

PROCESSO - A. I. Nº 206898.0246/14-8
RECORRENTE - MARIA ENEDINA DA SILVA FRANCA (MERCADINHO CESAR II) - ME
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0104-04/15
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/12/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0382-12/15

EMENTA: ICMS. 1. LIVRO FISCAL. RAICMS. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO NO PRAZO REGULAMENTAR. Infração parcialmente comprovada, após compensação dos créditos fiscais que o contribuinte teria direito, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Razões recursais insuficientes para a reforma do Acórdão recorrido. Acusações mantidas. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0104-04/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir o valor de R\$163.675,26, em razão da constatação de seis irregularidades, sendo objeto recursal as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1. Deixou de recolher no prazo regulamentar o ICMS de R\$136.620,20, relativo a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010;

INFRAÇÃO 2. Deixou de recolher o ICMS por antecipação parcial de R\$1.421,44, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, setembro a novembro de 2009 e janeiro a maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2010, adquiridas para fins de comercialização.

INFRAÇÃO 3. Deixou de recolher o ICMS por antecipação de R\$5.114,61, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88, nos meses de abril a dezembro de 2009, janeiro a maio, julho a dezembro de 2010.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$162.709,75, após rejeitar a nulidade do Auto de Infração e indeferir o pedido de realização de diligência e perícia, como também ressaltar que as infrações 4 a 6 foram consideradas procedentes por não haver lide.

No mérito, em relação à primeira infração, a JJF salienta que o próprio defendente confessa que, à época dos fatos, se encontrava inscrita no Cadastro da SEFAZ, na condição de empresa com apuração através de conta-corrente fiscal, o que se comprova à vista do documento de fl. 27, estando obrigado a, mensalmente, escriturar os livros fiscais, apurando o imposto devido, através do cotejamento das entradas e saídas ali ocorridas, e os respectivos valores de imposto creditados e debitados, o que não aconteceu, limitando-se a autuada a culpar a deficiência do profissional contábil por ela contratada, pelos erros cometidos.

A JJF salienta que o ICMS se constitui em lançamento por homologação, conforme previsto no art.

150 do CTN, cuja obrigação de escrituração dos livros fiscais encontra-se no art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos, sob exclusiva responsabilidade do contribuinte e que a reconstituição de livros fiscais, nos termos do §6º do mesmo artigo, somente ocorrerá quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos e for autorizada pela repartição fazendária a que estiver vinculado, sendo que, em qualquer caso, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias. Assim, por não constar nos autos qualquer prova acerca de solicitação do sujeito passivo de reconstituição dos seus livros fiscais, em função dos equívocos apurados, para todos os efeitos, vale aqueles apresentados à fiscalização para efeito de auditoria.

A JJF destaca que, pelos documentos de fls. 30 e 31, se constata que o autuado não apresentou qualquer recolhimento a título de imposto apurado mensalmente através de tal conta-corrente, o que levou o fisco a elaborar os demonstrativos de fls. 63 a 65, em que pese o fato dos livros fiscais não apresentarem valores a título de crédito fiscal, bem como as notas fiscais de saídas não indicarem as mercadorias vendidas, apenas a expressão "compras diversas", a exemplo da fl. 350.

O órgão julgador diz que tal prática, de responsabilidade do contribuinte, mostra-se completamente irregular e cabia a ele, apenas e tão somente, não só a correção, como, de igual modo, a adequação aos ditames legais, ao passo que ao autuante, apenas a constatação de prática contrária à disposição legal, e a aplicação das medidas cabíveis, vez que as mesmas inviabilizam a aplicação de roteiros de fiscalização.

Descarta a alegação defensiva de que não foram consideradas operações de mercadorias com imposto antecipado ou substituído nos cálculos, pois, no entender do órgão julgador, não se sustenta pela falta de indicadores precisos quanto a quais seriam estes documentos, até pelo fato de que o autuante juntou cópias dos livros de Registro de Apuração de ICMS escriturados pelo contribuinte, e apresentados para fins de fiscalização (fls. 293 a 344), nos quais os valores lançados pelo contribuinte se confirmam. Contudo, a JJF salienta que, respeitado o prazo decadencial e as normas regulamentares relativas a crédito extemporâneo, em procedimento apartado, poderá o contribuinte requerer o uso de tais créditos porventura existentes, junto ao órgão fazendário.

A JJF rejeita a aplicação de proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, vez que o caso em exame é de falta de recolhimento de imposto lançado, situação não abarcada por tal instrumento normativo, aplicável apenas em casos de omissão de receitas tributáveis, e não de omissão de recolhimento de imposto lançado.

Assim, por tais motivos, a JJF concluiu como procedente a primeira infração.

Quanto à segunda infração, destaca que a exigência da antecipação parcial do ICMS está prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, cuja base de cálculo para o recolhimento do imposto está ínsito no artigo 17 da mesma Lei.

1. Já em relação à terceira infração, aduz a JJF que decorre da obrigação legal dos contribuintes estabelecidos na Bahia de recolherem o imposto com encerramento de tributação, quando das aquisições de mercadorias em operações interestaduais, nas quais a própria legislação determine a ocorrência de tal fato.

Destaca que tais infrações dependem, exclusivamente, de apreciação da verdade material trazida aos autos, tendo o defendente apresentado documentos de pagamento que reduziriam as infrações, os quais foram acatados pelo autuante, na informação fiscal, remanescendo o débito das mesmas em R\$1.053,51 e R\$4.517,04, respectivamente.

Assim, a JJF concluiu que o Auto de Infração deve ser julgado Procedente em Parte, no valor de R\$162.709,75.

No Recurso Voluntário, às fls. 1.368 a 1.373 dos autos, o recorrente, preliminarmente, informa que protocolou pedido de Reconstituição da Escrita Fiscal junto a Inspetora Fazendária de Irecê, do que, em consequência, requer que seja refeito o Auto de Infração, visto que o livro RAICMS, que fundamenta a primeira infração, possui inúmeros erros, pois: não credita o ICMS pago nas entradas

das mercadorias, não discrimina nas saídas as mercadorias substituídas e não tributadas, devendo ser o aludido livro substituído pelo constante às fls. 1.380 a 1.537 dos autos.

No mérito, reitera que pretende justa revisão no Auto de Infração, haja vista indiscutível imprecisão dos lançamentos efetuados pelo contribuinte e homologados pelo fiscal na infração 1, a qual teve origem, em 2009 e 2010, quando saiu do regime de tributação do Simples Nacional, já na condição de empresa com apuração através de conta-corrente fiscal, equivocando-se na escrituração dos livros de: Registro de Entrada, Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS, dando origem às infrações 1, 4 e 5 e, ao deixar de apresentar a DMA, à infração 6. Entretanto, quanto as demais infrações, tendo em vista que se tratam de obrigações tributárias originários de fato gerador constitucionalmente pré-estabelecido, cabe-se atentar para a ocorrência ou não dos pressupostos constitucionais para a cobrança das três primeiras infrações.

Reprisa a ocorrência de diversos erros crassos na elaboração dos citados livros, a exemplo de falta de escrituração de créditos fiscais de direito, como também não discriminação das mercadorias isentas ou não tributadas e outras nos livros Registro de Saída, sendo integralmente tributas a 17%, o que fez surgir o livro Registro de Apuração do ICMS em que se declarava como imposto devido valores absurdamente maiores aos valores realmente devidos. Assim, defende que, na infração 1, se cobra o valor declarado pelo contribuinte e não o valor de uma relação econômica que estava previamente determinada como fato gerador do ICMS, o que, de fato, faz surgir a obrigação tributária, ou seja, a efetiva circulação de mercadoria.

Diz que entender que não se pode aproveitar novos livros fiscais apresentados após a correção dos erros evidentes, é ser extremamente formalista pró-fisco, visto que, a regra contida no art. 319 do RICMS/97, vislumbra retificação antes da notificação fiscal preparatória do Auto de Infração, vez que, uma vez fiscalizada não mais caberia retificação dos livros fiscais, mais sim, passa a ser possível a entrega de novos livros nos próprios autos do processo administrativo, sendo necessário após a juntada destes novos documentos o refazimento do Auto de Infração, como disposto nos arts. 18, §1º, e 127, § 7º, ambos do RPAF/99, posto que o Processo Administrativo Fiscal deve seguir prevalecendo a verdade material e o informalismo, sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, tudo conforme visto no art. 2º do RPAF/99.

Reitera pelo refazimento do Auto de Infração, com base nos novos livros fiscais apresentados, com base no pedido de Reconstituição da Escrita Fiscal junto a Inspetoria Fazendária de Irecê, julgando improcedente a primeira infração.

Quanto às infrações 2 e 3, o recorrente defende que, mantida a infração 1, devem ser julgadas improcedentes, visto que, se o contribuinte paga a título de ICMS 17% sobre todas as suas saídas, indistintamente, devem as antecipações e substituições serem abatidas deste valor cobrado.

Por fim, requer que seja determinada a suspensão do presente processo enquanto perdurar em andamento o pedido de Reconstituição da Escrita Fiscal apresentada junto a INFAZ de Irecê, como também que seja determinado o Refazimento do Auto de Infração, com base nos novos livros fiscais apresentados, com fulcro nos arts. 18, §1º, e 127, § 7º, ambos do RPAF/99 e, no mérito, seja reformado o Acórdão da JJF, julgando improcedente a infração 1, e, em caso negativo, que ao menos as infrações 2 e 3 sejam julgadas improcedentes.

Às fls. 1.542 e 1.543, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, uma vez que, de plano, cabe apontar que não existe nos autos qualquer prova do pedido de reconstituição dos livros fiscais à Repartição Fazendária, conforme impõe o art. 319 do RICMS/BA. Assim, não há como se emprestar qualquer guarida ao livro fiscal retificado, uma vez não dotado de formalidade *ad substantiam*, qual seja, a autorização formal da autoridade fazendária.

A PGE/PROFIS, ainda, diz anuir ao entendimento da JJF sobre a impossibilidade da aplicação de qualquer proporcionalidade, pois não se trata de hipótese de presunção de omissão de entradas, em que se permite esta depuração também presuntiva. Portanto, não há como se emprestar sufrágio a

tese recursal, porquanto o imposto objeto do presente auto foi engendrado dum lançamento do contribuinte, nutrido por informações lançadas nos seus livros fiscais, cabendo-lhe provar a inverdade das informações por ele registradas.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente em Parte, no valor de R\$162.709,75, o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$163.675,26 em razão da constatação de seis infrações, sendo objeto deste Recurso Voluntário as três primeiras exações inerentes, respectivamente, a falta de recolhimento do ICMS: *i)* relativo a operações escrituradas nos livros fiscais próprios; *ii)* por antecipação parcial e *iii)* por antecipação tributária, todas nos exercícios de 2009 e de 2010.

Inicialmente, quanto à pretensão recursal de que seja refeita primeira infração, por se fundamentar no livro RAICMS que não se creditou do ICMS das entradas de mercadorias e não discriminou as saídas das mercadorias substituídas e não tributadas, devendo ser substituído pelo livro às fls. 1.380 a 1.537 dos autos, há de se ressaltar que, apesar do protocolo para autorização da reconstituição da escrita fiscal junto à INFAZ (fls. 1.376 a 1.378), datado de 03/08/2015, tal procedimento será impossível, pois se verifica, às fls. 345 a 359 dos autos, a prática habitual do contribuinte, no período fiscalizado, de emitir notas fiscais de saídas sem discriminar as mercadorias comercializadas, consignando apenas a expressão “compras diversas”.

É notório que a base para qualquer escrita fiscal é o documento fiscal, o qual deve espelhar a operação para o qual ele foi emitido e, em consequência, só a partir dele se realizar a escrituração dos livros fiscais. Sendo assim, como será possível reconstituir a escrita fiscal se os documentos fiscais de vendas não espelham as mercadorias das operações realizadas? Como atribuir a incidência, a isenção ou a não tributação do imposto se não há como se comprovar quais mercadorias foram comercializadas? Impossível!

A título de exemplo, observa-se que o recorrente, ao reconstituir sua escrita fiscal, aleatoriamente, atribuiu valores de operações de vendas como tributadas e isentas ou não tributadas, conforme se comprova do cotejo da Nota Fiscal de Venda ao Consumidor nº 601 (fl. 345) com o correspondente lançamento no livro Registro de Saídas (fl. 1.455), uma vez que no aludido documento fiscal, datado de 23/07/2009, consta “compras diversas”, no valor de R\$6.731,55, contudo foi escriturado no citado livro fiscal, relativo ao mesmo documento fiscal, os valores de: R\$2.322,38 como tributado; R\$2.180,35 como isentos ou não tributados e R\$2.228,82 sujeitos à substituição tributária. Pergunta-se, como o contribuinte determinou os valores lançados como tributados, ST e não tributados?

Logo, resta comprovada a impossibilidade de se reconstituir a escrita fiscal no tocante ao livro Registro de Saídas, cuja escrituração deve ocorrer com base nos documentos fiscais e é de responsabilidade exclusiva do contribuinte, conforme determinava, à época, o art. 319 do RICMS/97, devendo o mesmo arcar com o ônus da atitude de não discriminar as mercadorias, razão de considerá-las todas como tributadas, conforme fora originalmente lançadas no livro RAICMS, às fls. 293 a 344 dos autos, resultando nos valores de ICMS apurados e não recolhidos pelo contribuinte, consoante demonstrado à fl. 65 dos autos, objeto da primeira infração.

Portanto, a reconstituição da escrita fiscal não merece credibilidade, nos moldes praticados pelo recorrente, por falta de lastro documental, sendo impraticável a distribuição proporcional ou aleatória para efeito de tributação das operações de saídas, em razão da falta de previsão legal e de discriminação nos documentos fiscais das espécies de mercadorias, cujo ônus pela emissão e consequente escrituração é do sujeito passivo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação, conforme previsto, à época, no art. 44, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 209, I, do RICMS/97.

No tocante ao livro Registro de Entradas, no qual originalmente o contribuinte não se apropriou dos créditos fiscais a que teria direito, ensejando indevidamente o ICMS a recolher, exigido na

infração sob análise, a exemplo dos documentos às fls. 294 e 295 dos autos, já que considerou todas as saídas como tributadas, verifica-se que, realmente, o sujeito passivo não se utilizou dos créditos fiscais a que, supostamente, teria direito em relação às aquisições de mercadorias.

Contudo, por se tratar a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios, em princípio, a exigência deveria se restringir apenas aos valores escriturados, cabendo ao contribuinte, em rito processual próprio, requerer a utilização dos créditos extemporâneos, observando-se o prazo decadencial desse direito, conforme foi consignado na Decisão recorrida.

Entretanto, por restar documentalmente comprovada, às fls. 394 a 1.132 dos autos, as operações de aquisições de mercadorias, assim como a correção da correspondente escrituração do livro Registro de Entradas, às fls. 1.153 a 1.235 e 1.380 a 1.442 dos autos, em que pese de forma não autorizada, porém, considerando a busca da verdade material, o respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e, principalmente, *neste caso específico*, a impossibilidade de o contribuinte vir a requerer a utilização extemporânea dos créditos fiscais, uma vez que se tratam dos exercícios de 2009 e 2010, os quais operou-se a decadência do direito desta pretensão, vislumbro que, excepcionalmente, se deva fazer a compensação dos créditos fiscais com os débitos exigidos na primeira infração, por restar comprovado que o contribuinte, para efeito de apuração do ICMS mensal no livro RAICMS, apenas havia considerado os débitos das saídas, exigindo-se o ICMS em decorrência deste resultado, conforme ERRATA DE DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 1, a seguir:

Data Ocorr.	ICMS A.I.	CRÉDITO	FLS.	ICMS Dev.	Data Ocorr.	ICMS A.I.	CRÉDITO	FLS.	ICMS Dev.
31/01/2009	4.976,11	1.292,59	1.381	3.683,52	31/01/2010	3.844,04	2.026,02	1.411	1.818,02
28/02/2009	2.384,67	1.131,70	1.383	1.252,97	28/02/2010	8.165,93	1.193,54	1.413	6.972,39
31/03/2009	3.127,81	536,43	1.386	2.591,38	31/03/2010	5.310,37	1.720,79	1.416	3.589,58
30/04/2009	3.818,81	934,59	1.388	2.884,22	30/04/2010	5.047,89	961,52	1.419	4.086,37
31/05/2009	3.238,92	822,28	1.390	2.416,64	31/05/2010	4.830,08	1.022,45	1.422	3.807,63
30/06/2009	4.920,44	661,71	1.392	4.258,73	30/06/2010	6.297,61	1.655,70	1.425	4.641,91
31/07/2009	10.129,81	1.497,08	1.395	8.632,73	31/07/2010	4.934,98	1.405,69	1.428	3.529,29
31/08/2009	5.416,88	1.774,84	1.397	3.642,04	31/08/2010	5.329,54	844,46	1.431	4.485,08
30/09/2009	5.033,36	1.402,39	1.400	3.630,97	30/09/2010	2.920,18	414,78	1.433	2.505,40
31/10/2009	21.942,99	1.238,62	1.403	20.704,37	31/10/2010	4.703,25	1.261,29	1.436	3.441,96
30/11/2009	1.905,58	513,83	1.405	1.391,75	30/11/2010	4.688,05	1.290,86	1.439	3.397,19
31/12/2009	12.610,71	2.136,27	1.408	10.474,44	31/12/2010	1.042,19	79,93	1.441	962,26
TOTAIS :	79.506,09	13.942,33		65.563,76	TOTAIS :	57.114,11	13.877,03		43.237,08

Diante de tais considerações, subsiste parcialmente a primeira infração no valor de R\$108.800,84, sendo indevidos os pleitos recursais para suspensão do presente processo, enquanto perdurar o pedido de Reconstituição da Escrita Fiscal, e de Refazimento do Auto de Infração.

Quanto às infrações 2 e 3, a alegação do recorrente é de que, mantida a infração 1, devem ser julgadas improcedentes as exações 2 e 3, visto que, se o contribuinte paga a título de ICMS 17% sobre todas as suas saídas, indistintamente, devem as antecipações e substituições serem abatidas deste valor cobrado.

Deixo de acolher esta alegação, pois a primeira exação não subsistiu em sua integralidade, como também tal alegação não exime o sujeito passivo das exigências relativas à antecipação parcial e ao ICMS por antecipação, devidos quando das entradas das mercadorias, nem tampouco deve-se aplicar a regra prevista no art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, na qual prevê que, *“No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”*, pois resta impossibilitada tal comprovação, por não ter o sujeito passivo discriminado as mercadorias nos documentos fiscais de vendas.

Assim, remanescem os valores julgados na Decisão recorrida, relativas às infrações 2 e 3.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$134.890,39, em decorrência

da redução da primeira infração de R\$136.620,20 para R\$108.800,84.

Há de se registrar que, nos termos do art. 164, §3º, do RPAF/99, retifica-se a Resolução do Acórdão JJF nº 0104-04/15, na qual consigna o valor do imposto de R\$162.709,75, acrescido de R\$20.519,01, decorrente de multas por descumprimento de obrigações acessórias, enquanto deveria constar R\$142.190,74, acrescido do valor de R\$20.519,01, o que perfaz o montante de R\$162.709,75. Entretanto, em que pese o engano no valor do imposto, nenhum prejuízo ocorreu ao contribuinte, uma vez que no SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária) foi lançado o valor correto de R\$162.709,75, conforme documentos às fls. 1.355 a 1.358 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0246/14-8**, lavrado contra **MARIA ENEDINA DA SILVA FRANCA (MERCADINHO CESAR II) - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$114.371,39**, acrescido das multas de 50% sobre R\$74.354,17 e 60% sobre R\$40.017,22; previstas no art. 42, incisos I, “a” e II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$20.519,01**, previstas nos incisos IX, XI e XIII-A, “j”, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de dezembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS