

PROCESSO - A. I. Nº 210426.0054/15-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GILVAN LOPES DA SILVA – ME
RECORRIDOS - GILVAN LOPES DA SILVA – ME e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0028-06/16
ORIGEM - INFAS SEABRA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/01/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0308-11/16

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. 1. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO NAS MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO NAS MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** período de 01 de janeiro a 30 de junho de 2013. Infrações caracterizadas. **b)** período de 01 de julho a 31 de dezembro de 2013. Nulos os lançamentos. Receita bruta anual da empresa ultrapassou em mais de 20% o limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, sendo excluída do regime de apuração do Simples Nacional. Competência exclusiva dos auditores fiscais. 3. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA FORMAL. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Penalidades excluídas por terem sido objeto de exigência, através de outro Auto de Infração, por descumprimento de obrigação principal. Infrações insubstinentes. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 6ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 13/11/2015, para exigir crédito tributário no valor de R\$133.723,37, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – 07.21.02- Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.459,12, acrescido da multa de 60%.

Infração 02. 07.21.03 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS da antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, sendo exigido ICMS no valor de R\$85.186,82, acrescido da multa de 60% .

Infração 03. 07.21.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS da antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, sendo exigido ICMS no valor

de R\$591,65 acrescido da multa de 60%.

Infração 04-16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, Valor da multa aplicada: R\$38.182,90.

Infração 05. 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, Valor da multa aplicada: R\$3.302,88.

As infrações 4 e 5 foram retiradas do Auto de Infração, pois as notas fiscais objeto das referidas infrações foram incluídas na auditoria de Caixa, caracterizando assim duplicidade de exigência fiscal.

Ademais, em relação às infrações 1, 2 e 3, os valores foram corrigidos pela autuante, já que a partir de 07/2013 a empresa recorrente passou de ME para o regime NO (normal). Deste modo, como a autuante não tem competência total, por se tratar de Agente de Tributos Estaduais, foram excluídos os períodos posteriores a 07/2013, permanecendo os demais períodos (quando o contribuinte ainda era ME).

Assim, a infração 1 passou a ter o valor histórico de R\$561,11, a infração 2 de R\$38.469,63 e a infração 3, de R\$0,00.

A Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide, e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade, nos seguintes termos:

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de, na condição de inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, ter recolhido a menor o ICMS relativo à antecipação tributária (infração 01); Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial (infração 02) e antecipação tributária (infração 03), além das multas por ter dado entrada de mercadorias sujeitas à tributação (infração 04) e mercadorias não tributáveis (infração 05).

Em sede de preliminar, foi suscitada a nulidade das infrações 01, 02, 03 e 04, em razão de inexistir nos autos comprovantes da realização das operações além da ocorrência de “Bis in Idem” uma vez que a infração nº 01 do Auto de Infração nº 2104260053/15-5 lavrado contra o autuado, exige no mesmo período, o pagamento do ICMS devido pelo autuado em razão da receita obtida com as vendas das mesmas mercadorias objeto das imputações 01, 02 e 03 do presente Auto de Infração de infração. Referindo-se as infrações 01 e 03 o defendente afirmou ainda que não foi obedecido o devido processo legal pois foi exigido cumprimento de obrigação principal sobre mercadorias que já tiveram a fase de tributação encerrada, conforme prevê o art. 25-A § 8º, inciso I da Resolução do CGSN nº 94/11

Essas questões suscitadas na defesa em sede de preliminar se confundem com o próprio mérito da lide.

Como esclarecido pela autuante ao prestar a Informação Fiscal as notas fiscais objeto de exigência das infrações 01 02 e 03 encontram-se registradas pelo próprio contribuinte no seu livro Registro de Entradas, portanto, desnecessário a fiscalização apresentar quaisquer provas da realização das operações, pois reconhecidas por ele próprio ao efetuar os registros nos seus livros fiscais.

Em relação a duplicidade de exigência fiscal em virtude dos lançamentos no Auto de Infração nº 2104260053/15-5 lavrado contra o mesmo contribuinte verifico que o mesmo exige recolhimento do ICMS em decorrência de não ter declarado receita na DASN (infração 01) e presunção de omissões de saídas tributadas apuradas através de saldo credor de caixa (infração 02) nos mesmos períodos deste lançamento.

De acordo com a descrição dos fatos inseridos no mencionado Auto de Infração referente à infração 01 foi exigido o imposto sobre as operações acobertadas por documentos fiscais de vendas emitidos pelo próprio contribuinte e não declarados na DASN e, portanto, não oferecidas à tributação. Assim inexistem qualquer duplicidade em relação as infração 01, 02 e 03 deste Auto de Infração, pois está se exigindo o recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação tributária (infração 01) e falta de recolhimento da antecipação parcial (infração 02), enquanto que a exigência relativa Auto de Infração nº 2104260053/15-5 diz respeito a falta de pagamento do ICMS devido de imposto sobre valores acobertados por documentos fiscais emitidos e não declarados pelo contribuinte na DASN e consequentemente não oferecidos à tributação.

No que diz respeito à infração 02 exigida no Auto de Infração anterior observo que foram constatados saldos credores de caixa. O saldo credor de caixa ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro, resultando no conhecido “estouro de caixa”. A apresentação de saldo credor surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados. Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais Recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da

improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96.

Ao prestar a Informação Fiscal a autuante esclarece que o caixa foi reconstituído e apurado saldo credor, e requer a exclusão das infrações 04 e 05, levando a crer que as notas fiscais objeto das infrações 04 e 05 do presente Auto de Infração foram incluídas na auditoria de Caixa, caracterizando assim duplidade de exigência fiscal.

Também ao prestar a Informação Fiscal a autuante esclareceu que ao analisar a defesa do contribuinte relativa ao Auto de Infração anterior, infração 02 percebeu que a receita bruta anual da empresa apresentou o valor de R\$4.593.061,64. Neste caso, ultrapassou em mais de 20% o limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, sendo excluída do regime de apuração do Simples Nacional, passando a recolher o imposto através do regime normal de apuração, conforme estabelecido no § 9º do art. 3º do mesmo dispositivo legal. Sugeriu a exclusão de todas as exigências a partir daquele mês por carência de competência legal para realizar o lançamento tributário já que a empresa ultrapassou o limite da Receita Bruta permitida para o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, devendo ser descredenciada, passando a competência de autuação para o Auditor Fiscal.

De fato, os citados dispositivos legais assim estabelecem:

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

(...)

§ 9º A empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta anual previsto no inciso II do **caput** deste artigo fica excluída, no mês subsequente à ocorrência do excesso, do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12, para todos os efeitos legais, ressalvado o disposto nos §§ 9º-A, 10 e 12.”

§ 9º-A. Os efeitos da exclusão prevista no § 9º dar-se-ão no ano-calendário subsequente se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% (vinte por cento) do limite referido no inciso II do **caput**.

Assim, se faz necessário apontar na legislação tributária do Estado da Bahia, quem seria a autoridade administrativa que a norma conferiu de forma privativa a competência para realizar o lançamento tributário.

Assim é que o RPAF/BA prevê em seu Art. 42, com redação em vigor a partir de 01/07/09:

“Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais, sendo que:

II- compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

II- compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

Da leitura do dispositivo legal verifica-se que a competência para fiscalização em empresas optante pelo regime normal de apuração do imposto, em fiscalização de comércio é atribuída exclusivamente aos auditores fiscais, inclusive os atos preparatórios vinculados à lavratura do Auto de Infração.

Dessa forma, não obstante seja da alçada dos Agentes de Tributos Estaduais, no Estado da Bahia, a fiscalização no trânsito de mercadorias e nas empresas optantes pelo Simples Nacional, a partir da vigência da Lei 11.470/09, estando autorizados a aplicar respectivas penalidades, não detêm os mesmos competência para lavrarem Autos de Infração, em face aos contribuintes fora daqueles limites. Isto porque tal competência é exclusivamente dos Auditores Fiscais. Assim, os fatos geradores a partir do mês de julho de 2013 não poderia ser lavrados por Agente de Tributos, por carência de competência.

Em face da irregularidade apontada concluo que os fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2013 foi

formalizado por servidor sem competência legal.

Assim, julgo nulos os valores exigidos a partir do mês de julho relativos as infrações 01 , 02 e 03, pois formalizado por servidor sem competência legal.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal pela fiscalização de estabelecimentos, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de julho de 2016, a salvo de falhas.

No que concerne ao mérito, às infrações 01 e 02, referentes aos fatos geradores ocorridos até junho/2013, estão demonstradas através das planilhas de fls.13/20 com a identificação das notas fiscais e das mercadorias. Os documentos e livros fiscais encontram-se de posse do sujeito passivo, o qual poderia, perfeitamente, confrontá-los com os levantamentos fiscais, e apontar as diferenças porventura encontradas, entretanto, esse procedimento não foi realizado pela defesa, importando em veracidade do levantamento fiscal na forma do Art. 142, do RPAF/BA:

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

De igual modo, não houve questionamento em relação a base de cálculo, MVA aplicada ou de qualquer cálculo constante da autuação, razão pela qual julgo procedente em parte as infrações 01 e 02 relativo aos fatos geradores ocorridos até junho/2013, nos valores de R\$561,11e R\$38.469,63, respectivamente.

No que diz respeito às infrações 04 e 05 que exigem multa de 10% e 1%, respectivamente pela falta de registro das notas fiscais na escrita fiscal o sujeito passivo alega ter havido duplicidade de exigência, pois no seu entendimento estes documentos fiscais já foram objeto de exigência através do Auto de Infração de nº 2104260053/15-5.

Como esclarecido na preliminar a autuante reconheceu que as notas fiscais objeto da autuação foram incluídas na auditoria de Caixa que resultou em saldos credores, caracterizando presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96. Sobre estes valores fora exigido ICMS por descumprimento de obrigação principal através da infração 02 do Auto de Infração de nº 2104260053/15-5, conforme fotocópias às fls.60/61.

Em assim sendo, existe duplicidade na exigência das multas das infrações 04 e 05.

No caso, determina o § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

§ 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.

Diante da norma legal acima reproduzida as penalidades exigidas nas infrações 04 e 05 ficam excluídas em razão de terem sido objeto de descumprimento da obrigação principal exigido no Auto de Infração de nº 2104260053/15, razão pela qual julgo improcedentes às infrações 04 e 05.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$39.030,74, conforme quadro abaixo:

Infração	Procedente Em Parte	Improcedente	Nulo a partir de julho/13
1	561,11		5.898,01
2	38.469,63		46.716,69
3			591,65
4		38.182,90	
5		3.302,88	
Total	39.030,74		

Por conta da desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF/BA, a 6ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da própria Decisão.

Inconformado com o “decisum”, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, o qual reitera os termos da defesa inicial, entendendo pela nulidade do Auto de Infração, já que as infrações 1 e 2 não seriam exigíveis pelas seguintes razões:

1. Na infração 1, o substituto tributário, o qual teve o imposto retido, bem como o contribuinte obrigado à antecipação, deverão segregar a receita correspondente como “sujeita à substituição tributária ou ao recolhimento antecipado do ICMS”, quando então será desconsiderado o cálculo do Simples Nacional, o percentual do ICMS (art. 25-A, §8º, I da

Resolução CGSN no 94/11).

2. Assim, requer a nulidade da imputação porque as mercadorias objeto da exigência foram adquiridas com a fase de tributação encerrada, além da ocorrência de “*bis in idem*”, uma vez que o Auto de Infração nº 2104260053/15-5 exige o mesmo período e o mesmo ICMS devido em razão da receita obtida com as vendas das mesmas mercadorias.
3. Na infração 2, entende que não foi observado o “*bis in idem*”, pelas mesmas razões da infração 1.

Assim, prossegue discorrendo sobre a inobservância do devido processo legal, ao entender que a autuante desconsidera o ditame legal vigente (art. 25-A,§8º, I da Resolução CGSN no 94/11) e contraria as decisões deste egrégio órgão julgador, como atestam os acórdãos citados: JJF Nº 2204-04/01; Nº 0351-01/2; Nº 0369-04/02.

Ademais, trata da duplicidade de exigência fiscal, já que os demonstrativos em que se baseiam as infrações 1 e 2 referem-se ao mesmo período de apuração como já descrito acima. Deste modo, cita Decisões deste CONSEF sobre o tema: CJF Nº 0003-11/13; JJF Nº 0136-01/13 e questiona o efeito de confisco das multas aplicadas.

Por fim, requer que este CONSEF decida pela nulidade e/ou improcedência das infrações 1 e 2.

VOTO

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, apresentado pela 6ª JJF, coaduno meu entendimento com o de primeira instância quanto às nulidades e reduções aplicadas ao presente Auto de Infração.

As infrações 4 e 5 tratam da exigência de multa de 10% e 1%, respectivamente, pela falta de registro das notas fiscais na escrita fiscal. Em sua defesa, o recorrente alegou ter havido duplicidade de exigência, pois estes documentos fiscais já foram objeto de exigência no Auto de Infração de nº 2104260053/15-5.

Assim, a própria autuante informa (fl. 5) que no Auto de Infração anterior nº 21042660053/15-5: “*foi constituído o lançamento de crédito referente ao saldo credor da conta Caixa que as notas fiscais objeto da autuação foram incluídas na auditoria de Caixa*”, caracterizando presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96. Deste modo, há duplicidade na exigência fiscal destas infrações.

Em relação às reduções (atualizações) nos valores das infrações 1, 2 e 3, as mesmas foram motivadas pela carência de competência da autuante, que é Agente de Tributos Estaduais, e, em momento oportuno, percebeu que a Receita Bruta Total Acumulada nos últimos 12 meses da empresa recorrente ultrapassou o limite estabelecido no art. 3º, II da LC 123/06, deixando esta de ser considerada ME, passando para o regime Normal.

Deste modo, os períodos posteriores a julho/2013 (período da mudança de regime), são considerados nulos, subsistindo os períodos anteriores, onde a empresa recorrente ainda estava abarcada pelo Simples Nacional.

Como a infração 3 trata somente do período de 12/2013, a mesma encontra-se nula em sua totalidade. A infração 1 passa a ter valor histórico de R\$561, 11 e a infração 2 de R\$38.469,63.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício, e com base no art. 21 do RPAF, recomenda-se a autoridade fiscal competente a renovação do procedimento fiscal em relação aos fatos geradores posteriores a julho/2013 (e não 2016, como dito no voto de piso).

Adentrando a análise do Recurso Voluntário, o recorrente alega tão somente que tais infrações já foram objeto de Auto de Infração anterior nº 2104260053/15-5, defendendo tratar-se de duplicidade de exigência fiscal.

Ocorre que, fazendo um comparativo entre os Autos de Infração, percebe-se que os enquadramentos, multas aplicadas, base de cálculo, alíquotas e os próprios valores são diferentes. Ademais, quanto à própria descrição da infração, não há semelhança ou relação com as infrações deste auto. Observa-se, também que, apesar de algumas datas de ocorrência das infrações serem iguais, as datas de vencimento são diferentes, já que no Auto de Infração anterior as datas de vencimento são 20 do respectivo mês, enquanto que a data de vencimento do presente auto se dá sempre nos dias 25, tanto na infração 1 quanto na infração 2.

No Auto de Infração anterior, a infração 1 trata da emissão de NF-e de saída sem a devida declaração e recolhimento, sendo que neste Auto de Infração em lide, a infração 1 trata da cobrança de ICMS por antecipação tributária.

A infração 2 era sobre saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumindo-se a omissão de saídas tributadas apuradas através de saldo credor de Caixa. Já a infração 2 do atual PAF diz respeito a não recolhimento de ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado.

Nesse sentido, incabível a alegação do recorrente de que haveria “*bis in idem*” quanto às infrações 1 e 2.

Ademais, em nenhum momento o recorrente confrontou os cálculos elaborados pela autuante, sendo que, como dito pelo julgador de primeira instância: “*Os documentos e livros fiscais encontram-se de posse do sujeito passivo, o qual poderia, perfeitamente, confrontá-los com os levantamentos fiscais, e apontar as diferenças porventura encontradas, entretanto, esse procedimento não foi realizado pela defesa, importando em veracidade do levantamento fiscal na forma do Art. 142, do RPAF/BA*”.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210426.0054/15-1, lavrado contra **GILVAN LOPES DA SILVA-ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.030,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - JULGADOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS