

**A. I. N°** - 110085.1201/09-3  
**AUTUADO** - BLUE TINTAS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ ARNALDO BRITO MOITINHO  
**ORIGEM** - INFAZ/VAREJO  
**INTERNET** - 09.11.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF N° 0308-02/10

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO CORRESPONDENTE. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração procedente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fiscal autuante revisou o levantamento e comprovou a inexistência da infração. Infração improcedente. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Faltam elemento capaz de configurar a base de cálculo correta da infração. Restou comprovado que há dúvida do fiscal autuante quanto aos valores que porventura seriam devidos. Embora, em princípio, esse vício pudesse ser saneado, na informação fiscal ficou demonstrado a impossibilidade prática de remediar o procedimento. Infração nula. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, no mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Infração subsistente. Reenquadramento da penalidade proposta pelo autuante, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, para os fatos geradores ocorridos até 28/11/2007, antes da edição da Lei nº 10.846/07. Rejeitada a preliminar de nulidade e o pedido de perícia/diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 24/12/2009, para constituir o crédito tributário relativo ao ICMS no valor histórico de R\$33.844,27, em razão de:

1 - Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva es

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa fixa no valor de R\$ 100,00. Exercício de dezembro de 2005 e dezembro de 2006.

2 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS no valor de R\$ 10.657,79. Multa de 70%. Exercício de 2006.

3 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. ICMS no valor de R\$ 12.846,26. Multa de 60%. Exercícios de 2005 e 2006.

4 - Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no valor de R\$ 10.240,22. Multa de 50%.

O autuado, folhas 94/105, impugna o lançamento tributário, inicialmente, ressalta que comercializa com materiais de pintura.

Tece comentário sobre o princípio da verdade material e requer a realização de diligência fiscal.

Alega que nenhuma das tabelas apresentadas pela fiscalização faz menção às infrações às quais se refere, assim como, apresenta dados contraditórios com o Auto de Infração, e até mesmo incompletos, não havendo a possibilidade de se extrair a forma com a qual o mesmo alcançou tais valores, arguindo nulidade do lançamento.

Em relação a infração 01, aduz que todas as saídas de mercadorias da autuada são acompanhadas de cupom ou nota fiscal, inexistindo a situação descrita pela fiscalização. Ressalta que o cometimento da suposta conduta tida como infratora à legislação não visa de qualquer forma à subtração do recolhimento do imposto competente, vez que, as saídas são isentas e/ou não tributáveis, não havendo, assim, qualquer prejuízo ao erário, cumpre trazer, o quanto disposto no §6º do art. 915, do RICMS, requerendo o cancelamento da multa aplicada.

Quanto a infração 02, aduz que o auditor não considera o estoque inicial bem como o estoque final, ou seja, todas as mercadorias que entraram naquele exercício saíram no mesmo exercício e algumas, até em quantidade maior do que existia (já que o estoque inicial apurado foi zero). Assim, todas as saídas que não correspondiam a entradas ocorridas no exercício foram consideradas omissões de entrada. Não obstante, por ter considerado o estoque final, sempre igual a zero, as mercadorias que entraram no estoque, e não saíram, foram consideradas como omissão de saídas.

Frisa que, visando buscar a verdade material no caso em tela, anexa cópias dos livros fiscais da empresa referentes aos exemplos citados na defesa, informando que, caso entenda esta Junta a necessidade de apresentação das Notas Fiscais que comprovem a movimentação escriturada, bem como os livros na sua integralidade, seja a mesma intimada a apresentá-las.

Relativamente a infração 03, frisar que, mais uma vez, há uma grave erro na fiscalização realizada, pois alguns dos clientes da impugnante ao receberem o cupom fiscal, informam a necessidade da Nota Fiscal propriamente dita, pelo que é emitida a NF com o CFOP 5929, relacionando nestas o número do cupom fiscal. Porém, tais operações foram consideradas pelo Auditor Fiscal como tributadas, e, obviamente, gerando distorções entre o estoque as entradas e as saídas. Para tornar mais claro o quanto asseverado, apontou algu

Assevera que todas as diferenças encontradas pelo Auditor, referem-se a operações nas quais não há a incidência do ICMS, ou seja, operações com CFOP 5929, revelando, sobremaneira a insubsistência da infração aqui combatida.

No tocante a infração 04, assevera que não houve, em momento algum, pagamento a menos.

Aduz que da análise das NF do mês de maio, observou que, para a realização do cálculo, o agente fiscal não utilizou o valor contábil, mas o valor total da nota, incluindo o valor do IPI. Cita com exemplo, a NF 145060 tem como base de cálculo apresentada pelo Agente Fiscal R\$ 14.061,32, e ICMS a pagar, R\$ 627,06. Entrementes, dentre os itens que constam na NF, a antecipação se refere apenas a uma base de cálculo de R\$ 3.979,40 e ICMS a pagar R\$ 278,56.

Em relação ao mês de setembro, o Agente Autuador utilizou-se de Notas Fiscais de 2005 e 2006 e utilizou-se do pagamento apenas de 2006, o que terminou por elevar o valor por ele encontrado. Apenas as NF 197800, 58014, 25469, 73535 e 151757 são referentes ao exercício de 2006, sendo, o pagamento realizado suficiente para o referido débito.

Requer a realização de perícia/diligência a fim de demonstrar a veracidade dos fatos alegados pela defesa.

Ao final, requer a nulidade da autuação por violação aos princípios do devido processo legal, da busca da verdade material, ou a improcedência do Auto de Infração e protesta por todos os meios de prova.

O fiscal autuante, fls. 142/143, ao prestar a informação fiscal, em relação a infração 01, frisa que a empresa não demonstrou a inexistência das omissões. A empresa apenas disse que não houve omissões, mas faltou provar tal fato.

Prosseguindo, o autuante acrescenta que:

*Como eu retirei uma das infrações, retiro também uma parte ou seja metade dessa infração, porque uma coisa elimina a outra. Se ela (a empresa) demonstrar com documentos fiscais que não houve realmente as omissões eu retirarei a outra parte da infração e o outro valor.. Enfim, fica reduzida para R\$50,00 somente essa infração, pelo menos por enquanto.*

Quanto a infração 02, acata os argumentos defensivo e concorda na redução total dessa infração, salientando que o trabalho fiscal foi efetuado com base nos arquivos magnéticos apresentados pela empresa. Ao observar o demonstrativo que deu origem à presente infração, verificou que tanto o estoque inicial como o estoque final das tintas Suvnil, estão zerados, todos eles. Foi isso que gerou as omissões e as respectivas infrações.

Em relação a infração 03, assevera o preposto fiscal que:

*Em alguns itens a empresa está certa. Houve realmente erros no programa Safa e esses erros tiveram influência no resultado apurado. Sugiro uma redução de 1/3 do valor da multa para atenuar esse prejuízo, caso contrário, volto à empresa para verificarmos item por item se assim o preferir.*

Relativamente a infração 04, ressalta que a empresa inicialmente alega que o IPI não faz parte do valor tributável para fins de antecipação parcial, nas compras de mercadorias de outras unidades da federação. Discorda totalmente desse entendimento. Todos os valores inclusos na nota fiscal, fazem parte do valor tributável, tais como, valor dos produtos, do seguro, do IPI e demais despesas lançadas na nota fiscal, fazem parte integral da base de cálculo da antecipação parcial. Por esses motivos, mantém todos os valores levantados, conforme Planilhas Anexo I, de folhas n°s 23 a 25, com apuração final à folha 25.

Ao finalizar, diz que a empresa alega que a fiscalização não apresentou os relatórios de omissões e demais cálculos impressos. Acontece que forneceu à empresa uma cópia com CD gravado, além de ter fornecido uma cópia das omissões impressa, além de acossar a empresa com tudo gravado em meio magnético.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, em 24/08/2010, tendo esta 2ª. JfF decidido que o mesmo encontrava-se em condição de ser pautado para julgamento.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multa

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, pois entendo que não houve cerceamento do direito de defesa e nem ofensa o princípio da verdade material, uma vez que os demonstrativos das infrações foram acostados aos autos em CD, fl. 22, e entregues ao sujeito passivo mediante recibo firmado à folha 22-A, o que lhe possibilitou o exercício pleno de seu direito de defesa.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência/perícia, visto que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não ser necessária outra prova a ser produzida.

No mérito, na infração 01 é imputado ter omitido saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2005 e 2006.

Em sua defesa o autuado não nega a infração, apenas alega que se trata de mercadorias isentas/não tributadas, entendendo não ser devida a multa aplicada.

A alegação defensiva não é capaz de elidir a autuação, uma que a multa aplica é específica para o caso em tela, conforme previsto na Portaria nº 445/98 combinado com o art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, pois restou comprovada a omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Logo, a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2006.

Em sua defesa o sujeito passivo comprovou que o autuante não considerou os estoques iniciais e finais no levantamento quantitativo, fato que foi acatado pelo preposto fiscal autuante o qual reconheceu a improcedência da infração.

Ante ao acima exposto, acatado a revisão fiscal uma vez que restou comprovado que o fiscal autuante não considerou os estoques iniciais e finais das mercadorias objeto da autuação.

Assim, a infração é improcedente.

Na infração 03 é imputado a falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios fechados de 2005 e 2006.

Em sua defesa o contribuinte frisa que, mais uma vez, houve uma grave erro na fiscalização, pois alguns dos clientes da impugnante ao receberem o cupom fiscal informam a necessidade da Nota Fiscal, sendo emitida a NF com o CFOP 5929, relacionando nes

Porém, tais operações foram consideradas pelo Auditor Fiscal co

gerando distorções entre o estoque, as entradas e as saídas. Para tornar mais claro o quanto asseverado, apontou alguns exemplos.

Na informação fiscal, o autuante afirma que:

*Em alguns itens a empresa está certa. Houve realmente erros no programa Safa e esses erros tiveram influência no resultado apurado. Sugiro uma redução de 1/3 do valor da multa para atenuar esse prejuízo, caso contrário, volto à empresa para verificarmos item por item se assim o preferir.*

Entendo que a informação fiscal deixa clara a total falta de certeza e liquidez do lançamento, pois faltam elementos capazes de configurar a base de cálculo correta da infração. Restou comprovado que há dúvida do fiscal autuante quanto aos valores que porventura seriam devidos. Embora, em princípio, esse vício pudesse ser saneado, na informação fiscal ficou demonstrada a impossibilidade prática de remediar o procedimento, dada a natureza do vício assinalado.

Logo, a infração 03 é nula.

Na infração 04 é imputado ao autuado ter recolhido a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização.

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou que a diferença apurada pela fiscalização decorre do fato do autuante ter incluído na base de cálculo o valor do IPI, o qual entende a defesa que não deve ser incluído.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que a base de cálculo da Antecipação Parcial é composta de todos os itens que compõem o custo da mercadoria, o que representa o campo da nota fiscal denominado “Valor Total da Nota”, incluindo o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), quando houver na operação e o valor do frete (se estiver na nota fiscal), bem como demais despesas acessórias que agreguem o valor do produto, a exemplo de seguro da mercadoria. Ressalto que essa orientação se encontra no próprio site da SEFAZ/BA.

Em relação a alegação defensiva de que a fiscalização deveria ter considerado os DAE's relativos aos exercícios de 2005 e 2006, o mesmo não pode ser acolhido, uma vez que o levantamento fiscal é relativo as notas fiscais que entraram no estabelecimento autuado no período de janeiro a dezembro de 2006, conforme demonstrativos às folhas 23 a 25 dos autos. Assim, somente poderia ser considerados os DAE's relativo ao período objeto da autuação, que no caso em lide é 2006, estando correto o procedimento fiscal.

Quanto à multa aplicada, entendo que não se pode confundir a “antecipação parcial”, que nada mais é que um adiantamento ao Estado, com a “substituição tributária”, na modalidade da “antecipação”, que é um instituto com conceito, forma e objetivos diversos. A multa decorrente da “falta de antecipação”, ou seja, da infração correspondente à “substituição tributária”, para empresa enquadrada no regime normal de tributação é de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Em relação a penalidade aplicada no Auto de Infração em lide, considerando 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, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do ICMS, nos casos de antecipação tributária.

O Conselho de Fazenda, o qual já firmou entendimento contrário ao conteúdo da mesma, conforme diversos Acórdãos da 1ª e da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, apenas a título de exemplo, cito os acórdãos nºs CJF Nºs. CJF Nº 0222-12/09, CJF Nº 0232-12/09, CJF Nº 0252-12/09, CJF Nº 0255-12/09, CJF Nº 0269-12/09, CJF Nº 0270-12/09, CJF Nº 0274-12/09, CJF Nº 0279-12/09 e CJF Nº 0301-12/09.

Acompanho a tese defendida nas decisões majoritárias acima citadas em pareceres dos ilustres representantes da PGE/PROFIS. De fato, no s



antecipação parcial e a antecipação são institutos diversos. Na primeira, ocorre apenas a antecipação de parte do ICMS, não havendo encerramento da fase de tributação e não se aplica as mercadorias enquadradas na Substituição Tributária. Enquanto que na segunda, uma vez realizada antecipação do ICMS, o que somente ocorre sobre as operações com mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, a fase de tributação é encerrada.

Nos diversos acórdãos acima apontados, tem sido citado o posicionamento da PGE/PROFIS pela impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, do mesmo artigo, para as infrações relativas a antecipação parcial, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo-se o mesmo ao instituto da substituição tributária. Entretanto, como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos, a previsão punitiva tributária, consignada no art. 42, inc. II, alínea “f”, esse fato possibilita aplicar multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que o referido dispositivo prevê 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.

É importante ressaltar que, conforme previsão expressa do art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional – CTN nos artigos 142 e 149, ao tratar do lançamento tributário, estabelece que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento legal do fato tributável.

Nessa direção, no caso em lide, houve equívoco no enquadramento da multa, no art. 42, inc. II, “d”, 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.

Seguindo essa linha de raciocínio, a multa aplicada pelo autuante, prevista no art. 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, foi equivocada, haja vista que a referida penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei, porém esse fato não implicou em modificação no núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Por tudo acima exposto, retifico o dispositivo da multa indicada para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores ocorridos até 28/11/2007.

Logo, a infração 04 restou caracterizada.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110085.1201/09-3**, lavrado contra **BLUE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.204,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$100,00**, prevista no inciso XXII do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do C

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR