

PROCESSO - A. I. Nº 206825.0070/12-0
RECORRENTE - ARTEMP ENGENHARIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0146-01/16
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/06/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0054-11/20

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. **a)** DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E O ESCRITURADO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. A exigência fiscal remanesce relativamente aos meses de fevereiro, abril, maio e julho de 2009, conforme diligência ASTEC. Infração parcialmente subsistente. **b)** DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E O ESCRITURADO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. O impugnante comprovou que no mês de maio de 2009, ocorreu equívoco de escrituração das notas fiscais de entradas registradas como de saídas, no livro Registro de Saídas. No que concerne ao mês de março de 2009, o autuado não trouxe elementos capazes de elidir a exigência. Feita correção de erro material. Infração parcialmente subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A exigência fiscal, com base na omissão de saídas (mesmo após o lançamento inicial narrar omissão de entradas), decorre diretamente da norma posta pelo art. 14 da Portaria nº 445/98, emanada de autoridade hierárquica superior, não sendo possível negar-lhe validade. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 1º JF Nº 0146-01/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206825.0070/12-0, lavrado em 11/09/2012, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$144.551,08, relativos a sete infrações distintas. O presente recurso tem por objeto, apenas, as infrações 02, 03, 04, e 06, descritas da forma abaixo:

Infração 02. Recolheu a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro a maio, julho e outubro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.075,75, acrescido da multa de

60%;

Infração 03. Recolheu a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de março, maio e dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$16.532,47, acrescido da multa de 60%;

Infração 04. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.239,05, acrescido da multa de 70%;

Infração 06. Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de janeiro a agosto de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$11.289,17, acrescido da multa de 70%;

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/08/2016, (fls. 1308 a 1336), e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de sete infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, entre as quais este reconheceu as infrações 5 e 7, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos. Impugnou as infrações 1, 2, 3, 4 e 6.

De início, cabe-me apreciar as nulidades denominadas “gerais” arguidas pelo impugnante.

No que tange a arguição de nulidade por cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, por não lhe ter sido disponibilizado tempestivamente uma série de elementos produzidos pelo autuante, de fato, a falta de entrega ao contribuinte dos demonstrativos, planilhas e demais elementos elaborados pela Fiscalização, implica em cerceamento do seu direito de ampla defesa e do contraditório, o que pode sim resultar em nulidade do lançamento.

Entretanto, no presente caso, não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que os elementos aduzidos lhe foram entregues.

Isso porque, conforme muito bem registrado pelo autuante na informação fiscal, o preposto da empresa senhor Emerson Santos da Silva, RG nº 0753373041 SSP/BA, CPF nº 791.385.275-53, firmou declaração na qual confirma o recebimento dos elementos produzidos pela Fiscalização, no caso 46 laudas referentes ao levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, ou seja: 04 laudas do Relatório de Mercadorias Seleccionadas, 09 laudas do Levantamento Quantitativo de Entradas, 26 laudas do Levantamento Quantitativo de Saídas, 05 laudas do Demonstrativo de Cálculo das Omissões e de 02 laudas referentes à infração 04.05.05; e 09 (nove) laudas do Roteiro de Auditoria das contas Correntes do ICMS, para os exercícios de 2009 e 2010, sendo 06 laudas dos demonstrativos das contas correntes do ICMS, 01 lauda da infração 03.01.01, 01 lauda da infração 03.01.02 e 01 lauda da infração 03.01.03, totalizando 55 laudas.

Diante disso, considerando que os elementos – demonstrativos e planilhas - foram entregues tempestivamente ao autuado, não acolho a nulidade arguida.

No que concerne à nulidade arguida por cerceamento de defesa, em razão de jamais haver recebido as Notas Fiscais relacionadas na tabela elaborada pelo autuante atinente à infração 6, obtidas junto ao CFAMT, por certo que a falta de entrega dos referidos elementos poderia determinar a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Entretanto, por se tratar de um vício sanável, esta JJF converteu o feito em diligência a INFAZ origem, a fim de que tais elementos fossem entregues ao autuado, inclusive com a reabertura do prazo de defesa, portanto, afastando a possibilidade de cerceamento do direito de defesa arguido.

Desse modo, também não acolho a nulidade arguida sob esse fundamento.

Alega também o impugnante que o CD produzido pelo autuante não lhe foi entregue, o que somente ressalta o cerceamento do seu direito de ampla defesa.

Conforme consignado acima, esta JJF converteu o feito em diligência, a fim de que o CD também fosse entregue ao autuado, inclusive com a reabertura do prazo de defesa, portanto, afastando a possibilidade de cerceamento do direito de defesa arguido.

Dessa forma, não acolho a nulidade arguida.

Quanto à arguição de nulidade por extrapolção do prazo de fiscalização, previsto no §1º do artigo 28 do RPAF, também não pode prosperar a pretensão defensiva.

O entendimento predominante neste CONSEF aponta no sentido de que a Ordem de Serviço se trata de um documento interno da administração fazendária, cuja falta de prorrogação não interfere na constituição do crédito tributário, bem como não cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Em verdade, a ausência de prorrogação permite ao sujeito passivo exercer o direito de denunciar espontaneamente a infração, se for o caso, consoante determina o art. 28, §1º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, abaixo reproduzido:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

[...]

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Desse modo, não acolho a nulidade arguida por extrapolação do prazo de fiscalização.

Também não acolho as preliminares de nulidade específicas arguidas, atinentes às infrações aduzidas pelo impugnante, haja vista que não vislumbro os vícios apontados. Verifico que os lançamentos das infrações permitiram o pleno conhecimento por parte do autuado sobre as condutas infracionais que lhe foram imputadas, conforme, inclusive, a detalhada e extensa impugnação que apresentou. Ademais, as diversas intervenções ocorridas no curso do presente processo, tanto por parte do autuado quanto pelo autuante e ainda por Auditor Fiscal estranho ao feito que realizou revisão fiscal das infrações por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, afastam qualquer possibilidade de nulidade das infrações.

No mérito, quanto à infração 1, o feito foi convertido em diligência, a fim de que Auditor Fiscal estranho ao feito verificasse se procediam as alegações defensivas de que as quantias que informara, além de oriundas de livros fiscais devidamente firmados pelo seu representante legal, coincidiam com os valores declarados nas DMAs e informações pelo SINTEGRA, realizando o confronto entre tais documentos e, se fosse o caso, elaborasse novos demonstrativos contendo apenas os valores cujas irregularidades restassem comprovadas.

O diligenciador consignou no Parecer que, confrontando o lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme cópia de fl. 536 apurou o valor de R\$49.852,31, exatamente o que consta no Demonstrativo da fl. 69. Explicou que no referido Demonstrativo consta como recolhido o valor de R\$43.083,94; na DMA consta o valor apurado do Saldo Devedor de R\$36.193,55 conforme fl. 1.135 e na fl. 1.136 consta as DMAs - Dados Gerais onde consta a alteração da DMA do mês 10/2010 em 18/01/2012. Nas fls. 1.137 a 1.140 constam a Relação de DAEs - Ano 2010, o Demonstrativo de Arrecadação Mensal do ano de 2010 e os valores arrecadados em outubro de 2010, totalizando o valor de R\$42.528,04.

Observou que o diligenciador que o autuado apresentou em 10/12/2012 novos livros fiscais referentes ao mês de outubro/2010, fls. 648 a 697, anexados em sua defesa, fls. 563 a 635, constando o Saldo Devedor do ICMS o mesmo informado na DMA retificada em 18/01/2012 no valor de R\$36.193,55. Acrescentou que os livros fiscais foram arrecadados pela Fiscalização em 18/01/2012 e aproximadamente 11 meses depois o autuado apresenta novos livros e com Saldo Devedor menor do que o valor recolhido, com informações de outros créditos que teriam que ser fiscalizados à época.

Registra que para maior esclarecimento elaborou os demonstrativos da autuação e da revisão fiscal de maneira mais didática para comprovar o débito do autuado que, segundo diz, está confuso no seu entendimento:

DEMONSTRATIVO DA AUTUAÇÃO (fl. 069)

Valor Escriturado LRA fl. 536	R\$ 49.852,31
Valor Recolhido vide fl. 1137	R\$ 42.528,04
Diferença Devida	R\$ 7.324,27

DEMONSTRATIVO PELA DMA 10/2010 (fls. 679 e 1135)

Valor Apurado na DMA	R\$ 36.193,55
Valor Recolhido vide fl. 1137	R\$ 42.528,04
Diferença Devida	R\$ 0,00

DEMONSTRATIVO PELO NOVO LRA 10/2010 (fls. 681)

Valor Apurado no LRA	R\$ 36.193,55
Valor Recolhido vide fl. 1137	R\$ 42.528,04
Diferença Devida	R\$ 0,00

Resaltou que o novo livro Registro de Apuração do ICMS foi entregue em 10/10/2012, sendo que a autuação e ciência ocorreram em 11/09/2012, conforme fls. 001 e 005, e o Livro Registro de Apuração do ICMS apresentado após a autuação.

Concluiu que com as informações acima foi mantida a autuação, conforme Demonstrativo 01, fl. 69.

Ocorreu que na sessão de julgamento o patrono do autuado ao exercer o direito de sustentação oral, reiterou que dados apresentados no novo livro Registro de Apuração do ICMS eram os corretos, invocando o princípio da verdade material para pudesse trazer mais elementos para comprovar o alegado.

Em face da alegação defensiva e considerando que a verdade material poderia ser evidenciada com a apresentação pelo impugnante de elementos que poderiam comprovar que os dados apresentados no novo livro Registro de Apuração do ICMS, efetivamente, eram os corretos, pois em conformidade com os demais livros fiscais e documentos fiscais, o pedido foi atendido pelos Julgadores desta JJF, por unanimidade.

Na nova sessão de julgamento o impugnante trouxe aos autos Memoriais Descritivos e novos elementos, acostados aos autos às fls. 1.251 a 1.307, atinentes a infração 1.

Alegou que o livro Registro de Saídas de Mercadorias atinente ao mês de outubro de 2010 consta no total a débito do imposto, o valor de R\$133.520,25 e não o total indicando no levantamento levado a efeito pelo autuante de R\$140.951,19.

Esclareceu que a diferença exigida neste item da autuação de R\$7.430,94 ocorreu no CFOP 5.102 e tem como explicação o fato de que a Nota Fiscal nº 36516, emitida em nome da Caixa Econômica Federal, no valor de R\$441,54, com imposto no valor de R\$75,06, conforme livro Registro de Saída referente ao mês de outubro de 2010, acostado a fl. 663 dos autos, enquanto nos “livros provisórios” que, segundo diz, devem ser desprezados, esta Nota Fiscal nº 36516 encontra-se registrada no mesmo valor, isto é, R\$441,54, contudo, erroneamente, foi destacado o valor do ICMS de R\$7.506,00. Salienta que tal divergência pode também ser elidida com a DMA original de outubro de 2010.

Indubitavelmente, assiste razão ao impugnante. Os elementos trazidos aos autos comprovam, efetivamente, que o ICMS exigido neste item da autuação é indevido.

Por certo que o Auditor Fiscal autuante agiu acertadamente quando procedeu a autuação, haja vista que se fundamentou nos elementos apresentados pelo autuado à época da ação fiscal. A alegação defensiva de se tratar de “livros provisórios”, por si só, não poderia elidir a autuação, pois inexistente na legislação tributária do ICMS qualquer previsão ou possibilidade de que sejam admitidos “livros provisórios” pela Fiscalização.

Entretanto, considerando que o processo administrativo fiscal tem como princípio norteador, entre outros, o princípio da verdade material, no presente caso, materialmente, a verdade aponta no sentido de insubsistência deste item da autuação, haja vista o flagrante equívoco de escrituração do imposto destacado na Nota Fiscal nº 36516, escriturado no livro fiscal entregue ao autuante no valor de R\$7.506,00 quando o valor correto destacado na referida Nota Fiscal é de R\$441,54.

Assim sendo, esta infração é insubsistente.

No que tange à infração 2 – Recolheu a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS – a exigência fiscal diz respeito aos meses de fevereiro, março, abril, maio, julho e outubro de 2009.

No caso desta infração o que se verifica é que entre alguns meses objeto da autuação não houve recolhimento a menos do ICMS, conforme a acusação fiscal.

Na realidade, nos meses de fevereiro e maio de 2009 o sujeito passivo apurou saldo credor do imposto, conforme se verifica nas cópias dos livros fiscais acostados aos autos entregues ao autuante. Assim sendo, não há que se falar em recolhimento a menos do imposto nestes dois meses.

A exigência fiscal remanesce relativamente aos meses de março, abril, julho e outubro, nos valores de R\$1.721,05, R\$445,12, R\$8,07, e R\$67,86, respectivamente, conforme apontado originalmente no Auto de Infração, haja vista que nestes meses foram apurados saldos devedores do imposto, conforme se verifica nas cópias dos livros fiscais entregues ao autuante e materialmente o impugnante não trouxe elementos capazes de elidir a autuação.

Diante disso, esta infração 2 é parcialmente subsistente no valor total de R\$2.242,10.

Cabe registrar que o resultado da revisão fiscal realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito não foi considerado neste item da autuação, em razão de no trabalho revisional o diligenciador não ter considerado e validado os dados constantes dos novos livros apresentados pelo autuado na infração 1.

Ora, se os dados constantes dos novos livros não serviram para elidir a infração 1, por óbvio, não devem ser considerados para as demais infrações, mantendo-se uma linha de trabalho fiscal e julgamento coerentes.

No que concerne à infração 3, pode ser dito praticamente o mesmo que foi consignado na infração 2 quanto à revisão fiscal, pois o diligenciador considerou os novos livros apresentados pelo impugnante, o que, inclusive, resultou em inexistência de valor de ICMS a recolher.

Esta infração diz respeito a recolhimento a menos do ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de março, maio e dezembro de 2009.

O impugnante trouxe Memoriais Descritivos, acostados às fls. 1.271 a 1.274 dos autos, atinente a este item da autuação.

Alegou que no mês de março inexistia a diferença de ICMS exigido de R\$328,69, pois as Notas Fiscais nºs 22.208, 22.118, 22.120, 22.352 e 23.368 deveriam ter sido escrituradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias e não no livro Registro de Saídas.

De fato, quanto ao mês de março de 2009, descabe a exigência. O impugnante comprovou a existência de equívocos de escrituração das notas fiscais de entradas registradas como de saídas no livro Registro de Saídas quando deveriam ter sido escrituradas, por óbvio, no livro Registro de Entradas.

Quanto ao mês de dezembro de 2009, alegou o impugnante que não procede à suposta diferença, pois nos “livros provisórios” entregues ao autuante, constou no livro Registro de Apuração do ICMS, fls. 486/487, a data de 30/12/2009, quando o correto seria considerar o livro Registro de Apuração do ICMS apresentado na defesa que se estende até 31/12/2009, eliminando qualquer diferença pretendida.

Efetivamente, no caso do mês de dezembro a alegação defensiva há que ser considerada, haja vista que a escrituração do livro Registro de Apuração do ICMS se dá até o dia o último dia do exercício em que as operações relativas ao ICMS foram realizadas pelo contribuinte, no presente caso até o 31/12/2009.

Verifica-se no livro Registro de Apuração do ICMS entregue ao autuante quando da ação fiscal, fls. 486/487, que o valor do imposto pelas saídas é de R\$120.911,28, considerando as saídas até 30/12/2012. Independentemente da não aceitação dos “livros provisórios”, neste caso se verifica que o autuado emitiu notas fiscais de saídas no dia 31/12/2009, conforme cópias acostadas aos autos às fls. 1.275 a 1.306, o que materialmente confirma que o livro Registro de Apuração do ICMS ainda teria registros de operação a realizar em 31/12/2009, conforme alegado pelo impugnante.

Assim sendo, descabe a exigência quanto ao mês de dezembro de 2009.

Desse modo, a infração 3 é parcialmente subsistente no valor de R\$678,55.

No respeitante à infração 4, cumpre observar que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias levado a efeito pelo autuante apurou diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, tendo sido exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, originalmente, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício. Registre-se que se trata de uma presunção relativa prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, cuja improcedência da presunção incumbe ao contribuinte.

Vale esclarecer que a Portaria nº 445/1998 - que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias - determina no seu art. 14 que, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção, porém, subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondente.

Precisamente foi o que ocorreu no presente caso. A revisão fiscal realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, por solicitação desta JJF, trouxe como resultado a improcedência da presunção de omissão de entradas, porém, a subsistência da omissão de saídas.

Portanto, diversamente do alegado pelo impugnante, inexistiu qualquer ilegalidade na referida mudança.

Observo que o Auditor Fiscal revisor acostou aos autos os demonstrativos referentes ao levantamento revisando, inclusive aqueles atinentes aos preços médios os quais o impugnante alegara o não recebimento.

Diante disso, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de ICMS de R\$5.069,37.

Quanto à infração 6, conforme o levantamento realizado pelo autuante e respectivo demonstrativo acostado aos autos, diz respeito a falta de registro de Notas Fiscais de entradas nos meses de janeiro a agosto de 2009. Trata-se de exigência fundamentada na presunção relativa prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, no sentido de que, a falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Observo que o impugnante elidiu parcialmente a autuação ao comprovar que as Notas Fiscais nºs 13.609, 83.765, 194.230, 20.002, 234.532, arroladas na autuação, foram regularmente escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme constatado, inclusive, pelo Auditor Fiscal estranho ao feito que realizou a revisão fiscal.

Entretanto, discordo da alegação defensiva de que as Notas Fiscais remanescentes se apresentam ilegíveis, haja vista que, claramente, é possível se identificar todos os dados e informações existentes nos referidos documentos fiscais.

Assim sendo, acolho o resultado da revisão fiscal, sendo parcialmente subsistente esta infração no valor de ICMS devido de R\$7.889,98.

No que tange às infrações 5 e 7, conforme consignado linhas acima, o autuado reconheceu o cometimento das condutas infracionais apontadas nestes dois itens da autuação, inclusive efetuou o pagamento do valor do débito reconhecido com o benefício da Lei nº 12.903/13, o que confirma o acerto da autuação, sendo, desse modo, subsistentes estas infrações.

Por derradeiro, cabe registrar que, relativamente à alegação defensiva atinente à legalidade da Portaria nº 445/98, não compete a este órgão julgador administrativo negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante estabelece o art.167, III, do RPAF/99. Também não tem competência este órgão julgador para apreciar pedido de dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, limitando-se a sua competência à apreciação de pedido de multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme determina o art. 158 do RPAF/99.

Quanto à indicação do impugnante do seu endereço profissional para fins das futuras comunicações, consigno que nada obsta o atendimento pelo setor competente da repartição fazendária, porém, vale observar que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADOR	MULTA
01	IMPROCEDENTE	7.324,27	0,00	-----
02	PROCEDENTE EM PARTE	4.075,75	2.242,10	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	16.532,47	678,55	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	10.239,05	5.069,37	70%
05	PROCEDENTE	94.630,37	94.630,37	-----
06	PROCEDENTE EM PARTE	11.289,17	7.889,98	70%
07	PROCEDENTE	460,00	460,00	-----
TOTAL		144.551,08	110.970,37	

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1348 a 1381, mediante o qual aduz as seguintes razões.

O Contribuinte opôs-se ao lançamento, tendo apresentado cópia de livros fiscais, de DMA's e arquivos Sintegra, conforme folhas 682 a 912. Pede a improcedência do lançamento, pois alega que os valores apurados pela fiscalização tiveram por base livros não definitivos da empresa. Requer a consideração dos valores escriturados nos livros fiscais corrigidos, apresentados ao fiscal diligente.

Quanto à Infração 03, a recorrente pede a correção do erro material incorrido no acórdão recorrido, pois excluiu os valores relativos aos meses de março e dezembro de 2009, tendo, contudo, concluído que o valor remanescente seria R\$678,55, em vez de R\$328,69, que é o montante relativo a maio/09. Além da correção do erro material, pede a declaração de improcedência do valor relativo ao mês de maio/09, pois o levantamento foi feito a partir dos livros provisórios da empresa.

Quanto à Infração 04, suscita a nulidade do valor mantido pela JF, pois alega que se defendeu da omissão de entradas de mercadorias, tendo a diligência concluído ser improcedente tal acusação. Assevera que a cobrança da omissão de saídas (após ter elidido a acusação de omissão de entradas), constitui-se em mudança do fulcro da autuação, desprezando o contraditório e a ampla defesa, pois não houve debate acerca desses fatos.

Defende ser inaplicável ao presente caso, o art. 14 da Portaria nº 445/98, pois, argumenta, a diligência não concluiu pela improcedência da omissão de entradas, mas pela sua procedência parcial. Argui a ilegalidade da Portaria citada para definição dos critérios normativos da autuação. Conclui, requerendo a declaração de nulidade da Infração 04.

Quanto à Infração 06, suscita a decretação de nulidade, ao argumento de que os fatos descritos não correspondem ao tipo infracional em que se enquadrou a conduta empresarial. Argumenta que a falta de registro das notas fiscais apontadas pela fiscalização não representa ausência de recolhimento, do que resulta incerteza da autuação, e consequentemente, nulidade da exigência fiscal. Alega que a multa aplicada é inadequada, na medida em que não se deixou de recolher tributo, mas apenas houve falta de registro de notas fiscais, requerendo que seja aplicada a multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias, com base no art. 42, inciso X da Lei nº 7.014/96. Alega que o lançamento ora combatido, viola o princípio da tipicidade cerrada, tendo sido citados dispositivos regulamentares que, assegura, não foram infringidos.

Requer a aplicação da equidade, pois entende não ter cometido qualquer irregularidade fiscal, tendo agido de boa-fé, sem qualquer prejuízo financeiro ao Estado. Pede a redução da multa para o montante de R\$50,00.

Conclui a sua peça recursal, requerendo: a) declaração de improcedência da Infração 02; b) declaração da improcedência da exigência fiscal do mês de março/09, no que tange à Infração 03, ou a sua procedência parcial no montante de R\$328,69, corrigindo o erro material cometido pela Decisão recorrida; c) decretar a nulidade da Infração 04, pela mudança do fulcro da autuação, ou sua procedência parcial com base na omissão de entradas apurada na diligência fiscal, efetuada por fiscal estranho ao feito; d) declarar a nulidade da infração 06 devido à incerteza na descrição do ilícito, a remissão integral da multa aplicada, ou, em último caso, a sua redução a R\$50,00.

Pautado para julgamento, relativamente à Infração 02, considerando que o auditor estranho ao feito fez o demonstrativo de débito a partir dos livros apresentados pelo sujeito passivo, durante a realização de diligência, e reduziu o débito para R\$841,32 (fl. 1134), bem como considerando a necessidade de elucidar os fatos objetos da presente autuação, esta 2ª CJF deliberou, em sessão realizada no dia 15/12/2016, orientada pela busca da verdade material, baixar o presente processo em diligência à ASTEC, com vistas a que fiscal estranho ao feito adotasse as seguintes providências: *“a) Intime o sujeito passivo a identificar os lançamentos divergentes entre os livros fiscais apresentados à fiscalização e aqueles entregues ao preposto da ASTEC, quando da diligência realizada às folhas (1132/1134); b) Examine as operações incluídas/excluídas na escrita fiscal da empresa e veja se existe base documental que justifique a sua escrituração no período autuado, solicitando as provas ao sujeito passivo; c) Caso o contribuinte apresente documentos que respaldem a inclusão/exclusão dos lançamentos fiscais, acolha a alteração de tais valores, refazendo o demonstrativo de débito pertinente”*.

Em cumprimento à diligência solicitada, foi emitido o Parecer ASTEC nº 99/2017 (folhas 1452/1454), de autoria da Auditora Fiscal Maria do Socorro Fonseca de Aguiar, mediante o qual, após exame da escrita fiscal da empresa, foi elaborado novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor lançado, na Infração 02, para R\$2.097,30 (vide folha 1454).

Às folhas 1550/1560, a Recorrente apresenta manifestação. Após fazer um retrospecto dos fatos ocorridos no processo, pede a decretação da improcedência da exigência fiscal relativamente aos meses de fev/09 e mai/09, pois assevera que a empresa possuía saldo credor neste meses. Alega que os meses citados sequer foram objeto da solicitação de diligência, nem há Recurso de Ofício em relação a esses meses.

Quanto aos meses de abr/09 e jul/09, contesta os números utilizados pela Astec, sustentando que as exigências citadas são improcedentes.

Alega que a Nota Fiscal nº 11.044 não teve o seu crédito integralmente aproveitado, no dia 16/04/09, conforme folha 769, pleiteando que seja considerado o creditamento suplementar, não realizado na sua escrita.

Alega, ainda, que a Nota Fiscal nº 12.998 (lançado em jul/09), não teve o crédito do imposto aproveitado, vez que figurou somente na coluna “outros”, no LRE. Afirma que os livros definitivos apresentados destacam a verdadeira situação fiscal da NF citada.

VOTO

Considerando que as nulidades suscitadas foram dirigidas, especificamente às infrações 04 e 06, trata-las-ei juntamente com o mérito, no momento oportuno.

Quanto à Infração 02, a acusação fiscal foi “Recolheu a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, ...”.

Após a informação fiscal ter mantido o lançamento na íntegra, o auditor estranho ao feito fez o demonstrativo de débito a partir dos livros apresentados pelo sujeito passivo, durante a realização de diligência, tendo reduzido o débito para R\$841,32 (fl. 1134).

Em sua decisão, a 2ª JF não acatou o resultado da diligência, ao argumento de que o fiscal diligente fez uso de livros fiscais distintos daqueles apresentados à fiscalização, cujas cópias se encontram no processo (fls. 147 a 546).

Em seu recurso, o contribuinte requer o acolhimento dos valores lançados nos livros fiscais apresentados ao fiscal diligente, ao argumento de que se trata de sua escrita definitiva.

Baixado o feito em diligência à Astec, o auditor designado, após o exame dos livros fiscais apresentados e a verificação da base documental pertinente, fez o demonstrativo do débito, o que resultou na redução do valor lançado para R\$2.097,30 (vide folha 1454).

Analisando os elementos do processo, noto que o contribuinte alterou os dados de sua escrita fiscal, após o início da fiscalização, conforme confessa em seu próprio recurso (fls. 1358/1367). É importante ressaltar que a escrita fiscal é ferramenta indispensável para que o Estado possa exercer a contento a atividade de fiscalização, devendo, por isso, ser feita em obediência a determinadas regras, que visam resguardar a sua fidedignidade. Nesse sentido, o art. 316 do RICMS/97 (então vigente), estabeleceu disciplina com vistas a vedar a substituição das folhas dos livros escriturados, conforme abaixo:

“Art. 316. Os livros fiscais serão impressos e terão suas folhas numeradas tipograficamente, em ordem crescente, **devendo ser costuradas e encadernadas de modo a impedir a sua substituição** (grifo acrescido).
...”

De fato, o uso dos livros fiscais será precedido da lavratura de Termo de Início, sendo a escrituração encerrada com termo próprio, conforme art. 317, incisos I e II, reproduzidos abaixo.

“Art. 317. Serão observadas as seguintes formalidades relativas à abertura, autenticação e encerramento de livros fiscais:

I- os livros fiscais serão utilizados após a lavratura do Termo de Abertura (anexo 48);

II - o contribuinte lavrará Termo de Encerramento (anexo 49) após o esgotamento do livro fiscal ou o encerramento das atividades;

...”

Os livros fiscais, mantidos pelo estabelecimento fiscalizado, precisam, portanto, apresentar certas formalidades que resguardem o Fisco, relativamente à possibilidade de que a empresa efetive a substituição de suas folhas, o que não ocorreu, haja vista as provas acostadas aos autos.

Não tendo cumprido tais obrigações acessórias, prevê a legislação que o fiscal possa visar as páginas examinadas, com vistas a se certificar de que tais folhas não venham a ser substituídas, conforme prevê o inciso V do dispositivo supracitado, conforme abaixo:

“Art. 317. Serão observadas as seguintes formalidades relativas à abertura, autenticação e encerramento de livros fiscais:

...”

V - o servidor que realizar atividade de fiscalização ou de subsídio à fiscalização em estabelecimento de contribuinte **deverá apor visto nos livros ainda não visados** (grifo acrescido), na página em que foi lavrado

o Termo de Abertura ou o Termo de Encerramento, e verificar se houve lavratura do termo referido no inciso anterior.

Assim, a aposição do visto (ou algo equivalente) por parte do autuante, presta-se a autenticar e outorgar caráter oficial ao livro escriturado, viabilizando a ação fiscal. Os eventuais erros identificados na escrita, devem ser corrigidos com lançamentos corretivos, somente se admitindo a reconstituição da escrita com autorização da repartição fazendária, conforme dispõe o art. 319, § 6º, inciso I, alínea “a” do RICMS/97, abaixo reproduzido:

“Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

...
§ 6º No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:

I - a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saná-la por meio de lançamentos corretivos, for:

a) autorizada pela repartição fazendária a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;
...”

Assim, a substituição dos livros fiscais por outros, após o encerramento da fiscalização, além de prática que atenta contra o interesse público, é conduta desprovida de efeito jurídico no sentido de desconsistir o lançamento efetuado, devendo-se a ação fiscal ser pautada na escrita apresentada e visada pelo Fisco, salvo prova inequívoca de força maior.

Assim, considerando que a diligente da ASTEC acolheu os registros com base documental **comprovada, acolho o demonstrativo de débito refeito pela ASTEC e julgo Procedente em Parte a Infração 02, no montante R\$2.097,30, conforme demonstrativo à folha 1454.**

Quanto à Infração 03, a acusação fiscal foi *“Recolheu a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS ...”*. A recorrente alega a existência de erro na condenação, pois embora a Decisão recorrida tenha excluído o mês de março, manteve a condenação de R\$678,55.

Examinando os autos, é possível constatar que houve, efetivamente, um equívoco na decisão de piso, pois embora tenha feito expressa menção ao mês de março de 2009, quis tratar foi dos valores exigidos no mês de maio/09, cujo total monta em R\$328,69, coerentemente com a argumentação da autuada, às folhas 1272/1273. Assim, corrijo a referência feita ao mês de março/09, pois os valores a serem excluídos referem-se ao mês de maio/09, num montante total de R\$328,69, devendo permanecer o montante de R\$678,55, relativo ao mês de março/09.

Quanto à alegação de que devem prevalecer os valores apurados na diligência, não assite razão ao sujeito passivo, pois o fiscal diligente fez uso de livros fiscais desprovidos de valor jurídico perante o Fisco, conforme fundamentação relativa à Infração 02.

Quanto à Infração 04, a acusação fiscal é *“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, ...”*. Na diligência realizada, houve redução do valor relativo à omissão de entradas, passando a prevalecer a acusação de omissão de saídas.

Em seu recurso, o contribuinte suscita nulidade da exigência fiscal, ao argumento de que não se poderia alterar o fulcro da autuação, na medida em que se defendeu de omissão de entradas, sustentando que se mantivesse a exigência no montante reduzido, apurado na diligência.

Examinando os autos, percebo que o procedimento adotado pelo fiscal autuante encontra amparo

no art. 14 da Portaria 445/98, cujo texto reproduzo abaixo:

“Art 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a esta correspondente (grifo acrescido) (art. 5º).”

Como se depreende da leitura do texto normativo acima, a exigência fiscal com base na omissão de saídas (mesmo após o lançamento inicial narrar omissão de entradas), decorre diretamente da norma posta, emanada de autoridade hierárquica superior, não sendo possível negar-lhe validade.

Ademais, o escopo da acusação permanece o mesmo, ou seja, “omissão de saídas”, pois o contribuinte não foi acusado de “omissão de entradas”, mas de “omissão de saídas por presunção”, em decorrência da constatação de “omissão de entradas”, conforme se encontra explicitado no tipo legal.

Os fatos narrados na peça inicial, já davam conta de “omissão de saídas propriamente dita”, juntamente com a “omissão de entradas”, não tendo havido qualquer óbice a que o sujeito passivo pudesse contrapor as suas razões, na medida em que a movimentação de estoques é um procedimento unitário.

Quanto à alegação recursal de que o art. 14 da portaria somente se aplicaria em caso de improcedência total do lançamento, mas não quando há procedência parcial, não merece acolhida, já que é a própria Portaria (em seu art. 13, alínea “e”), que exige que seja consignada as duas omissões no levantamento fiscal, ressaltando que a cobrança deve se pautar pelo maior valor, conforme se lê abaixo:

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

*...
e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada (grifo acrescido), expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.*

Assim, rejeito a alegação de nulidade, mantendo a Decisão recorrida.

Quanto à Infração 06, a acusação fiscal é “Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios ...”. A recorrente suscita a nulidade do lançamento, ao argumento de desconformidade entre os fatos narrados e o tipo legal em que foi enquadrada a conduta.

Nesse sentido, é importante ressaltar que os fatos narrados na autuação evidenciam a falta de registro de Notas Fiscais de entradas nos meses de janeiro a agosto de 2009. A exigência fiscal deu-se, contudo, fundamentada na presunção relativa, prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, cujo texto vai reproduzido abaixo:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*...
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*...
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;
...”*

Assim, diferentemente do que afirma o sujeito passivo, não há descompasso entre os fatos narrados e a acusação fiscal, pois a falta de contabilização de entradas de mercadorias, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de

Comentado [VC1]: Qual Portaria?

operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, raciocínio este que estriba a presunção legal.

Quanto ao pedido de redução da multa, refoge à competência desse Conselho, na medida em que a conduta autuada implicou (ainda que por presunção), em descumprimento de obrigação principal, nos termos do art. 158 do RPAF:

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor lançado em conformidade com o quadro abaixo:

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA %
1	R\$ -	R\$ -	-
2	R\$ 2.097,30	R\$ -	60%
3	R\$ 678,55	R\$ -	60%
4	R\$ 5.069,37	R\$ -	70%
5	R\$ -	R\$ 94.630,37	-
6	R\$ 7.889,98	R\$ -	70%
7	R\$ -	R\$ 460,00	-
TOTAL	R\$ 15.735,20	R\$ 95.090,37	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206825.0070/12-0**, lavrado contra **ARTEMP ENGENHARIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$15.735,20**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$2.775,85, e 70% sobre R\$12.959,35, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$95.090,37**, previstas nos incisos XIII-A, “j” e XX do mesmo diploma legal citado, alterada pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os pagamentos efetuados com o benefício da Lei nº 12.903/13.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2020

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS