquela alteração, não há mais previsão de prévio visto. Nos termos do inciso V do referido artigo, o servidor fiscal que realizar atividade de fiscalização do estabelecimento é que deve apor visto nos livros fiscais ainda não visados, na página em que foi lavrado o Termo de Abertura ou o Termo de Encerramento, e verificar se houve lavratura do termo próprio no livro de ocorrências. Isto é o que deveria ter sido feito pelo nobre autuante.

A multa do item 5º é portanto descabida.

O item 6º refere-se a uma multa por escrituração de livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares.

O autuado alegou estar impedido de elaborar defesa administrativa esmerada, com o exercício da ampla defesa e do contraditório, por não ter conhecimento amplo e claro quanto às irregularidades

que teria havido na escrituração dos livros, não sabendo sequer qual o livro que teria sido escriturado equivocadamente.

Em diligência determinada por esta Junta, foi solicitado que o fiscal autuante descrevesse qual precisamente a irregularidade detectada. O autuante chamou a atenção para as provas juntadas aos autos, e aduziu como exemplo que existem folhas de livros sem totalização e “outras irregularidades descritas no RICMS”.

Noto que as páginas do Registro de Entradas às fls. 181 e seguintes de fato apresentam vícios: páginas em branco, falta de totalização, anotações indevidas. Mantenho a multa.

O item 7º diz respeito a uma multa em virtude de declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal de ICMS).

O autuado reclamou que o fiscal não expôs o fato de forma clara e precisa, impedindo por isso a elaboração de impugnação eficaz, pois não foi indicado qual a DMA informada erroneamente. Considera inadmissível exigir-se que a empresa verifique todas as DMAs emitidas, como forma desesperada de tentar acertar as razões que motivaram a autuação.

Em diligência determinada por esta Junta, foi solicitado que o nobre autuante descrevesse ou explicitasse a natureza das incorreções verificadas.

O fiscal respondeu simplesmente que o autuado possui os livros fiscais de entradas e saídas de mercadorias, bem como as DMAs, podendo comparar os diversos valores informados nas DMAs com os respectivos livros fiscais, constituindo prova inequívoca das infrações cometidas, apensos ao processo, com divergências de valores em alguns meses.

Não custava nada o nobre autuante responder ao que foi solicitado. A clareza da acusação não constitui um favor. Faz parte das regras desse jogo jurídico-procedimental que se convencionou chamar de devido processo legal, que envolve a ampla defesa e o contraditório. A fiscalização não pode comportar-se de maneira arrogante, pondo-se acima das regras da lei.

No entanto, ouvindo as ponderações dos componentes desta Junta, manterei a multa, porque as irregularidades são evidentes. Tomando por referência a DMA de novembro de 2005 (fl. 134), os dados divergem dos constantes no Registro de Entradas (fls. 213-214).

O item 8º refere-se a “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”.

A defesa alega que a prova da apuração de saldo credor é ônus do fisco, e que o fiscal não teria indicado os fatos que embasaram a conclusão de que houvesse saldo credor de Caixa.

Na fase de instrução, foi mandado entregar cópia dos demonstrativos fiscais ao contribuinte (fls. 51/66), e reabriu-se o prazo de defesa. O fato está demonstrado nos autos.

Foi alegado que no levantamento do exercício de 2006 o fiscal apontou a ocorrência de 4 recolhimentos de ICMS, porém ignorou outros pagamentos realizados, conforme atestam os DAEs anexos.

Quanto a essa questão, o fiscal autuante assegura que, de acordo com a fl. 76, os recolhimentos apontados pela defesa se encontram já computados nas planilhas às fls. 29, 37 e 38, no total de R\$ 2.364,62. Aduz que todos os créditos fiscais informados nos livros fiscais e apresentados nas DMAs foram computados nos demonstrativos da conta corrente do ICMS às fls. 19 a 36.

Outra questão suscitada pela defesa é que, mesmo que houvesse omissão de receitas, a empresa faria jus à incidência da regra do art. 78-B do RICMS, quando a saída de mercadorias tem como destino pessoa situada em outro Estado, no sentido de aplicar-se base de cálculo reduzida a fim de ter-se alíquota de 7%.

Nesse sentido, como se trata de omissão de operações, não vejo como o autuado pudesse provar que as saídas omitidas foram no todo ou em parte para outros Estados. A prova deve ser feita por quem alega. Na falta de prova, a alegação cai no vazio.

A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldos credores de Caixa, a não ser que o contribuinte prove a insubsistência da presunção. Não provou.

Mantenho o lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278999.0105/08-0**, lavrado contra **FRIGORÍFICO PADRÃO INDÚSTRIA E COM. DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 247.757,01**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 11.013,82 e de 70% sobre R\$ 236.743,19, previstas no art. 42, II, “a” e “f”, e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 280,00**, previstas no inciso XVIII, “b” e “c”, do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de março de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO SANTOS – JULGADORA