



ACÓRDÃO Nº: 042/2023
PROCESSO Nº: 2016/6810/500009
TIPO: RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 2016/000560
RECORRENTE: TIAGO FILHO J DA SILVA E CIA LTDA - ME
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº: 29.057.712-8
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS E MULTA FORMAL. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. DECADÊNCIA PARCIAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

1. Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN (Lei nº 5.172/66) ficam extintos pelo instituto da decadência os créditos tributários constituídos após o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.
2. A falta de registro de operações de entradas legitima o Fisco a exigência do ICMS devido, nos termos da alínea d, inciso I, Art. 21, da Lei 1.287/2001, excluídas as operações comprovadamente registradas.
3. A falta de registro de operações de entradas também é sujeita a exigência de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso II do art. 44, da mesma Lei, comutada a penalidade para o artigo 50, inciso X, alínea "d", da Lei 1.287/01, excluídas as operações comprovadamente registradas.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, referente às exigências de ICMS decorrente de omissão de receita proveniente das vendas de mercadorias tributáveis ocorridas em data anterior à aquisição das mercadorias constantes de notas fiscais não registradas em livro próprio e multa formal decorrente da falta de registro de





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

notas fiscais de entradas de mercadorias no SPED no exercício de 2011, totalizando o valor de R\$ 219.642,79, conforme auto de infração (fls. 02/03).

Foram anexados ao presente processo informações complementares, levantamento fiscal, Registro de Entradas, DANFES, solicitação para envio por via postal e mídia eletrônica em CD (fls. 04/60).

A autuada compareceu ao feito por meio de advogado devidamente constituído apresentando impugnações tempestivas acompanhadas de documentos e o processo foi encaminhado para julgamento (fls. 61/331).

Todos os requisitos mínimos e necessários, previstos no art. 35 da Lei no 1.288/01, com as alterações dadas pela Lei no 2.521/11 devem ser observados na lavratura do presente auto de infração.

Não consta dos autos a intimação do sujeito passivo, conforme determina o art. 22 da Lei no 1.288/01, no entanto, diante da falha processual pela ausência da ciência direta e a não juntada do aviso de recebimento em nome da economia processual e da celeridade do processo essa instância julgadora, conhece da impugnação acompanhada de documentos apresentada pelo sujeito passivo como tempestiva e considera como espontâneo o seu comparecimento ao feito, suprimindo a ausência da intimação, nos termos do § 3º, do art. 36, da Lei no 1.288/01:

Art. 36. Iniciado o PAT, o auto de infração somente pode ser emendado por termo de aditamento, quando, em cada caso:

§ 3º O comparecimento espontâneo do sujeito passivo ao processo supre a intimação e o termo de ingresso no feito.

A impugnação é tempestiva e foi apresentada por meio de advogado legalmente constituído, nos termos do caput do art. 20 da Lei no 1.288/01, com redação dada pela Lei no 2.521/11.

Os prazos processuais foram cumpridos de acordo com o que preceitua o art. 26 da Lei no 1.288/01, com redação dada pela Lei no 2.598/12.

O autuante identificado no campo 6 possui capacidade ativa para constituição do crédito tributário.

A presente lide é referente às exigências as exigências de ICMS decorrente de omissão de receita proveniente das vendas de mercadorias tributáveis ocorridas em data anterior à aquisição das mercadorias constantes de notas fiscais





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

não registradas em livro próprio e multa formal decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias no SPED no exercício de 2011, totalizando o valor de R\$ 219.642,79, conforme auto de infração (fls. 02/03).

A pretensão fiscal descrita no campo 4.1 está tipificada e fundamentada no inciso III, do art. 44 c/c art. 46, ambos da Lei no 1.287/01 e a penalidade sugerida é a prevista na alínea "a", do inciso III, do art. 48, da Lei no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09.

A pretensão fiscal descrita no campo 5.1 está tipificada e fundamentada no inciso II, do art. 44 c/c art. 46, ambos da Lei no 1.287/01 e a penalidade sugerida é a prevista na alínea "c", do inciso IV, do art. 50, da Lei no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09.

O sujeito passivo argüiu preliminar de nulidade do auto de infração pela ausência de notificação do início do procedimento, com o que não concorda o julgador e Explica:

Ora, a disposição contida no art. 196 do Código Tributário Nacional não obriga que sejam lavrados os termos e a meu ver a sua inexistência não traz qualquer prejuízo à defesa, pois os termos têm apenas o objetivo de controlar o prazo para conclusão da fiscalização e afastar a espontaneidade do contribuinte, vejamos:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (grifo nosso)

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Por outro lado, o art. 33 da Lei no 1.288/01 trata do próprio auto de infração, quando diz do procedimento de constituição de crédito tributário e não da fiscalização propriamente dita, senão vejamos:

Art. 33. O procedimento de constituição de crédito tributário tem início com:





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por autoridade competente, notificando a exigência ao sujeito passivo ou o seu preposto;

Desta forma, a falta de notificação do início do procedimento não invalida o auto de infração, pois a preterição do direito de defesa somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos atos processuais de instrução do auto de infração ocorrendo em fase posterior à lavratura do auto de infração.

Os procedimentos de fiscalização objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a meu ver somente poderia implicar a nulidade do procedimento, caso, além da inobservância da norma, o contribuinte comprovasse que houve prejuízo à defesa e, no entanto, isso não ocorreu, pois não houve prejuízo e verifica-se que ao sujeito passivo foi oportunizado plenamente o exercício do direito de defesa com possibilidade, inclusive de apresentar informações e documentos o que conseqüentemente afastou a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte, sanando, portanto, a irregularidade eventualmente ocorrida no procedimento de fiscalização por ausência da notificação. Desta forma tal motivo não enseja a nulidade do presente auto de infração.

A preliminar de bis in idem se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Desta forma, rejeitada a preliminar de nulidade do presente auto de infração argüida pelo sujeito passivo, passou a análise deste contencioso.

O sujeito passivo alega bis in idem considerando as exigências de ICMS e multa formal sobre o mesmo fato gerador, ou seja, pela falta de registro de notas fiscais ao impor mais de uma punição pela prática de um mesmo fato e que esse fato não descaracteriza o bis in idem, com o que discordo. Explico.

Sabe-se que o bis in idem, ou duas vezes sobre a mesma coisa ocorre quando a Fazenda Pública Estadual tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico e não é isso que ocorre neste caso, pois além de não estar tributando por duas vezes o mesmo fato, as infrações embora originárias da falta de registros das notas fiscais de entradas elas possuem naturezas distintas e valores diversos. Uma exige o ICMS e a outra exige a multa formal.

Tal fato pode ser verificado inclusive pelas penalidades sugeridas, em relação ao ICMS a infração é a prevista na alínea "a", do inciso III, do art. 48, da Lei





no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09 e em relação à multa formal a infração é a prevista na alínea "c", do inciso IV, do art. 50, da Lei no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09. Vejam que tais penalidades referem ao descumprimento de obrigação principal, enquanto que a multa formal se aplica sobre o descumprimento de obrigação acessória.

Sendo assim, não se vislumbra a ocorrência do bis in idem apontado pela defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco. Correta, portanto, a aplicação das penalidades e as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual e foram exigidas conforme a natureza da infração cometida (saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais e falta de registro das notas fiscais).

Em suas razões de mérito o sujeito passivo também alega que a entrada de mercadorias não escrituradas fiscal ou contabilmente, conforme alínea "d", do inciso I, do art. 21, da Lei no 1.287/01 equivale a pagamentos não contabilizados e que o levantamento financeiro seria a melhor técnica de auditoria.

Acontece que diferentemente do que afirma o sujeito passivo, a fiscalização tem a discricionariedade de optar por qualquer procedimento que esteja legalmente ao seu alcance, e no presente caso, o autor do lançamento optou pelo confronto entre as aquisições de mercadorias e a sua respectiva escrituração (fiscal/contábil) e não pela execução do levantamento financeiro que se reporta ao confronto de receitas e despesas.

O sujeito passivo também alega que todos os documentos comprovam que o não registro das notas fiscais nas referidas datas não alterou o caixa. Quais documentos? Ora, o sujeito passivo não apresentou sua escrituração contábil. Alegar e não comprovar, em nada modifica o feito e não afasta a presunção. Não constam dos presentes autos provas de que tais notas fiscais se encontram registradas na sua contabilidade.

Por meio do levantamento fiscal (fls. 05/12) constata-se a existência de notas fiscais não registradas no respectivo livro de registro de entradas e que nos termos da alínea "d", do inciso I, do art. 21, da Lei no 1.287/01, presume-se ocorrido o fato gerador do imposto, permitindo a exigência do ICMS caracterizado pela omissão de receitas decorrente da ausência de registro das referidas notas fiscais, bem como multa formal pelo descumprimento da obrigação acessória (falta de registro das aquisições).

No entanto, o sujeito passivo apresenta a escrituração fiscal devidamente autenticada (fls. 186/328) alegando que todas as notas fiscais se encontram



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

devidamente escrituradas, o que concordo em parte, pois ao confrontar as notas fiscais também relacionadas em planilha pelo contribuinte (fls. 81/88) com a escrituração fiscal apresentada (fls. 186/328) se constata que existem notas fiscais que de fato não foram registradas e abaixo demonstro quais são as notas fiscais que não estão registradas para melhor visualização:

| NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) | NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) |
|-----------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|
| 356237 | 333,00 | 05 | 41874 | 505,36 | 09 |
| 280387 | 230,50 | 05 | 32750 | 30,00 | 09 |
| 114391 | 166,35 | 05 | SUBTOTAL | 535,36 | 09 |
| 15810 | 4.800,00 | 05 | NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) |
| 301091 | 92,95 | 05 | 11197 | 6.550,00 | 10 |
| 880222 | 537,12 | 05 | 66537 | 50,70 | 10 |
| 22172 | 15,00 | 05 | 11295 | 202,94 | 10 |
| 327609 | 1.407,45 | 05 | 522747 | 685,20 | 10 |
| 23968 | 10,00 | 05 | 522754 | 1.003,20 | 10 |
| 62913 | 2.588,72 | 05 | 77845 | 720,00 | 10 |
| SUBTOTAL | 10.181,12 | | 11433 | 97,00 | 10 |
| NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) | 11454 | 85,00 | 10 |
| 966118 | 51,28 | 06 | 11457 | 150,00 | 10 |
| 579090 | 17,00 | 06 | 11471 | 559,00 | 10 |
| 52699 | 428,45 | 06 | SUBTOTAL | 10.103,04 | |
| 26051 | 21,10 | 06 | NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) |
| 95215 | 58,00 | 06 | 1182 | 1.186,06 | 11 |
| 11114 | 40,00 | 06 | 89099 | 1.700,40 | 11 |
| SUBTOTAL | 615,83 | | | | 11 |
| NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) | 98289 | 3.387,05 | 11 |
| 145937 | 25,64 | 07 | 98290 | 2.652,13 | 11 |
| 156294 | 143,57 | 07 | 1487637 | 93,66 | 11 |



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

| | | | | | |
|---------------------|------------------|-------------------------|--------------------|------------------|-----------|
| SUBTOTAL | 169,21 | 07 | 34400 | 33,84 | 11 |
| NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) | 101548 | 3.432,45 | 11 |
| 876 | 1.480,00 | 08 | 101549 | 315,90 | 11 |
| 153296 | 30,62 | 08 | 9412 | 54,95 | 11 |
| 31473 | 243,25 | 08 | 77971 | 583,34 | 11 |
| 31474 | 136,95 | 08 | 571484 | 1.139,00 | 11 |
| 593929 | 128,36 | 08 | 571485 | 1.139,00 | 11 |
| 115355 | 794,24 | 08 | 571491 | 7.258,16 | 11 |
| 7794 | 1.482,87 | 08 | 12863 | 900,00 | 11 |
| 3443 | 45,20 | 08 | 12871 | 2.170,00 | 11 |
| 416415 | 184,84 | 08 | 12952 | 770,00 | 11 |
| 416416 | 192,54 | 08 | 12280 | 73,00 | 11 |
| 132895 | 285,05 | 08 | 13035 | 203,00 | 11 |
| 2210860 | 46,82 | 08 | 13072 | 51,00 | 11 |
| SUBTOTAL | 5.050,74 | | 2807 | 400,00 | 11 |
| | | | 2138 | 1.125,00 | 11 |
| NOTA FISCAL | VALOR | LEV FISCAL (FLS) | SUBTOTAL | 28.667,94 | 11 |
| 15319 | 2.470,00 | 12 | TOTAL GERAL | 69.881,45 | |
| 15216 | 2.409,31 | 12 | | | |
| 15217 | 2.063,88 | 12 | | | |
| 105169 | 782,95 | 12 | | | |
| 105185 | 3.684,09 | 12 | | | |
| 778347 | 1.818,38 | 12 | | | |
| 643593 | 1.329,60 | 12 | | | |
| SUBTOTAL | 14.558,21 | 12 | | | |
| ICMS | 69.881,45 | 17% | | 11.879,84 | |
| MULTA FORMAL | 69.881,45 | 20% | | 13.976,29 | |

As demais notas fiscais relacionadas no levantamento fiscal (fls. 05/12) se encontram devidamente registradas (fls. 191/192, 198/201, 206/210, 215/217, 224, 218/220, 225/226, 227/230, 233, 235/236, 240/242, 246/248, 254/255, 259/260, 250, 256, 258, 261/266, 267/270, 278, 280, 282/283, 288, 296, 318, 321/323 e 324) do





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

livro de registro de entradas apresentado pelo sujeito passivo (fls. 186/328). Embora a escrituração fiscal digital apresentada pelo autor do lançamento (fls. 13/43) não contenha tais registros, devo considerar o livro apresentado pelo sujeito passivo (fls. 186/328) por estar devidamente autenticado pela repartição fiscal competente, portanto é válida a escrituração nele contida e foi nessa escrituração que o sujeito passivo se amparou para escriturar o livro de apuração do ICMS apresentado (fls. 89/114).

Por outro lado, embora, o sujeito passivo alega que o autor do lançamento não individualizou as notas fiscais por situação tributária afirmando a existência de produtos isentos, destinados ao próprio consumo e sujeitos ao regime de substituição tributária, o mesmo também não individualiza tais notas fiscais por situação tributária em sua planilha (fls. 81/88) e as notas fiscais não registradas são justamente as indicadas no quadro acima e que pode ser verificado na planilha do sujeito passivo (fls. 81/88) que as mesmas não se encontram registradas.

Além disso, em análise as referidas notas fiscais que estão juntadas em mídia eletrônica (fls. 60) se observa que se referem a mercadorias para revenda, tanto é verdade que o sujeito passivo não excluiu nenhuma delas da sua planilha juntada (fls. 81/88) e o fato de existirem notas fiscais, cujos produtos são sujeitos ao regime de substituição tributária, isentas, ativo ou consumo em nada modifica a exigência tributária relativa ao ICMS (campo 4.11), pois aqui nestes autos está a exigir o ICMS decorrente da omissão de receita, assim como perfeitamente descrito no campo 4.1 do auto de infração decorrente da não escrituração das notas fiscais, não se trata do ICMS devido por substituição tributária sobre os produtos sujeitos a substituição tributária, ou o ICMS incidente sobre bens do ativo/consumo ou mercadorias isentas, mas sim sobre a receita que ficou a margem da escrituração e consequentemente da tributação.

Já em relação à multa formal (campo 5.11) pela falta de registro de notas fiscais, a penalidade é bastante clara e nela se inclui produtos tributados e sujeitos a substituição tributária, vejamos:

Art. 50. A multa prevista no inciso II do art. 47 será aplicada, na forma a seguir, em moeda nacional, cumulativamente com o pagamento do imposto devido, se for o caso:

IV – 20% do valor da operação ou da prestação quando a infração se motivar da: (Redação dada pela Lei 2.253 de 16.12.09).

c) falta de registro de aquisição de mercadorias ou serviços tributados, inclusive sujeitos ao regime de substituição tributária,





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

ainda que não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente; (grifo nosso)

Outro fato que o contribuinte alegou é que não foram concedidos os créditos de ICMS destacados nas referidas notas fiscais. Ora, as notas fiscais não foram escrituradas no prazo legal e para que se tenha direito aos respectivos créditos de ICMS em observância a não cumulatividade devem ser observados os procedimentos previstos no inciso XXIV, do art. 18, do Regulamento do ICMS, não cabendo ao autuante homologar ou conceder tais créditos, considerando que o mesmo não é autoridade competente para tal. Vejamos:

Art. 18. Para a compensação a que se refere o art. 30 da Lei 1.287/01, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

XXIV – ao destaque em Nota Fiscal não-registrada no período de apuração do imposto, desde que: (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

a) independente de prévia autorização do fisco, a Nota Fiscal seja lançada, cumulativamente: (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

1. até o período de apuração seguinte ao da entrada das mercadorias ou serviços no estabelecimento, justificando o motivo no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência; (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

2. no mesmo exercício financeiro de sua emissão; (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

b) seja autorizado, nos demais casos, pelo Delegado Regional da circunscrição do contribuinte, mediante requerimento; (Redação dada pelo Decreto 5.060 de 09.06.14).

Redação Anterior: (2) Decreto 3.698, de 25.05.09

b) seja autorizado, nos demais casos, mediante requerimento do contribuinte, pelo: (Redação dada pelo Decreto 3.013/07 de 26.04.07).

Redação Anterior: (1) Decreto 3.013/07 de 26.04.07

b) seja autorizado, mediante requerimento do contribuinte:

1. REVOGADO (Redação dada pelo Decreto 5.060 de 09.06.14).





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

Redação Anterior: (3) Decreto 3.919, de 29.12.09

1. Delegado Regional da circunscrição do contribuinte até o valor de R\$ 10.000,00 do crédito destacado no documento fiscal; (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

2. REVOGADO (Redação dada pelo Decreto 5.060 de 09.06.14).

Redação Anterior: (3) Decreto 3.919, de 29.12.09

2. Superintendente de Gestão Tributária, acima de R\$ 10.000,00; (Redação dada pelo Decreto 3.919, de 29.12.09).

Sendo assim, conforme demonstrado acima e na planilha do sujeito passivo (fls. 81/88) é consentâneo afirmar que o sujeito passivo infringiu a legislação tributária, ao omitir saídas de mercadorias e deixar de escriturar notas fiscais de aquisições de mercadorias no período fiscalizado, assim como se encontram tipificadas as infrações nos campos 4.13 e 5.13 do presente auto de infração e deve ser penalizado, respectivamente conforme penalidades sugeridas nos campos 4.15 e 5.15 do auto de infração.

E neste sentido são diversas as decisões do Conselho de Contribuintes Tocantinense:

ACÓRDÃO No: 039/2013

EMENTA

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA FORMAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUDITORIA. PARCIALMENTE PROCEDENTE. REEXAME NECESSÁRIO. PREVISÃO LEGAL. ART. 20, XIII, 21, I, D, 44, II, IX, TODOS, DA LEI 1.287/2001 – A falta de registro de operações de entrada de mercadorias, inclusive, sujeitas ao regime de substituição tributária, configura duas infrações distintas, concomitantemente, o que impõe ao Fisco a exigência do ICMS devido, nos termos dos arts. 20, XIII, 21, I, d, 44, II, IX, todos, da Lei 1.287/2001, bem como, a aplicação de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 44, II, da mesma Lei. MANIFESTAÇÃO DO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL ACOLHIDA. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA CONFIRMADA. UNÂNIME.

ACÓRDÃO No: 133/2018





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES E RECURSOS FISCAIS

EMENTA

ICMS. LEVANTAMENTO ESPECIAL. NÃO REGISTRO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA. OMISSÃO DE SAÍDAS. PROCEDENTE – É procedente a reclamação tributária que exige o ICMS, por presunção da ocorrência do fato gerador do imposto derivado da omissão de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias tributadas. Preceitos do Art. 21, inciso I, alínea "d", da Lei 1.287/01.

MULTA FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DO REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. PROCEDENTE – É procedente a reclamação tributária que exige Multa Formal, em descumprimento de obrigação acessória, nas omissões de notas fiscais de entradas de mercadorias à margem da escrituração em livros fiscais próprios. No pagamento, pela entrega da quantia devida propiciada através do REFIS, Lei no 2.945/2015.

Diante do exposto, o julgador conheceu da impugnação, deu-lhe provimento parcial, rejeitando a preliminar de nulidade pela ausência de notificação do início do procedimento argüida pelo sujeito passivo e julgou PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração no 2016/000560:

1. CONDENANDO o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de:

1.1. R\$ 11.879,84 (onze mil oitocentos e setenta e nove reais e oitenta e quatro centavos), referente à parte do campo 4.11 do auto de infração, com a penalidade do campo 4.15 do auto de infração, mais os acréscimos legais;

1.2. R\$ 13.976,29 (treze mil novecentos e setenta e seis reais e vinte e nove centavos), referente à parte do campo 5.11 do auto de infração, com a penalidade do campo 5.15 do auto de infração, mais os acréscimos legais;

2. ABSOLVENDO o sujeito passivo do pagamento dos créditos tributários nos valores de:

2.1. R\$ 89.037,12 (oitenta e nove mil e trinta e sete reais e doze centavos), referente à parte do campo 4.11 do auto de infração, e

2.2. R\$ 104.749,54 (cento e quatro mil setecentos e quarenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos), referente à parte do campo 5.11 do auto de infração.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

O sujeito passivo foi intimado da decisão de primeira instância, por "AR", em 17 de maio de 2021, apresentou recurso em 16 de junho de 2021 com as seguintes alegações, que ocorreu "bis in idem" na cobrança de multa formal pelo descumprimento de obrigação acessória e pela cobrança de ICMS sobre o mesmo fato gerador,

A representação fazendária em sua manifestação as fls (356/357), manifesta-se pela confirmação de decisão de primeira instância que julgou pela procedência em parte do auto de infração, considerando que não foi apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito.

É o relatório.

VOTO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, referente às exigências de ICMS decorrente de omissão de receita proveniente das vendas de mercadorias tributáveis ocorridas em data anterior à aquisição das mercadorias constantes de notas fiscais não registradas em livro próprio e multa formal decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias no SPED no exercício de 2011, totalizando o valor de R\$ 219.642,79, conforme auto de infração (fls. 02/03).

Foram anexados ao presente processo informações complementares, levantamento fiscal, Registro de Entradas, DANFES, solicitação para envio por via postal e mídia eletrônica em CD(fl. 04/60).

O sujeito passivo argüiu preliminar de nulidade do auto de infração pela ausência de notificação do início do procedimento, com o que não concorda o julgador e Explica.

Ora, a disposição contida no art. 196 do Código Tributário Nacional não obriga que sejam lavrados os termos e a meu ver a sua inexistência não traz qualquer prejuízo à defesa, pois os termos têm apenas o objetivo de controlar o prazo para conclusão da fiscalização e afastar a espontaneidade do contribuinte, vejamos:





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (grifo nosso)

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Por outro lado, o art. 33 da Lei no 1.288/01 trata do próprio auto de infração, quando diz do procedimento de constituição de crédito tributário e não da fiscalização propriamente dita, senão vejamos:

Art. 33. O procedimento de constituição de crédito tributário tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por autoridade competente, notificando a exigência ao sujeito passivo ou o seu preposto;

Desta forma, a falta de notificação do início do procedimento não invalida o auto de infração, pois a preterição do direito de defesa somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos atos processuais de instrução do auto de infração ocorrendo em fase posterior à lavratura do auto de infração. Os procedimentos de fiscalização objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a seu ver somente poderia implicar a nulidade do procedimento, caso, além da inobservância da norma, o contribuinte comprovasse que houve prejuízo à defesa e, no entanto, isso não ocorreu, pois não houve prejuízo e verifica-se que ao sujeito passivo foi oportunizado plenamente o exercício do direito de defesa com possibilidade, inclusive de apresentar informações e documentos o que consequentemente afastou a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte, sanando, portanto, a irregularidade eventualmente ocorrida no procedimento de fiscalização por ausência da notificação. Desta forma tal motivo não enseja a nulidade do presente auto de infração.

A preliminar de bis in idem se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Desta forma, rejeitada a preliminar de nulidade do presente auto de infração argüida pelo sujeito passivo, passou a análise deste contencioso.





O sujeito passivo alega bis in idem considerando as exigências de ICMS e multa formal sobre o mesmo fato gerador, ou seja, pela falta de registro de notas fiscais ao impor mais de uma punição pela prática de um mesmo fato e que esse fato não descaracteriza o bis in idem, com o que discordo. Explico.

Sabe-se que o bis in idem, ou duas vezes sobre a mesma coisa ocorre quando a Fazenda Pública Estadual tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico e não é isso que ocorre neste caso, pois além de não estar tributando por duas vezes o mesmo fato, as infrações embora originárias da falta de registros das notas fiscais de entradas elas possuem naturezas distintas e valores diversos. Uma exige o ICMS e a outra exige a multa formal.

Tal fato pode ser verificado inclusive pelas penalidades sugeridas, em relação ao ICMS a infração é a prevista na alínea "a", do inciso III, do art. 48, da Lei no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09 e em relação à multa formal a infração é a prevista na alínea "c", do inciso IV, do art. 50, da Lei no 1.287/01, com redação dada pela Lei no 2.253/09. Vejam que tais penalidades referem ao descumprimento de obrigação principal, enquanto que a multa formal se aplica sobre o descumprimento de obrigação acessória.

Sendo assim, não se vislumbra a ocorrência do bis in idem apontado pela defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco. Correta, portanto, a aplicação das penalidades e as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual e foram exigidas conforme a natureza da infração cometida (saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais e falta de registro das notas fiscais).

Em suas razões de mérito o sujeito passivo também alega que a entrada de mercadorias não escrituradas fiscal ou contabilmente, conforme alínea "d", do inciso I, do art. 21, da Lei no 1.287/01 equivale a pagamentos não contabilizados e que o levantamento financeiro seria a melhor técnica de auditoria.

Acontece que diferentemente do que afirma o sujeito passivo, a fiscalização tem a discricionariedade de optar por qualquer procedimento que esteja legalmente ao seu alcance, e no presente caso, o autor do lançamento optou pelo confronto entre as aquisições de mercadorias e a sua respectiva escrituração (fiscal/contábil) e não pela execução do levantamento financeiro que se reporta ao confronto de receitas e despesas.





O sujeito passivo também alega que todos os documentos comprovam que o não registro das notas fiscais nas referidas datas não alterou o caixa. Quais documentos? Ora, o sujeito passivo não apresentou sua escrituração contábil. Alegar e não comprovar, em nada modifica o feito e não afasta a presunção. Não constam dos presentes autos provas de que tais notas fiscais se encontram registradas na sua contabilidade.

Por meio do levantamento fiscal (fls. 05/12) constata-se a existência de notas fiscais não registradas no respectivo livro de registro de entradas e que nos termos da alínea "d", do inciso I, do art. 21, da Lei no 1.287/01, presume-se ocorrido o fato gerador do imposto, permitindo a exigência do ICMS caracterizado pela omissão de receitas decorrente da ausência de registro das referidas notas fiscais, bem como multa formal pelo descumprimento da obrigação acessória (falta de registro das aquisições).

Já em relação à multa formal (campo 5.11) pela falta de registro de notas fiscais, a penalidade é bastante clara e nela se inclui produtos tributados e sujeitos a substituição tributária, vejamos:

Art. 50. A multa prevista no inciso II do art. 47 será aplicada, na forma a seguir, em moeda nacional, cumulativamente com o pagamento do imposto devido, se for o caso:

IV – 20% do valor da operação ou da prestação quando a infração se motivar da: (Redação dada pela Lei 2.253 de 16.12.09).

c) falta de registro de aquisição de mercadorias ou serviços tributados, inclusive sujeitos ao regime de substituição tributária, ainda que não tenham transitado pelo estabelecimento do adquirente; (grifo nosso)

Outro fato que o contribuinte alegou é que não foram concedidos os créditos de ICMS destacados nas referidas notas fiscais. Ora, as notas fiscais não foram escrituradas no prazo legal e para que se tenha direito aos respectivos créditos de ICMS em observância a não cumulatividade devem ser observados os procedimentos previstos no inciso XXIV, do art. 18, do Regulamento do ICMS, não cabendo ao autuante homologar ou conceder tais créditos, considerando que o mesmo não é autoridade competente para tal.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Decido por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por falta de intimação do sujeito passivo, arguida pelo Recorrente. No mérito, decido por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para, reformar a decisão de primeira instância, julgar procedente em parte o auto de infração 2016/000560, alterando a penalidade do campo 5.15 para o artigo 50, inciso X, alínea "d", da Lei 1.287/01 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de:

R\$ 10.833,87 (dez mil, oitocentos e trinta e três reais e oitenta e sete centavos), do campo 4.11;

E R\$ 9.600,00 (nove mil e seiscentos reais), do campo 5.11, mais os acréscimos legais.

E absolver dos valores de:

R\$ 83.556,63 (oitenta e três mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e sessenta e três centavos), do campo 4.11;

E R\$ 32.400,00 (trinta e dois mil e quatrocentos reais), do campo 5.11.

E extinto pela decadência os valores de:

R\$ 6.526,46 (seis mil, quinhentos e vinte e seis reais e quarenta e seis centavos), do campo 4.11;

E R\$ 3.450,00 (três mil, quatrocentos e cinquenta reais), do campo 5.11.

É como voto.

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por falta de intimação do sujeito passivo, arguida pelo Recorrente. No mérito, por unanimidade, conhecer





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para, reformar a decisão de primeira instância, julgar procedente em parte o auto de infração 2016/000560, alterando a penalidade do campo 5.15 para o artigo 50, inciso X, alínea "d", da Lei 1.287/01 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de R\$ 10.833,87 (dez mil, oitocentos e trinta e três reais e oitenta e sete centavos), do campo 4.11 e R\$ 9.600,00 (nove mil e seiscentos reais), do campo 5.11, mais os acréscimos legais e absolver dos valores de R\$ 83.556,63 (oitenta e três mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e sessenta e três centavos), do campo 4.11 e R\$ 32.400,00 (trinta e dois mil e quatrocentos reais), do campo 5.11 e extinto pela decadência os valores de R\$ 6.526,46 (seis mil, quinhentos e vinte e seis reais e quarenta e seis centavos), do campo 4.11 e R\$ 3.450,00 (três mil, quatrocentos e cinquenta reais), do campo 5.11. O Representante Fazendário Ricardo Shiniti Konya fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Josimar Júnior de Oliveira Pereira, Luciene Souza Guimarães Passos, Elena Peres Pimentel, Rui José Diel, Fernanda Halum Pitaluga e Osmar Defante. Presidiu a sessão de julgamento aos dezessete dias do mês de agosto de 2022, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos vinte e quatro dias do mês de fevereiro 2023.

Josimar Júnior de Oliveira Pereira
Conselheiro Relator

João Alberto Barbosa Dias
Presidente

