

A. I. Nº - 206951.0207/98-5  
**AUTUADO** - ROBERTO ANDRADE AMORIM  
**AUTUANTES** - GERALDA INÊS TEIXEIRA COSTA  
**ORIGEM** - INFAC VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNETE** - 16.03.02

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0057-01/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. MÁQUINA REGISTRADORA. CRÉDITO FISCAL. a) CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA INTERNA DE 7%. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Diligência fiscal comprova o acerto da autuação. b) ESTORNO DE DÉBITO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA DE 25%. ESTORNO REALIZADO A MENOS. Demonstrada a correção do procedimento fiscal. c) LANÇAMENTOS IRREGULARES NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. Comprovado que os valores foram lançados corretamente, apenas em outro campo do referido livro fiscal. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. Diferença apurada através da reconstituição da escrita fiscal do sujeito passivo tributário. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS POR ANTECIPAÇÃO NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. b) UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL. O imposto foi pago pelo regime normal de apuração, cabendo apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória. 4. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FICais (FITAS DETALHES). A quantidade de Fitas Detalhes não exibidas ao fisco não justifica o arbitramento da base de cálculo do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 30/10/98 para cobrar o imposto no valor de R\$12.376,10 acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência de:

1. Estorno de crédito a maior MR (exercício de 1996) - R\$1.123,04;
2. Recolhimento a menor do ICMS pelo desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS (dez/96) - R\$433,83;
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 (exercícios de 1996 e 1997) - R\$1.147,23;

4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente as mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária (exercícios de 1996 e 1997) - R\$1.193,86;
5. Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Falta de apresentação das “fitas detalhes”, justamente nos dias em que houve estorno e a comunicação prevista nos arts. 747 e 748 do RICMS/97 só foi realizada quando o autuado já se encontrava sob fiscalização (exercício de 1997) - R\$8.085,80;
6. Utilização indevida do ICMS pago por antecipação, usuário de máquina registradora (exercício de 1996) - R\$282,77;
7. Débito presumido lançado a menor, usuário de máquina registradora (exercício de 1996) - R\$109,57.

O autuado apresentou defesa, arguindo como preliminares de nulidade à ação fiscal:

1. a inexistência do Termo de Encerramento de Fiscalização, conforme determina o art. 32, § 3º, III do RPAF/81. Refutou, antecipada e veementemente, qualquer alegação acerca do quanto preconiza o Decreto nº 6.673/97, pois sendo o RPAF “amarrado” a uma lei, no caso o COTEB, o referido decreto jamais poderia ir de encontro de suas reservas;
2. que a descrição dos fatos narrados como infrações encontravam-se extremamente lacônicos, cerceando seu pleno direito de defesa. Citou como exemplos, a tipificação da “Infração 01 - “Estorno de crédito a maior MR” e a Infração 07 - “Débito presumido lançado a menor de MR”. Aduziu que deveria ter verdadeira capacidade adivinhatória para entendê-las;
3. não lhe foi entregue os demonstrativos de débito, geradores do imposto apurado, o que arranhou o princípio do contraditório do processo administrativo fiscal.

No mérito, argumentou em relação ao item 01 que a autuante prolatou sua fundamentação legal nas determinações do Decreto nº 5.444/96. Assim, os lançamentos anteriores a sua vigência jamais poderiam ser alcançados, pois norma legal inexistente quando de suas ocorrências.

Perguntando o que vem a ser “estorno de crédito a maior MR”, entendeu que a infração descrita deveria se referir a “débito a maior”, ou seja, recolheu o imposto a mais do que devia, não sendo, jamais, motivo de autuação, mas sim, de pedido de restituição.

Quanto ao item 02, informou não existir qualquer divergência entre o valor escriturado e o recolhido, pois, em dezembro de 1996, o valor apurado e escriturado foi de R\$3.484,45, mesmo valor recolhido, conforme documentos que anexou.

Em referência ao item 03, declarou que, efetivamente, em alguns casos deixou de recolher o ICMS por antecipação, porém recolheu o tributo devido, já que todas as mercadorias ao serem vendidas mediante máquina registradora foram tributadas normalmente, inclusive pelos preços realmente praticados e não com base em lucro presumido. Desta forma, não poderia ser penalizado com nova cobrança sob pena de ser caracterizado *bis in idem*. Entendeu que se alguma imposição pudesse haver e se provada, pois não foram apresentados os demonstrativos de cálculo, seria a da multa por intempestividade, ao teor do art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96. Observou, por fim, que não houve estorno de débito porque os valores não foram lançados na coluna “Outras” e sim, tiveram tratamento “normal”, o que, disse, demonstrava, mais uma vez, que o imposto foi efetivamente recolhido, mediante compensação tributária.

Em relação ao item 04, entendeu prejudicado, vez que decorrente da anterior. Reafirmou que como utilizou o regime normal de apuração do imposto (através da compensação do imposto), nada mais justo ter se creditado pelas respectivas entradas.

Entendeu desprovido de qualquer sentido e conexão fático o item 05 da autuação. Informou desconhecer o estorno alegado pela autuante e que motivou o arbitramento, não sabendo sua origem. Afirmou que em momento algum deixou de entregar qualquer fita detalhe e que, todas, estão à disposição do fisco. Discorrendo sobre o que é uma fita detalhe e sua finalidade, confessou que comunicou diversos estornos realizados à Repartição Fiscal, mesmo intempestivamente e quando já iniciada a ação fiscal. Porém tal fato seria mera irregularidade acessória, passível de multa formal de 01 UPF-BA. Além do mais, na suposição de que não tenha entregue a fita detalhe mencionada, é fato isolado, não acarretando, sob qualquer hipótese, desconhecimento da base de cálculo do imposto durante todo o exercício e, muito menos, sonegação fiscal.

Apontou como infundado o item 06 da autuação, não havendo qualquer prova para sustentá-lo, inclusive sem qualquer demonstrativo à evidenciá-lo. No mais, o enquadramento legal apontado como infringido, além de não contemplar corretamente a legislação indicada, não estava em vigor à época do fato gerador.

Quanto a infração 07, não sabe qual é o “débito presumido lançado a menor, usuário de MR” a que se referiu a autuante. Ao lado deste fato, foram invocadas disposições regulamentares ainda não vigentes ao longo do período apurado, uma vez que o Decreto nº 5.444/96 só entrou em vigor a partir de 01/07/1996.

Requeru a nulidade ou a improcedência da ação fiscal (fls. 559 a 589).

A autuante, preliminarmente, assinalou que a defesa não havia atacado o mérito do lançamento, apenas apontou pequenas falhas do SEAI (Sistema de Emissão de Auto de Infração por Processamento de Dados), na sua 1ª edição. Quanto as arguições de nulidade levantadas pela defesa, informou:

1. é dispensada a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização, na forma prevista no Decreto nº 6.673/97;
2. todos os demonstrativos foram entregues, juntamente com os livros e documentos fiscais arrecadados, apenas sem protocolização. No entanto, como encontram-se acostados ao PAF, estão à disposição do autuado, o qual os examinou bastante.

Quanto ao mérito e referente a infração 01, concordou estar sua redação incorreta e imputou a culpa ao SEAI. O que de fato ocorreu foi estorno de débito a maior em decorrência do ajuste de máquina registradora. Porém tal incorreção não invalida a cobrança do tributo, conforme determinações do art. 18 do RPAF. Além do mais, os demonstrativos acostadas as fl. 19 especificam com clareza a origem do débito reclamado.

Em relação a infração 02, o imposto foi apurado através da auditoria do Conta Corrente Fiscal (fl. 70). A diferença resultou em pequenos erros de soma dos valores registrados no livro Registro de Entradas durante vários meses. Observou, ainda, que utilizou a data de 31/12/96, já que esta beneficiava o contribuinte.

Visto que os estornos de débitos efetuados pelo autuado, referentes às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, foram em valores superiores aos que tinha direito, discordou

dos argumentos defensivos quanto a infração 03. Voltou a frisar que entregou os demonstrativos de débito ao sujeito passivo tributário.

Entendeu a infração 04 como consequência lógica da 03, vez que o tributo não foi antecipado e seus créditos só poderiam ser utilizados para seu cálculo.

Relativamente ao arbitramento realizado (infração 05), esclareceu que os estorno a que se referiu no corpo do Auto de Infração foram estornos de vendas efetuadas através de máquina registradora, conforme Registro de Entradas (fls. 175, 176, 247, 248, 257, 258, 310, 333, 334, 335, 336, etc) e que o autuado deixou de apresentar inúmeras fitas detalhes, não obstante ter sido por três vezes intimado (fls. 10, 11 e 12), inclusive, nos dias em que houve os estornos de saídas (débitos) e que motivou o arbitramento.

Finalmente, esclareceu que o ICMS substituído (infração 06) está lançado indevidamente no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 112 a 118). Enfatizou que o enquadramento legal, e contestado, está correto.

A 5<sup>a</sup> JJF solicitou diligência à ASTEC/CONSEF para que fosse realizado revisão do lançamento (fl. 599).

O diligente informou, após exame da escrita do autuado (fls. 602 a 612):

**INFRAÇÃO 01 - ESTORNO DE DÉBITO LANÇADO A MAIOR** - a autuante, através de demonstrativos parciais e globais, determinou os ajustes de máquina registradora, via estorno de débito, para as mercadorias "isentas" e "outras" (art. 743, § 1º, III e 744, III, "b" do RICMS/96). Confrontando estes demonstrativos com os lançamentos realizados pelo contribuinte, encontrou diferenças em alguns meses do exercício de 1996.

**INFRAÇÃO 02 - RECOLHEU ICMS A MENOR NO SEU CONTA CORRENTE FISCAL** - refez o conta corrente da empresa, constatando que no mês de janeiro/96 houve recolhimento a maior no valor de R\$61,70, por erro de lançamento no livro Registro de Saídas (fl. 112). Verificou, ainda, que no mês de dezembro não existe diferença a ser cobrada. Refez o demonstrativo de débito, encontrando novo valor a ser cobrado.

**INFRAÇÃO 03 - DEIXOU DE EFETUAR RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO** - entendeu que, como o autuado é usuário de máquina registradora, o Erário não sofreu qualquer prejuízo, opinando pela aplicação de multa pela intempestividade do recolhimento do imposto.

**INFRAÇÃO 04 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL** - infração consequente da anterior. O diligente assim se expressou: "O erro cometido pela autuada foi completo, apurando ICMS de mercadorias passíveis de antecipação pelo regime normal de débito e crédito. Com a redação dada pelo art. 915, parágrafo 1, inciso 1 do RICMS 6.284/97, somos pela Improcedência desta infração."

**INFRAÇÃO 05 - DEIXOU DE RECOLHER ICMS POR MEIO DE ARBITRAMENTO** - inicialmente procurou indícios de sonegação, levantando os seguintes dados:

1. comparou as aquisições de mercadorias realizadas pelo sujeito passivo, confrontando os dados consignados no CFAMT e no livro Registro de Entradas. Verificou que, no exercício de 1996, para o valor de R\$233.791,67, registrado no CFAMT, o autuado havia lançado nos seus registros o valor de R\$345.463,44. Em 1997 para um valor de R\$187.881,21 no CFAMT havia o registro de R\$281.726,44 na escrita fiscal do autuado.

2. ao elaborar demonstrativo da Conta Mercadorias, verificou lucro de R\$63.309,96 para o exercício de 1996 e de R\$13.822,97 para o de 1997.

Intimado a apresentar as fitas detalhes, o autuado apresentou as mesmas quantidades que havia entregue à autuante, conforme Protocolo de Devolução anexado às fl. 597. De posse das mesmas, verificou que as fitas dos dias 05/07/97, 14/07/97, 18/10/97, 22/10/97 e 25/10/97 fazem parte do total das fitas entregues, conforme fls. 606 a 608. Também confrontou os Mapas Resumo de Caixas com o livro Registro de Saídas não constatando erro. Por fim, as notas fiscais nº 64, 65, 77, 78 e 79, objeto dos cancelamentos, estão registradas no livro Registro de Entradas. Considerou improcedente o arbitramento realizado.

**INFRAÇÃO 06 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CREDITO ICMS PAGO POR ANTECIPAÇÃO** - o autuado utilizou crédito fiscal, recolhido por antecipação e escriturado seu livro de Apuração do ICMS. Analisando as determinações do art. 94 do RICMS/89, entendeu não existir amparo para este procedimento, pelo que considerou procedente a autuação.

**INFRAÇÃO 07 - DÉBITO PRESUMIDO LANÇADO A MENOR PELO USUÁRIO MR** - a autuante, através de demonstrativos parciais e globais determinou os débitos presumidos nas saídas tributadas com alíquota de 25%, objetivando compatibilizá-la à alíquota de 17%. Esses ajustes, quando confrontando com os lançados pelo contribuinte, geraram diferenças em alguns meses do exercício de 1996.

Intimado a tomar conhecimento da diligência efetuada, o autuado não se pronunciou (fls. 613 a 616). A autuante em pronunciamento, contra atacou a diligência realizada, entendendo que o fiscal extrapolou o pedido e sua competência, julgando o Auto de Infração. Trouxe as seguintes razões à sua insubordinação:

**INFRAÇÃO 02 - RECOLHEU ICMS A MENOR NO SEU CONTA CORRENTE FISCAL** - o revisor ao refazer a conta corrente da empresa, apenas copiou o livro RAICMS. No entanto ao realizar seu trabalho, teve o cuidado de separar as entradas de acordo com as alíquotas de 17%, 12% e 7% e as saídas considerando todos os estornos de débito, conforme prevê a legislação.

**INFRAÇÃO 03 - DEIXOU DE EFETUAR RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO** - discordou do revisor, entendendo que o imposto deve ser recolhido de acordo com a lei. E, no caso específico, como o autuado é usuário de máquina registradora, não se pode ter a certeza que o imposto antecipado foi recolhido, embora intempestivamente, uma vez que procedeu a todos os estornos legais.

**INFRAÇÃO 04 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL** - é vedado o direito ao crédito, conforme disposições do art. 97, VII, “b” do RICMS.

**INFRAÇÃO 05 - DEIXOU DE RECOLHER ICMS APURADO POR MEIO DE ARBITRAMENTO** - inicialmente afirmou que o CFAMT não funciona com tanta precisão para que se possa lhe dar total credibilidade. Que foi leviana a afirmativa de que recebeu todas as fitas detalhes, inclusive dos dias em que foram realizados os estornos, base para a aplicação do arbitramento. Inclusive, estão anexados, ao PAF, alguns cupons leitura onde se pode verificar que não houve qualquer estorno de vendas.

Considerando a extensão da controvérsia instalada quanto aos aspectos relativos a nulidade da ação fiscal e a amplitude das matérias técnicas e procedimentais, a 2ª JJF entendeu ser necessária ampla revisão fiscal, por preposto da ASTEC/CONSEF, no seguinte teor (fls. 621 a 622):

1. entregar formalmente ao autuado os levantamentos realizados pela autuante apensados ao PAF às fls. 19 a 59 e 70 a 88, comunicando que revisão fiscal do lançamento foi requerida por esta JJF;
2. ao analisar cada infração, determiná-la com precisão, indicando corretamente os artigos e Regulamento, vigente à época dos fatos geradores;
3. analisar, elaborando parecer técnico conclusivo e novo demonstrativo de débito, se fosse o caso, com base em toda a documentação do contribuinte e peças processuais, a respeito das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 - esclarecer, efetivamente, a que se refere este item, vez que, examinando o demonstrativo de fl. 19, o que se cobra foram estornos de débito sobre as mercadorias que constituem a chamada “cesta básica”. O anterior fiscal diligente informou que se tratava de estornos de débito resultantes de operações “isentas e não tributadas”. Caso a imputação se referisse a operações com mercadorias “isentas e outras”, verificasse se foram observadas as disposições contidas nos art. 295 do RICMS/89 e 743 do RICMS/96. Se, ao contrário, se tratasse de mercadorias que compunham a “cesta básica”, verificasse se o imposto cobrado foi calculado conforme as determinações legais, observando, para esse caso, se o ajuste anual foi realizado.

INFRAÇÃO 02 - conforme informações do diligente fiscal, da própria autuante e levantamentos acostados aos autos, o que aqui se cobra é o imposto por divergência entre o efetivamente devido e o escriturado no RAICMS. Determinasse a veracidade dos fatos, consignando claramente a imputação.

INFRAÇÃO 03 - analisando o demonstrativo de fl. 76, por exemplo, observou-se que a autuante cobrou diferença de imposto recolhido por substituição tributária. O autuado e revisor fiscal anterior afirmaram que houve, apenas, intempestividade. Diante da situação, o que averiguasse a veracidade dos fatos, vez que o contribuinte é usuário de máquina registradora. Caso confirmado, calculasse a multa pela intempestividade, conforme ditames do art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 - se provado que a infração é consequente da 03, não a considerar.

INFRAÇÃO 07 - esclarecer efetivamente, a que se refere este item, vez que, examinando o demonstrativo de fl. 19, o que se cobra foram estornos de débito sobre as mercadorias que constituem o chamado “supérfluos”. O anterior fiscal diligente informa que se trata de estornos de débito resultantes de operações “isentas e não tributadas”. Caso a imputação se referisse a operações com mercadorias “isentas e outras”, verificasse se foram observadas as disposições contidas nos art. 295 do RICMS/89 e 743 do RICMS/96. Se, ao contrário, se tratasse de mercadorias que compunham os “supérfluos”, verificasse o imposto cobrado foi calculado conforme as determinações legais, observando, para esse caso, se o ajuste anual foi realizado.

Após a produção do relatório final do revisor, foi solicitada a reabertura do prazo de defesa de 30 dias para que, querendo, o autuado se manifestasse.

O diligente fiscal (fls. 623 a 627) produziu a seguinte informação:

INFRAÇÃO 01 - ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO - Embora, por equívoco, a infração 01 tenha sido caracterizada como “estorno de crédito a maior MR”, pelos elementos constantes dos autos, inclusive o levantamento fiscal, foi apurado que o autuado utilizou crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido pela legislação, relativamente a

operações com mercadorias da cesta básica. Não constatou, ao analisar os levantamentos elaborados pela autuante qualquer erro, conforme se comprova pelos demonstrativos de fl. 24 a 40, onde foram discriminadas as notas fiscais e respectivas mercadorias adquiridas em cada mês do exercício fiscalizado. Estes valores foram transportados para o demonstrativo de fl. 20, sendo efetuado o confronto entre o crédito presumido a que o autuado tinha direito e o que foi lançado no livro RAICMS, apurando-se diferenças, ou seja, o contribuinte se creditou a menos nos meses de janeiro, março, maio, junho, julho e dezembro. Entretanto, se creditou a mais nos meses de fevereiro, abril e de agosto a novembro do exercício de 1996.

Quanto ao ajuste anual, constatou que o contribuinte tinha feito a opção pelo sistema de apuração do imposto previsto no art. 295 do RICMS/89 ou art. 744 do RICMS/96. Como se trata de um sistema simplificado de apuração, o autuado só estaria sujeito ao ajuste mensal, conforme procedimento adotado no levantamento fiscal.

**INFRAÇÃO 02 - RECOLHIMENTO DO ICMS EFETUADO A MENOS EM DECORRÊNCIA DE DESENCONTRO ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NO LIVRO RAICMS** - infração apurada em decorrência da reconstituição da conta corrente do ICMS, conforme demonstrativo de fl. 70, sendo apurado o saldo devedor de R\$433,83, cuja revisão dos dados demonstrou a correção da autuação.

**INFRAÇÃO 03 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR ANTECIPAÇÃO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** - O contribuinte informou que o imposto foi pago normalmente nas saídas efetuadas através de máquina registradora. Ao analisar os dados constantes dos demonstrativos elaborados pela autuante, em confronto com os elementos do autuado, constatou a veracidade do alegado pela defesa, ou seja, que o imposto foi recolhido através das saídas das mercadorias e calculado pelo preço das vendas efetuadas, através das notas fiscais e máquinas registradoras, o que impossibilitou a identificação das mercadorias.

Prosseguindo, entendeu que relativamente às saídas de mercadorias tributáveis, não existe dúvida de que o estabelecimento, quando realizou suas vendas através de máquina registradora, gerou um débito, resultado da aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o montante, ficando assegurado o direito aos créditos destas operações resultantes, inexistindo qualquer repercussão ou prejuízo para o erário estadual. No entanto, quanto às mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária, apresentando exemplo hipotético, verificou que, efetivamente, houve repercussão econômica, haja vista que é previsto na legislação o sistema de compensação do débito ocorrido nas saídas por máquinas registradoras, através de estorno de débito, correspondente ao custo das entradas dessas mercadorias acrescido de percentual estabelecido no RICMS-BA, a título de lucro.

**INFRAÇÃO 04 - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL REFERENTE ÀS MERCADORIAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA** - Observou que o imposto exigido neste item se refere aos créditos destacados nas notas fiscais de aquisições e que serviram para o cálculo da antecipação tributária tratada no tópico anterior, conforme análise do livro Registro de Entradas. Por esta razão seus valores não são os mesmos.

**INFRAÇÃO 05 - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO EM VIRTUDE DA FALTA DE APRESENTAÇÃO AO FISCO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS** - entendeu que cabe a JJF decidir a matéria.

**INFRAÇÃO 06 - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS, RELATIVAMENTE AO ICMS PAGO POR ANTECIPAÇÃO, LANÇADO COMO OUTROS CRÉDITOS NO LIVRO RAICMS** - constatou que os

valores exigidos foram lançados no livro RAICMS, conforme xerocópias do mencionado livro fiscal apensado às fls. 112 a 118.

INFRAÇÃO 07 - DÉBITO PRESUMIDO LANÇADO A MENOS - a exemplo da primeira infração, a irregularidade neste item foi apurada através dos demonstrativos de fls. 24 a 40, onde foram discriminadas as notas fiscais e respectivas mercadorias adquiridas em cada mês do exercício fiscalizado, sendo apurados os valores mensais do débito presumido relativo às mercadorias cuja alíquota é 25% (supérfluos). Os valores foram transportados para o demonstrativo de fl. 20, sendo efetuado o confronto entre o débito presumido que o autuado tinha obrigação de lançar e o que foi registrado no livro RAICMS, apurando-se diferenças, ou seja, o contribuinte se debitou a menos ou não se debitou no exercício de 1996, exceto os meses de abril, junho, agosto e dezembro. Assim, foi exigido o débito presumido não escriturado ou lançado a menor, sendo que não foi constatada na revisão, qualquer correção a ser efetuada nos demonstrativos elaborados pela autuante.

O autuado chamado a tomar conhecimento da revisão do lançamento, conforme fl. 630, apenas ratificou os seus argumentos apresentados quando da sua impugnação ao Auto de Infração (fl. 633).

Considerando que não existia no PAF a comprovação de foi entregue ao autuado os levantamentos realizados pela autuante e apensados às fls. 19 a 50 e 70 a 88 e, considerando ainda, que o prazo de defesa determinado por este Colegiado não fora cumprido, o PAF foi, novamente, convertido em diligência para que fossem tomadas as seguintes providências:

- 1.realizar a entrega, formalmente e mediante recibo, dos documentos acima referidos para que o contribuinte não mais pudesse alegar cerceamento do seu pleno direito de defesa;
2. reabrir prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, pudesse o autuado se pronunciar;
- 3..havendo contestação, enviar o processo a autuante para produção de nova informação fiscal.

O autuado recebeu formalmente todos os demonstrativos do Auto de Infração e os autos permaneceram na Repartição Fiscal durante 30 dias. O contribuinte não se pronunciou.

## VOTO

Não conheço a preliminar de nulidade de cerceamento de defesa levantada pelo autuado, pelo fato de não ter sido lavrado o Termo de Encerramento de Fiscalização. O artigo 1º do Decreto nº 6.673/97 estabelece que o *auto de infração emitido através do sistema oficial da Secretaria da Fazenda por meio de processamento eletrônico de dados, constitui-se em peça única e dispensará a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização na forma prevista no art. 33, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 28.596, de 30 de dezembro de 1981*” Quando a ilegalidade ou não do referido Decreto, este foro administrativo não tem competência para apreciar, acorde art. 167 combinado com o 168 do RPAF/99.

Embora a autuante tenha afirmado que entregou ao autuado, que negou, todos os levantamentos realizados para apuração do imposto cobrado na presente ação fiscal, este fato não estava materializado. Visando sanar o problema, esta JJF solicitou à Inspetoria de Vitória da Conquista

que os entregassem, formalmente e mediante recibo, e que fosse reaberto o prazo de defesa de trinta dias. Estas providências foram rigorosamente cumpridas e a irregularidade, porventura existente, foi sanada.

No entanto, a estar lacônica a descrição dos fatos geradores da cobrança do imposto relativamente as infrações 01 e 07, razão assiste ao defendant, embora nos levantamentos realizados pela fiscalização elas estão perfeitamente identificadas e caracterizadas. Como o sujeito passivo alegou não ter recebido os referidos levantamentos e para que não fosse alegado cerceamento do pleno direito de defesa, os autos foram por duas vezes diligenciado. As infrações foram perfeitamente identificados, por duas vezes, insisto, o autuado recebeu formalmente todos os documentos (aqueles elaborados pela autuante, bem como das duas diligências realizadas), inclusive lhe foi devolvido prazo de defesa de 30 dias. Com tais providências, foram afastadas, definitivamente, as incorreções detectadas.

Por fim e conforme determinações do art. 19 do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), o erro da indicação de dispositivo regulamentar não implica nulidade da ação fiscal, vez que pela descrição dos fatos restou evidente o enquadramento legal de todas as infrações apuradas.

Adentrando no mérito do lançamento fiscal, a infração apontada como 01 trata da cobrança do imposto relativo à diferença apurada no cálculo do estorno de débito em valor superior ao permitido pela legislação tributária estadual com relação as mercadorias que compõem a chamada "cesta básica", já que o autuado é usuário de máquina registradora. Revisor fiscal, após análise, não constatou qualquer correção a ser feita nos levantamentos realizados pela autuante que apurou estornos realizados a maior nos meses de fevereiro, abril e agosto a novembro de 1996. Por outro lado, o sujeito passivo não trouxe aos autos qualquer prova material que pudesse se contrapor aos mesmos. Observo, além do mais, que o contribuinte é optante do sistema de apuração do imposto previsto no art. 295 do RICMS/89 ou art. 744 do RICMS/96. Em se tratando de um sistema simplificado de apuração, estava sujeito ao ajuste mensal, conforme procedimento realizado pela fiscalização. Diante dos fatos acima expostos, voto pela procedência da infração, ora discutida, no valor de R\$1.123,04.

Na infração 02, a autuante reconstituiu o conta corrente fiscal do contribuinte encontrando divergências entre o imposto recolhido e aquele apurado. Entendo que está correto o posicionamento da autuante em relação a primeira diligencia realizada. Aquele revisor ao refazer o conta corrente da empresa, tão somente copiou os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, não realizando a auditoria fiscal conforme determina a legislação tributária estadual. Nesta circunstância, não posso considerar o resultado de sua análise. O segundo diligente, após verificar o procedimento fiscal, não constatou qualquer erro no levantamento e, por outro lado, o autuado não apresentou prova material contrária à imputação. Pela procedência deste item no valor de R\$433,83.

A infração indicada como 03 diz respeito a cobrança ICMS por antecipação que deveria ter sido recolhido quando das aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. O autuado confessa que embora não tenha procedido conforme determina a legislação tributária, recolheu o imposto quando das saídas das mercadorias, tendo como base de cálculo o preço efetivo de suas vendas, ou seja, deu tratamento "normal" à apuração do imposto. Este fato foi ratificado pela autuante e diligentes fiscais. Ressalto que o contribuinte não pode agir de acordo com seu entendimento e sim, em consonância com as determinações da legislação tributária vigente. No caso, não foram atendidas às regras do art. 19 e do art. 23 do RICMS/89 e art. 371 e 125 do RICMS/96. Em outras palavras, o sujeito passivo tributário deveria ter recolhido o imposto até o 10º dia do mês subsequente das aquisições das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, visto que neste momento tiveram a fase de

tributação encerrada. No entanto, é entendimento deste CONSEF, ao contrário do que advogou o segundo diligente fiscal, que não se verificou prejuízo para a Fazenda Estadual, vez que aquele foi pago quando das saídas das mercadorias, na época de sua revenda. Tanto é verdadeira esta posição é que a Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, § 1º determina textualmente:

*Art. 42 - § 1º - No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.*

A alínea “d” do inciso II do art. 42 a que se refere a parte final do dispositivo acima transscrito, prevê a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Desta forma, a partir da vigência da Lei nº 7.014/96, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, que corresponde a 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido antecipado e não o foi. E, em relação ao período anterior a Lei nº 7.014/96, como não havia previsão de multa específica para o fato, cabe a multa de 01 UPF/BA (R\$39,07), prevista no art. 61, XXI da Lei nº 4.825/89, conforme demonstrativo a seguir e no valor de R\$1.846,35. e R\$39,97, respectivamente.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	BASE CÁLCULO	% DA MULTA	VALOR DA MULTA	MULTA UPF
61	31/12/96	31/112/96	-	-		39,97
62	31/05/97	09/06/97	160,59	60	96,35	-
62	30/06/97	09/07/97	177,24	60	106,34	-
62	31/07/97	09/08/97	79,47	60	47,68	-
62	31/08/97	09/09/97	169,35	60	101,61	-
62	30/09/97	09/10/97	245,59	60	147,35	-
62	31/10/97	09/11/97	163,06	60	97,83	-
62	31/12/97	09/01/98	243,47	60	146,08	-
62	31/12/96	09/01/97	329,24	60	197,54	-
62	31/01/97	09/02/97	127,29	60	76,37	-
62	28/02/97	09/03/97	172,00	60	103,20	-
62	31/03/97	09/04/97	1.210,00	60	726,00	-
<b>TOTAL</b>					<b>1.846,35</b>	<b>39,97</b>

Na infração 04, a autuante glosou os créditos fiscais utilizados pelo contribuinte e decorrentes das suas aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, fato este que o último diligente fiscal sanou as dúvidas que ainda persistiam em relação a esta irregularidade. Ficou constatada que matéria estritamente ligada a infração anterior e já comentada. De fato, o contribuinte não poderia lançar em sua escrita fiscal os créditos correspondentes as operações

com mercadorias na substituição tributária enquadradas, pois tais créditos são abatidos quando da cálculo do imposto a recolher antecipadamente. Entendo oportuno observar que a legislação não veda a utilização do crédito fiscal das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, apenas ao ser utilizado para abatimento do cálculo do imposto antecipado, nem o crédito nem o débito do imposto pode ser registrado escrituralmente, já que encerrada a fase de tributação. No entanto como o autuado deu tratamento “normal” à apuração do imposto, não o utilizou anteriormente. Dessa forma, entendo que, nessa circunstância, os créditos fiscais utilizados pelo autuado são legítimos, sendo indevida a cobrança do imposto, vez que o mesmo já encontra-se incluso na penalidade aplicada no item anterior, conforme previsto no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/06 e art. 61, XXI da Lei nº 4.825/89.

Foi realizado arbitramento da base de cálculo do imposto (infração 05), exercício de 1997, porque o autuado não apresentou à fiscalização fitas detalhes dos dias em que houve estornos de créditos. A polêmica de que houve a entrega ou não de tais fitas, aqui nada acrescenta. Também o fato de o autuado ter comunicado tais estornos quando se encontrava sob fiscalização, embora tenha provado uma irregularidade, não se constitui motivo, por si só, para aplicação do instituto do arbitramento. A falta de apresentação de documentos era motivo para aplicação do arbitramento, conforme artigo 91 inciso I do RICMS/89, vigente à época dos fatos. Todavia, tal circunstância, por si só, não era suficiente para autorizar a adoção da medida extrema. O próprio caput do citado artigo condicionava a adoção do método à constatação de prática de sonegação ou a impossibilidade de apuração da base de cálculo. Tal entendimento mais explícito ficou com as determinações do art. 937 do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.289/97. Além do mais, é a própria autuante quem afirma que houve lucro e não prejuízo na Conta Mercadorias. Sendo o autuado usuário de máquina registradora, poderia ter sido realizado o confronto de todas as vendas do exercício, através do acumulado da máquina registradora com a escrita fiscal (livro Registro de Saídas), objetivando verificar qual o montante oferecido à tributação, uma vez que a máquina registradora deveria encontrar-se lacrada. Dessa maneira, poderia saber se houve ou não omissão de recolhimento do ICMS. Pelo exposto, não consigo encontrar justo motivo para aplicação do arbitramento pela falta de apresentação ao fisco das fitas detalhes que embasaram os estornos de crédito, pelo que entendo ser indevida a cobrança do imposto por arbitramento e voto pela improcedência deste item.

A infração 06 cuida da glosa de créditos fiscais, relativamente ao ICMS pago por antecipação, lançado como outros créditos no livro RAICMS. O art. 294, § 1º, III do RICMS/89 e art. 743, § 1º, III do RICMS/96 determinavam que para efeito do cálculo do imposto a ser recolhido em cada período mensal, será deduzido do valor do débito fiscal apurado, a título de estornos de débito, “o valor correspondente à aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o custo total das entradas (valor das mercadorias, mais IPI, seguro, frete, carreto, ICMS pago por antecipação no ato da aquisição e demais encargos comerciais) de mercadorias cujas operações sejam isentas, não-tributadas ou com ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributada.” Indo além, o § 1º, V e § 1º, IV dos citados artigos e Regulamentos, respectivamente, determinavam que tais estornos de débito deveriam ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, no final de cada mês, e lançado no item “008 – Estornos de Débitos” do quadro “Crédito do Imposto do RAICMS. Diante destas determinações e analisando o livro Registro de Apuração do ICMS do autuado (fls 112 a 135), observo que o contribuinte ao invés de lançar os valores ora cobrados no item “008 - Estornos de Débito” o fez no item “007 – Outros Créditos”. No entanto, o resultado da apuração do imposto não foi alterado, pois se trata, em ambos os casos, de valores de crédito de imposto. Por este motivo, insubstancial é a autuação e meu voto é pela improcedência do lançamento.

Por derradeiro, a infração 07, trata da cobrança do imposto tendo em vista que o autuado lançou a menos na sua escrita fiscal débitos relativos as mercadorias que compõem os chamados “supérfluos”, ou seja, as mercadorias que são taxadas com alíquota de 25%. Duas revisões fiscais foram realizadas e todas elas apontaram para o acerto da autuação, ou seja, ao ser confrontado o débito presumido que o autuado tinha obrigação de lançar e o que foi registrado no livro RAICMS, apurou-se que o contribuinte se debitou a menos ou não se debitou no exercício de 1996, exceto os meses de abril, junho, agosto e dezembro. Assim, foi exigido o débito não escriturado ou lançado a menor e em desacordo ao que dispõe o art. 295 do RICMS/89 e do art. 744 do RICMS/96. Pela procedência da autuação relativa a este item no valor de R\$109,57.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, para cobrar o imposto no valor de R\$1.666,44, mais as multas acessórias no valor de R\$1.846,35 e R\$39,97.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0207/98-5, lavrado contra **ROBERTO ANDRADE AMORIM.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor e **R\$1.666,44**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista, respectivamente, no art. 61, inciso III, “b” da Lei nº 4.825/89 e art. 42, II, “a” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, além das multas no valor de **R\$1.846,35**, prevista no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96 e de **01 UPF-BA**, prevista no art. 61, XXI da Lei nº 4.825.89.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2002

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR