

A. I. Nº - 299131.0315/09-5  
**AUTUADO** - ELETRO-RIO COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUIZ MORAES DE ALMEIDA JÚNIOR  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** 03.05.2010

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0080-05/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Acusação não impugnada pelo autuado. Infração mantida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELAS OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO E OS VALORES LANÇADOS NAS LEITURAS REDUÇÕES Z – ECF - DO CONTRIBUINTE. A declaração de vendas por meio de cartões de crédito e /ou débito, feitas pelo sujeito passivo, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração caracterizada 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Infração caracterizada, com o re-enquadramento de ofício da multa para o art. 42, inc. II, letra "f" da Lei 7.014/96 (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006), em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2009, traz a exigência de ICMS e penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$ 112.102,90, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas.

1. Entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10% sobre o valor da (s) operação (ões), no montante de R\$ 572,84, prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de débito ou de crédito, em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras. Valor exigido de R\$ 98.487,58. Multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.
3. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação parcial, mercadorias provenientes de outras unidades da Federação

Created with

 nitroPDF® professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

comercialização. Valor exigido de R\$ 13.042,48. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 71 a 83, através de advogado regularmente constituído, nos termos do instrumento de mandato de fl. 84.

Após aduzir a tempestividade da petição e elaborar uma síntese dos fatos, assevera que as infrações não devem prosperar, de acordo com as razões a seguir expostas.

Em preliminar de nulidade, aponta que não consta dos autos o necessário Termo de Início de Fiscalização, consoante determinam os artigos 28 e 29 do RPAF/BA. Diz que tal documento é essencial ao exercício do seu direito de defesa, inclusive porque sem o mesmo não há como o Fisco comprovar que não ultrapassou o prazo estabelecido no art. 28, VII, parágrafo 1º do supracitado Diploma Processual (período de 90 dias para que se conclua a fiscalização, após o que o contribuinte terá direito à denúncia espontânea).

Requer a nulidade. No caso de rejeição da preliminar, postula a declaração de que foi efetuada a denúncia espontânea, afastando-se multas e acréscimos.

No mérito das infrações 2 e 3, afirma que o auditor fiscal trouxe ao processo tão somente alegações destituídas de elementos comprobatórios, em afronta ao art. 333, I do CPC c/c art. 180 do RPAF/BA. Assim, impugna todos os levantamentos elaborados no ato preparatório do lançamento tributário.

Pondera que atua no comércio varejista, sendo que opera parcela de suas vendas através de notas promissórias. Quando do vencimento das mesmas, parte dos clientes prefere pagar através de cartões, em razão de sua praticidade e segurança. Por isso, concebe que as operações através de cartões são meros indícios de vendas mercantis, não passando disso. O entendimento contrário seria agressão às “normas de hierarquia vertical que versam sobre o tema”.

Citando doutrina e o art. 155, II da CF/88, argumenta que as operações registradas são mera ficções jurídicas, não sendo hipóteses de incidência de obrigação tributária.

Em seguida, à fl. 77, ressalta que trabalha com boa parte dos seus itens sujeitos ao regime de substituição, com a fase de tributação encerrada, e que não foi observado o seu direito aos respectivos créditos.

Classifica o procedimento como arbitramento, que foi realizado em desconformidade com o art. 148 do CTN transcrita à fl. 78 e que não lhe conferiu as garantias legais.

Transcrevendo jurisprudência e doutrina, mostra-se irresignado com a aplicação das multas de 70% e 60%, uma vez que essas possuiriam a natureza de instrumento de confisco, o que não é constitucional, tendo-se em vista o comando do art. 150, IV da CF/88. Nessa senda, registra a “inaplicabilidade da multa moratória”, já que também contribui para o confisco do patrimônio do contribuinte e para o enriquecimento sem causa do Estado.

Com fundamento no art. 145 do RPAF, pleiteia a realização de diligência – a ser efetivada por fiscal estranho ao feito -, com o fim de que sejam afastadas da autuação as penalidades que não restem comprovadamente materializadas.

Requer a produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, bem como solicita que as futuras intimações e notificações sejam endereçadas ao seu patrono.

Na informação fiscal de fls. 92 a 94, o autuante afirma que o sujeito passivo não contestou a infração 1, e que a intimação de fl. 10 atende ao quanto disposto no art. 26, III do RPAF/99, que transcreveu à fl. 92.

Com relação à segunda infração (levantamentos de fls. 21 a 30), aduz que a declaração de vendas por meio de cartões de crédito e / ou débito em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto (art. 1º, § 1º, da RICMS/BA). Alega que o contribuinte em nenhum momento anevedeu suas afirmações, limitando-se a apontar a constitucionalidade das disposições.

No tocante à infração 3, diz estar fartamente documentada através de levantamentos realizados no Livro de Apuração do ICMS, em confronto com os pagamentos dos documentos de arrecadação estadual (fls. 31 a 43).

Mantém a autuação.

Na pauta suplementar de 25 de setembro de 2009, a 5ª JJF decidiu converter o processo em diligência (fls. 97 e 98), para que, relativamente à infração 2, fosse verificado se o contribuinte se enquadra em uma das hipóteses previstas na Instrução Normativa nº 56/07. Em caso positivo, que se procedesse conforme os seus ditames, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos (item 1 da instrução normativa), ou até mesmo abstendo-se de aplicar o roteiro relativo à presunção (item 2 da instrução normativa).

À fl. 101, o autuante se manifesta informando que intimou o sujeito passivo (fl. 102), sendo que o mesmo, decorridos 34 dias da comunicação, não se manifestou.

## VOTO

Ficam rejeitados os pedidos de nulidade e de declaração de que foi efetuada a denúncia espontânea, uma vez que foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. O PAF está revestido de todas as formalidades necessárias, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento, uma vez que desenvolvido em atividade de dever-poder vinculado da autoridade administrativa, sem que tenha sido observada qualquer ofensa a normas legais ou regulamentares. Os procedimentos levados a efeito pelo fiscal autuante, ao contrário do que afirmou o contribuinte, em nada se assemelham a arbitramento.

A intimação de fl. 10 determina o termo inicial dos procedimentos fiscais, inclusive para o fim de conferir o direito à denúncia espontânea, conforme estabelecem os artigos 26, III c/c 28, VII, parágrafo 1º do RPAF/99.

Quanto ao pedido de nova diligência e / ou revisão fiscal, não há razões para seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbra equívocos ou elementos de dúvidas que ensejam a necessidade de qualquer esclarecimento técnico. Os levantamentos e documentos presentes no processo demonstram a autoria e a materialidade dos fatos, de maneira que não merece abrigo a argumentação – perpetrada pelo sujeito passivo -, de que o Fisco laborou em afronta ao art. 333, I do CPC c/c 180 do RPAF/BA.

No que se refere ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas e dos acréscimos, verifico que os mesmos estão devidamente previstos nos dispositivos dos artigos 42 e 51 da Lei 7.014/96. Impende registrar que tais acréscimos incidem também na restituição de indébito, conforme o art. 33 da mencionada Lei Estadual. Portanto, a exigência é legítima e não há motivos para sua exclusão. Eventual inconstitucionalidade de norma legal não pode ser apreciada por este Conselho, por inexistência de atribuição legal para tanto, consoante determina o art. 167, I do RPAF/99.

A infração 1 não teve seu mérito impugnado, motivo pelo qual não será objeto de apreciação neste julgamento, em obediência ao que determina o art. 140 do RPAF/99. Infração mantida.

O autuado alegou questões relativas a vendas através de notas promissórias, que seriam pagas por meio de cartões de débito e / ou crédito. Todavia, não demonstrou como tais operações afastariam a presunção legal, contida no art. 2º, parágrafo 3º, VI do RICMS/BA, de que a declaração de vendas por meio de cartões de crédito e / ou débito em valores inferiores às informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Intimado para fazer prova do seu direito à aplicação dos comandos da Instrução Normativa 56/07, o autuado negou.

A simples negativa do cometimento da infração não desonera a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99). O demonstrativo elaborado pelo autuante, à fl. 21, foi indicado o total

de cartão (débito / crédito) informadas pelas respectivas empresas administradoras, tendo sido deduzidos os valores das vendas através de cupons e notas fiscais. Aplicou-se, assim, a alíquota de 17% sobre as diferenças encontradas. Infração 02 caracterizada.

No tocante à infração 3, concluo que assiste razão ao autuante, pois está documentada através de levantamentos realizados no Livro de Apuração do ICMS, em confronto com os pagamentos dos documentos de arrecadação estadual (fls. 31 a 43). O sujeito passivo não impugnou especificamente qualquer dos cálculos realizados.

Faz-se necessário o re-enquadramento da multa desta infração (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006) para o art. 42, inc. II, letra "f" da Lei 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09.

*Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. I, alínea "b", item 1, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:*

*...*

*b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:*

*I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;*

*(...)*

*Consignou a PGE/PROFIS, em diversos pareceres, que o texto da norma em questão, a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoriedade simbiótica entre o artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação, prevista no art. 42, inc. II, "d", aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Carta Magna.*

*Também foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, "d", ao presente caso, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além de o citado comando normativo não alcançar expressamente empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.*

*Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inciso II, alínea "f", que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 4, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.*

*No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, "b", item 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra "f". Todavia, esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.*

*Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em que foram aplicadas penalidades praticadas pelo contribuinte atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, letra "f", relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da 1º ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo requerer a dispensa da*

meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante o induziu a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capituloção legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Tal situação não implica em nulidade ou improcedência da autuação, pois as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, consoante estabelece o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF/99.

É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização.

Tendo-se em vista o re-enquadramento, pode o contribuinte pleitear, junto à Câmara Superior deste Conselho, o pagamento relativo ao respectivo período com as pertinentes reduções da penalidade. Infração caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com o re-enquadramento de ofício da multa da infração 3 (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006), para o art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299131.0315/09-5, lavrado contra ELETRO-RIO COMÉRCIO MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$111.530,06, acrescido das multas de 60% sobre R\$13.042,48 e 70% sobre R\$98.487,58, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória de R\$572,84, prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2010.

TOLstoi SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA