

A. I. N º - 206898.0210/10-0  
AUTUADO - GRACIANE SOUZA DOS SANTOS  
AUTUANTE - LAURO DOS SANTOS NUNES  
ORIGEM - INFRAZ IRECË  
INTERNET 16.08.2010

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0201-05/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Pedido de diligência indeferido. Ajustada a multa por descumprimento da obrigação principal. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra "f", da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infração caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO LIVRO CAIXA. A legislação do ICMS obriga a Microempresa e Empresa de Pequeno Porte com faturamento anual superior a R\$30.000,00 a efetuar a escrituração do livro Caixa. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/02/2010, imputa ao contribuinte o cometimento das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$45.329,63, acrescido da multa de 70%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, no valor de R\$3.030,69, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relativo aos meses junho e julho, setembro, outubro e dezembro de 2006. Multa de 50%;
3. Multa de R\$460,00, por falta de escrituração de livro Caixa, sendo Microempresa e Empresa de Pequeno Porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício às folhas 99/101, dizendo que analisando o teor do Auto de Infração nas páginas 1, 2 e 3 do “Demonstrativo de Estoque”, fica difícil a elaboração de uma defesa satisfatória e convincente, vez que se verifica vários desencontros e equívocos, principalmente quando se refere à quantidade de mercadorias adquiridas como compras durante o exercício de 2005.

Fala que a distorção foi verificada quando comparou através de notas fiscais de compras as mercadorias adquiridas no ano de 2005 com as estabelecidas pelo Auditor Fiscal, exemplificando alguns produtos, a saber:

- a) “Shampoo Colorama 6X500ml” – Constava no Estoque Inicial de 2005, 73 caixas, o que confere, mas as compras no período foram 21 caixas e não 40, como afirmou o autuante;
- b) “Cozinha Palmeira Ráfia 4004” – Constava no Estoque Inicial com 21 unidades e não 39, como afirmou o autuante, e foram adquiridas 8 unidades conforme as notas fiscais e não 13, como apostou pelo autuante;
- c) “Cama de Casal Coração” – O Estoque Inicial demonstrava um saldo de 63 unidades, o que é correto. Não comprou nenhuma unidade no ano, mas o autuante apontou 6 aquisições;
- d) “Conjunto de Mesa Ret. 6 cad. Granitado” – Estoque Inicial com 20 unidades confere, mas comprou apenas 18 no ano e não 31;
- e) “Console Safira Tabaco” - Estoque Inicial com 20 unidades confere, mas comprou apenas 2 no ano e não 4;
- f) “Fósforo Guarany” - Estoque Inicial com 96 pacotes confere, mas comprou apenas 11 no ano e não 23;
- g) “Fósforo Moça” - Estoque Inicial com 65 pacotes confere, mas comprou apenas 12 no ano e não 27;
- h) “Margarina Primor” - Estoque Inicial com 47 caixas confere, mas comprou apenas 30 no ano e não 39;
- i) “Sabão Marmorizado Samara 40X500 gr” - Estoque Inicial com 57 Caixas confere, mas comprou apenas 14 no ano e não 27;
- j) “Sabão Pó Omo Mult. Ação 25X500 gr” - Estoque Inicial com 44 Caixas confere, mas nada comprou no ano, enquanto que o autuante aponta entradas de 41 caixas;
- k) “Fogão Luna 4 bocas” - Estoque Inicial com 22 unidades confere, mas comprou apenas 41 no ano e não 48;
- l) “Estante Colorado Mogno 3800” - Estoque Inicial com 13 unidades confere, mas comprou apenas 10 no ano e não 11.

Pelo que expõe, requer revisão fiscal para redimir dúvidas e equívocos que diz existentes no Auto de Infração, para que possa fazer uma defesa baseada não em demonstrar quantidade de itens, mas relativa ao mérito.

Na informação fiscal de fls.113/114, premilinarmente o autuante argui a inépcia da petição de defesa, por entender encontrar-se desprovida dos requisitos mínimos exigidos no art. 8, inc.IV e art. 10, inc. IV do RPAF.

No mérito, diz que o Impugnante reconhece as infrações 02 e 03, desde quando não faz qualquer questionamento sobre elas na defesa. Quanto à infração 01, argumenta que constatou vários erros no levantamento quantitativo de estoque alegando que houve diferenças nas entradas nele, mas não apresentou qualquer documento ou demonstrativo a título de prova

Aduz que o único item que o suplicante encontrou diferença e produto “Cozinha Palmeira Ráfia 4004”, onde alega que o estoque

39, mas diz que é o Impugnante que se equivoca, pois no inventário consta 18 + 21, que é igual a 39 unidades, como considerou, de acordo com o documento de fl. 86 do PAF.

Expressa que não há motivo para revisão, desde quando o suplicante não apresenta qualquer levantamento ou demonstrativo que ponha em dúvida o seu trabalho, bem como especificar quais as entradas que considerou em divergência, com as respectivas notas fiscais de compras. Além do mais, diz que entregou ao autuado cópia dos levantamentos efetuados, a fim de que pudesse verificar minuciosamente todo o trabalho, conforme documento de fl. 6.

Pelo que expôs, entende que a defesa encontra-se sem fundamentação legal e é meramente protelatória, pelo que pugna pela manutenção integral do Auto de Infração.

## VOTO

Trata o Auto de Infração do cometimento das seguintes irregularidades: 1) Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício de 2005; 2) Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação; 3) Multa por falta de escrituração de livro Caixa, sendo Microempresa e Empresa de Pequeno Porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00.

Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário.

De plano, vejo que o Impugnante se ateve a protestar apenas em relação à infração 1, pelo que, com base no disposto no art. 140 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF, considero subsistentes e verídicas as acusações veiculadas nas infrações 2 e 3, tendo em vista que do conjunto dos autos não extraio entendimento contrário.

Entretanto, neste voto, levanto uma questão de conhecimento oficioso, vinculada à penalidade aplicada na infração 2, atinente à exigência da antecipação parcial. A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descortinando a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1<sup>a</sup> instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminent julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parc

trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos

praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

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% (cinquenta 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:*

*1 - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a 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 simbiose do 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 contribuinte, 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 a 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 do referido comando normativo não alcançar expressamente a 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, inc. 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. 42, 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 inquia de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infraitem 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia es

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 lide, re-enquadrandoo as infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF/99, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte 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 proferida por uma das suas Câmaras, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que 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 à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se 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 das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capituloção legal dos fatos infracionais, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

No tocante à infraqção 01, que trata de falta de recolhimento de imposto relativo a omissão de saída de mercadoria tributável apurada por levantamento quantitativo de estoque, vejo que no exercício do seu direito de defesa, o autuado pediu revisão fiscal e apenas descreveu que comparando os dados do procedimento fiscal elaborado pelo autuante com os documentos fiscais fontes que estão em seu poder, constatou algumas diferenças no quantitativo de entradas (compras) de mercadorias em algumas mercadorias arroladas na auditoria.

De inicio, indefiro o pedido de revisão fiscal com respaldo do art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF, pois além considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, a vejo destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Considerando que conforme documento de fl. 06 dos autos, o contribuinte recebeu cópias dos papéis de trabalho que fundamentam o Auto de Infraqção, tendo por isso, as condições necessárias para estabelecer o contraditório na forma disposta no art. 123 do RPAF que assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, e que ele não carreou aos autos as provas necessárias e indispensáveis para sustentar as incoerências que apenas relata, sendo ele detentor dos documentos fontes dos valores apurados como devidos, o vejo incorso na situação prevista pelo art. 140 do regulamento já citado, pois que entendo seu comportamento como mera recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, atitude que importa presunção de veracidade da acusação fiscal tratada na infraqção 01.

Desse modo, estando caracterizadas as infraqções, voto pela PROCE<sup>DN</sup>E<sup>NCIA</sup> do Auto de Infraqção corrigindo-se a penalidade por descumprimento da obrigação principal, na forma acima exposta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206898.0210/10-0, lavrado contra **GRACIANE SOUZA DOS SANTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$48.360,62**, acrescido das multas de 70% sobre R\$45.329,63 e 60% sobre R\$3.030,99, previstas no artigo 42, incisos III, e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XV, “i”, da Lei 7.014/96, alterada pela Lei 8.534/02, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR