

PROCESSO - A. I. N° 206952.0329/08-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRAZPALLET INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDOS - BRAZPALLET INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0114-02/09
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 28/10/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0294-11/09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DIVERGÊNCIAS DE DADOS ENTRE AS VIAS DOS MESMOS DOCUMENTOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE AS DIFERENÇAS. Os documentos anexados aos autos comprovam a irregularidade apurada. Por se tratar de contribuinte inscrito no SimBahia, foram refeitos os cálculos para concessão do crédito presumido de 8% previsto na Lei nº 7.357/98, até o mês de junho de 2007, em face do princípio da não-cumulatividade do imposto, reduzindo-se o valor do crédito tributário. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recursos Voluntário e de Ofício apresentados contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, através do Acórdão JJF n° 0114-02/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para imputar ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS em decorrência de divergências de informações entre as vias das mesmas notas fiscais, destacando na primeira via do documento fiscal o valor correto da operação e registrando nas vias fixas do talão o valor com redução, conforme demonstrativos e documentos às fls. 12 a 130, apurada com base na Denúncia Fiscal nº 15267/07 (fls.132 a 134), exercícios de 2006 e 2007.

A Primeira Instância julgou pela procedência em parte da infração acima descrita, com os seguintes fundamentos, em síntese:

- I. que diante da infração imputada ao contribuinte - recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de divergências entre as vias das mesmas notas fiscais - o contribuinte foi desenquadrado do regime SimBahia, nos termos do artigo 15, da Lei nº 7.357/98, e exigido o imposto pelo regime normal de apuração, tendo em vista que restou apurada a prática da fraude fiscal denominada "calçamento", que se constitui no ato do contribuinte pelo qual há supressão ou redução de tributo pela emissão do documento fiscal relativo à operação consignando valores diferentes nas vias da nota fiscal, tendo sido anexadas ao processo as notas fiscais calçadas, juntamente com as segundas vias, permitindo-se comparar e constatar as divergências de valores lançados nas respectivas primeiras e segundas vias;
- II. que o "calçamento" restou de fato comprovado pelas primeiras vias das notas fiscais "calçadas" obtidas junto aos destinatários das mercadorias (fls. 251 a 805 (2006), 806 a 1.924 (2007), originais das vias fixas do talonário em três caixas, bem como cópia do livro Registro de Saídas, o qual comprova que os lançamentos foram realizados pelos valores, a menor, constantes nas referidas vias dos documentos fiscais;

- III. que não merece guarida a preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida pelo sujeito passivo, sob alegação de cerceamento de direito de defesa por não lhe ter sido fornecidas as cópias dos documentos fiscais que fundamentou a acusação fiscal, já que na fase de instrução, ao ter verificado que embora o mesmo tenha deixado a entender que teve acesso a todos os demonstrativos e documentos que foram utilizados na apuração do débito, não existia nos autos prova de que o mesmo tivesse recebido cópias de tais documentos, inclusive alegando que os documentos arrecadados não haviam sido devolvidos, o processo foi saneado e, em obediência aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, baixado em diligência, sendo reaberto o prazo de defesa por 30 (trinta) dias, lhe sendo entregues todos os documentos constantes dos autos;
- IV. que, assim, não se vislumbra nos autos nenhuma ofensa ao princípio do contraditório ou da ampla defesa, como pretendia sustentar o Impugnante, pois o lançamento em exame foi instruído corretamente com todas as cópias das primeiras vias obtidas dos destinatários das mercadorias e originais das segundas vias fixas dos talonários de nota fiscal apresentados pelo autuado, que motivaram a lavratura da peça fiscal, tendo o fato sido narrado de forma clara e objetiva na peça fiscal, de cuja lavratura foi intimado o sujeito passivo para se defender no prazo legal de 30 dias, inclusive com a reabertura do prazo de defesa, o que culminou com a apresentação tempestiva de duas impugnações;
- V. que, no mérito, o autuado em nenhum momento negou o cometimento da infração, concentrando sua argumentação na alegação de que a fiscalização desconsiderou que o estabelecimento durante o período apurado estava enquadrado no regime do SimBahia, exigindo o valor do ICMS como regime normal, o que restaria incorreto por ausência de previsão legislativa que autorize a perda do tratamento simplificado em autuações e que em virtude do lançamento ter ocorrido em 23/03/2008, a norma do SimBahia já se encontrava revogada com o advento da legislação do Simples Nacional, e por isso, com base no princípio da retroatividade benigna da lei, o cálculo do imposto deveria ser calculado pelas regras previstas para a citada lei, ou alternativamente, pelos critérios do SimBahia com a concessão do crédito presumido de 8%;
- VI. que em relação à arguição de que seja aplicada a legislação do Simples Nacional, com base no princípio da retroatividade benigna da lei, inserto no art. 106, II, “c” do CTN, que o pleito do contribuinte não encontra amparo no referido dispositivo, uma vez que a exigência fiscal decorreu de uma ação fraudulenta e implicou na falta de pagamento dos valores que foram lançados no Auto de Infração;
- VII. que a doutrina é pacífica no sentido de que a retroatividade da lei nova no âmbito tributário não se aplica para dispensar tributo, e o que está sendo exigido nos autos é justamente o pagamento do ICMS calculado com base na diferença constatada no calçamento das notas fiscais, além do que a retroatividade da lei, que comina penalidade menos severa, não tem o condão de alcançar o imposto, pois, sendo assim, estar-se-ia diante de remissão de tributo, uma das hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN, e a citada alínea “c” vincula-se à aplicação de penalidades, que no presente caso manteve-se inalterada nos termos do artigo 42, inciso V, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96;
- VIII. que, assim, não se trata de aplicação de penalidade, que não modificou nem para agravar nem para beneficiar, ou seja, diz respeito a exigência de obrigação principal, em função do regime de apuração a que estava submetido, com consequência relativa à carga tributária;
- IX. que em relação ao pleito de aplicação do imposto calculado utilizando a alíquota prevista no regime SimBahia, com base na receita bruta acumulada, ou crédito presumido de 8%, com base na legislação então vigente - Lei nº 7.357/98 – por se tratar de empresa inscrita no referido Regime até junho de 2007, e a infração cometida ser de natureza grave, a

exigibilidade do imposto deve ser efetuada considerando a alíquota normal, conforme apurado pela autuante, ao contrário do entendido pelo contribuinte, entretanto, deve ser deduzido a título de crédito fiscal o percentual de 8% sobre o valor das saídas apuradas, de acordo com o § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, em obediência ao princípio da não-cumulatividade;

- X. que, no entanto, a partir do mês de julho até dezembro de 2007, se encontrava o contribuinte autuado no regime normal de apuração do imposto, com utilização dos créditos fiscais nas entradas, conforme comprovam as cópias do Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, sendo, assim, cabível a dedução do crédito presumido para o período até junho de 2007, e inaplicável as regras do Simples Nacional para o período a partir de julho de 2007 por se encontrar no regime normal de apuração do imposto, o que importa na alteração do valor lançado inicialmente para o valor de R\$955.433,66, conforme demonstrativo de débito que elabora em seu voto.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário – fls. 2.028 a 2.039 – onde repetindo os mesmos argumentos defensivos, pede em preliminar a nulidade da autuação, ao argumento de que a fiscalização desconsiderou que estava durante o período apurado enquadrado no regime do SimBahia, exigindo o valor do ICMS como regime normal, representando um ato contrário à própria legislação atual, por ausência de previsão legislativa que autorize a perda do tratamento simplificado em autuações, e que, mesmo entendendo ainda ser vigente a norma prevista no art. 408-S do RICMS aos fatos geradores apurados, a mesma não deve ser aplicada em razão do princípio da retroatividade da lei mais benéfica.

No mérito, inicialmente requer a improcedência da autuação, alegando que sendo contribuinte inscrito no regime SimBahia, deveria ser exigido o imposto dentro dos critérios do referido Regime, com utilização de alíquota reduzida, e não a alíquota de 17%, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia com os demais contribuintes do regime normal, já que não é dado ao mesmo o direito ao crédito, conforme entendimento já manifestado pelo Conselho de Fazenda, transcrevendo ementas de julgados que entende corroborar sua tese.

Requer, logo em seguida, que seja julgada procedente em parte a exigência fiscal, para que seja cobrado o imposto conforme prescreve a legislação pertinente às empresas de pequeno porte, ou seja, apuração pelo regime de apuração do SimBahia, ao argumento de que os efeitos da revogação do art. 408-S do RICMS devem retroagir para que o imposto seja apurado com base neste regime simplificado, sob pena de ofensa ao art. 106 do CTN, para que não lhe seja cominada uma penalidade mais severa; alegando, ainda, que atualmente não há previsão legislativa de apurar o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando o contribuinte enquadrado no regime simplificado incorrer em infrações de natureza grave

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 2.046 a 2.048 - opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando que entende ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido. Aduz que a imputação está devidamente tipificada e alicerçada na legislação estadual, atendendo aos requisitos descritos no art. 39 do RPAF/BA. Ressalta que o recorrente confessa o cometimento da infração e, diante da prática de infração de natureza grave, nos termos do art. 15, inciso V, da Lei nº 7.357/98, o imposto deve ser cobrado com base nas alíquotas normais.

Assevera, ainda, que a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106 do CTN, há de ser afastada, porquanto se trata de um lançamento tributário no qual foi apurada conduta ilícita da qual decorreu a falta de pagamento do tributo devido ao fisco estadual, sendo inconcebível aplicação de lei nova com vistas à dispensa de tributo.

VOTO

Inicialmente devemos consignar que o Recurso de Ofício cinge-se especificamente à redução do quantum originariamente lançado pelo autuante, por parte do Julgado de Primeira Instância, em decorrência de aplicação, no cálculo do imposto devido, do percentual de 8%, a título de crédito fiscal presumido, nos termos do então vigente §1º do art. 408-S do RICMS/BA, abaixo transrito, aplicável aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2006 até junho de 2007, objetos da presente autuação.

"Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento."

§ 1º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais."

Assim, da análise dos referidos documentos, da Decisão recorrida e da legislação aplicável à matéria, quanto ao Recurso de Ofício em tela entendemos não merecer reparos o referido Julgado, visto que a redução efetuada no *quantum* originariamente lançado baseou-se na legislação então vigente que, ao estabelecer a cobrança do imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais - na constatação de infração de natureza grave, caso dos autos - determinava que no cálculo do imposto a recolher fosse utilizado o crédito de 8% sobre o valor das saídas, permitindo-se ao contribuinte que comprovasse a existência de crédito fiscal superior a tal percentual, ver assegurada a sua aplicação no cálculo do imposto a recolher, nos termos do §2º do referido dispositivo regulamentar.

Quanto ao Recurso Voluntário apresentado, comungamos com o opinativo da PGE/PROFIS no sentido de que não traz o recorrente argumentos hábeis a modificar o Julgado de Primeira Instância.

E, de fato, de logo devemos afastar a arguição de nulidade apresentada pelo recorrente, já que a legislação pertinente às empresas cadastradas no Regime SimBahia expressamente determinava que, na constatação de prática de infração de natureza grave por contribuintes inscritos neste Regime, como a praticada pelo sujeito passivo e até mesmo por ele confessada nos autos (calçamento de notas fiscais), já que não nega sua prática nem na defesa e nem agora em sede recursal, a empresa perde o direito à adoção do tratamento tributário simplificado em que consiste o Regime SIMBAHIA, devendo o imposto exigido ser calculado através dos critérios e alíquotas aplicáveis aos demais contribuintes que apuram pelo regime normal, como se vê expressamente dos dispositivos legais e regulamentares abaixo reproduzidos, citados expressamente pelo Relator do voto de Primeira Instância:

"Lei n° 7.357/98:

Art. 15. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS a empresa:

(...)

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, a critério da autoridade competente.

RICMS/97 – DEC.Nº 6.284/97:

"Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:

(...)

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave de que tratam os incisos III, IV e as alíneas "a" e "c" do inciso V do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.

Art. 408-P. O contribuinte de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do artigo 408-L ficará sujeito ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário do Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia).

Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento.

§ 1º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.”

Assim, a perda do tratamento tributário simplificado – aplicado, esclareça-se, aos fatos geradores ocorridos quando o recorrente estava inscrito no Regime SimBahia - encontra lastro legal, ao contrário do defendido pelo recorrente, não havendo, portanto, qualquer mácula que inquine de nulidade o Auto de Infração ora em apreciação.

No mérito, melhor sorte não socorre o recorrente, ao alegar que mesmo entendendo vigente a norma prevista no art. 408-S do RICMS aos fatos geradores apurados, não deve ser aplicada em razão do princípio da retroatividade da lei mais benéfica. Ora, a tese em apreço não merece de fato a mímina guarida.

Primeiramente, registre-se que o recorrente, a partir de julho de 2007, passou à condição de empresa de pequeno porte com regime de apuração normal, não mais a ela se aplicando qualquer regime tributário simplificado, seja por conta da revogação do Regime SimBahia, seja por conta de não ter optado pela adoção do Simples Nacional, conforme comprovam os documentos de fls.136 e 143, que trazem os dados cadastrais da empresa e o histórico da sua condição no cadastro de contribuintes do ICMS deste Estado. Daí porque o autuante, ao efetuar o cálculo do imposto exigido no período de julho a dezembro de 2007, o fez calculando pelo regime normal, deduzindo os créditos lançados pelo recorrente em sua escrita fiscal.

Em segundo lugar, inaplicável o princípio da retroatividade benigna alegado pelo recorrente ao caso em apreço. Inicialmente, como bem ressaltou o Relator da JJF, o art. 144 do Código Tributário Nacional é claro ao estabelecer que o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Assim, a lei tributária material (aquela que diz respeito essencialmente ao fato gerador e ao montante do tributo devido) é ultrativa, ou seja, é ela que rege os fatos geradores ocorridos durante sua vigência e será ela a lei aplicada, mesmo que, no momento de sua aplicação, não mais esteja vigente.

Por outro lado, o art. 106 do CTN traz as hipóteses em que a lei tributária será aplicada de forma retroativa, expressando em seu inciso II que em se tratando de ato não definitivamente julgado a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito quando: *a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

Pois bem, resta saber se algumas destas hipóteses poderiam se enquadrar no caso em apreço. No entanto, restringindo a apreciação da questão posta, quer o recorrente que a retroatividade seja aplicada com base na alínea “c” do dispositivo em tela, qual seja, alega que a perda do tratamento tributário do regime SimBahia é uma penalidade, portanto deve lhe ser exigido o imposto com base no regime de apuração que adotava, e não pelos critérios normais, porque lhe seria mais benéfico.

Ora, em verdade o que quer o recorrente não é a aplicação de lei nova mais benéfica, até pelo simples fato de não haver esta lei nova. A lei atual que rege as empresas de pequeno porte que optam pelo regime normal, não optando pelo regime simplificado do Simples Nacional, caso do recorrente, segue a mesma forma de apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração. O que quer o recorrente de fato é que se afaste a cobrança do imposto pelos critérios do regime normal, procedimento regrado à época da vigência dos fatos geradores da presente autuação, para que se aplique a forma de apuração do regime simplificado do SimBahia, procedimento também regrado à época da vigência dos fatos geradores em apreço, e que se tornava inaplicável

por previsão legislativa também então vigente, na constatação de infração de natureza grave praticada pelos contribuintes que adotavam o regime SimBahia.

Assim, de fato inaplicável aos autos a retroatividade benigna arguida pelo recorrente, devendo ser mantida e homologada a Decisão recorrida, pelo que votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício.

Por fim, ressalte-se que em se tratando a infração imputada de Crime contra a Ordem Tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90, deve ser dado ao presente processo o encaminhamento disposto no art. 923 do RICMS/BA, que abaixo reproduzimos:

"Art. 923. Os setores competentes da Secretaria da Fazenda, ao tomarem conhecimento de fato que possa caracterizar infração penal de natureza tributária, tal como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, conforme previsto na legislação pertinente, farão representação, a ser encaminhada ao Ministério Público para início do processo judicial (Lei federal nº 4. 729/65, arts. 1º a 3º e 7º, e Lei federal nº 8.137/90, arts. 1º a 3º, 14 e 16).

Parágrafo único. O processo fiscal instaurado na esfera administrativa independe da apuração do ilícito penal.".

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206952.0329/08-0, lavrado contra **BRAZPALLETT INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$955.433,66, acrescido da multa de 150%, prevista no artigo 42, V, "c", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2009.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

SANDRA URÂNIA SLVA ANDRADE – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS