

A. I. Nº - 110120.0902/09-1
AUTUADO - TECNO IMPORT COMÉRCIO, REPRESENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - VERA MARIA PIRES PURIFICAÇÃO
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 12.05.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0110-04/11

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. VALORES ESCRITURADOS NOS LIVROS FISCAIS. A exigência de que cuida a infração diz respeito à falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios pelo contribuinte. Na apuração do ICMS devido a autuante nada inovou, haja vista que apenas verificou os lançamentos realizados pelo contribuinte. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento da antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado. Infração não elidida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração reconhecida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23/09/09, para exigir o valor histórico de R\$ 429.384,48, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01: Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$418.402,74, no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Período: maio e novembro de 2005, fevereiro, julho a setembro e novembro de 2006, janeiro de 2007 e março de 2008. Multa de 50%;

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 5.338,68, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. Período: março, abril e julho de 2007. Multa de 60%;

Infração 03: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$5.643,06.

Consta na descrição dos fatos, que a fiscalização foi efetuada para informar ao processo 039994/2009-2, proveniente da denúncia 16.843/08.

Cientificado do lançamento o contribuinte ingressou com defesa acostada às fl. 56 do PAF, onde faz demonstrativo do ICMS do período fiscalizado, constando um crédito fiscal de R\$ 513.107,68 e um débito de R\$ 385.681,88. Anexa cópia dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas de

Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS e salienta que existe discordância de dados entre os demonstrativos apresentados pela autuante e os seus registros contábeis.

A Informação Fiscal foi prestada à fl. 92. A autuante diz que as notas fiscais que originaram os créditos fiscais (fls. 57 a 61) foram emitidas pela empresa Divercity Importes e Exporters Ltda, Inscrição Estadual 438258855, sem movimento comercial desde 2004, tendo apresentado DMA sem movimento até o mês de março de 2004 e não mais apresentou DMA (fls. 92 a 110), não apresentou qualquer arrecadação de ICMS e desde o mês de novembro de 2004, tem situação de inapto na SEFAZ (fls. 111 a 114). Observa, também, que as notas fiscais dessa empresa anexadas ao processo (fls. 57 a 61) têm prazo de validade de uso até 16/06/2004 e elas foram emitidas em 14/06/2004 e 15/06/2004.

Aduz que o contribuinte anexou cópias dos supostos livros fiscais “corretos” referentes aos exercícios 2004 a 2007 (fls. 62 a 85), os nomeados livro de Apuração de ICMS nº 01/substituto (fl. 86), Registro de Saídas nº 01/substituto (fl. 87), Registro de Entradas nº 01/substituto (fl. 88), com o intuito de desclassificar os lançamentos efetuados nos livros anexados pela fiscalização (fls. 29 a 43). Ressalta que nestes constam como os livros nº 01 (fls. 29 e 35) e que os lançamentos começam no exercício de 2005 e os “créditos” apresentados pelo contribuinte são do exercício de 2004, sendo que o DMA da empresa autuada no mês de junho de 2004 não apresenta movimento comercial, situação que se repete em todo o exercício de 2004, sendo que o DMA da autuada no mês de junho de 2004 não apresenta movimento comercial, situação que se repete em todo o exercício de 2004 (fls. 115 a 123).

Conclui opinando pela manutenção da autuação.

Às fls. 131 a 141, através de procurador constituído, o sujeito passivo volta a se manifestar alegando que possui inúmeros fornecedores e os créditos fiscais são oriundos de relação comercial corriqueira do contribuinte. Em verdade, alega, celebrou contrato de compra e venda com a importadora, ingressando a mercadoria devidamente registrada na escrituração contábil, pelo que teria gerado crédito de ICMS, que compensado com o débito pelas saídas, gerou crédito de R\$127.425,80, valor atualizado até dezembro de 2009. Este fato foi obliterado pela autuante que considerou apenas os débitos, sob o azo de que teria ocorrido fraude contra a Fazenda Pública. Esclarece: a) adquiriu mercadorias. Não se trata de fraude, pois que nada justificaria que adquirisse de outros fornecedores o mesmo produto, com preços semelhantes, pois, caso houvesse intenção de fraudar, manteria as compras com a empresa considerada inidônea, fato que não ocorreu, o que demonstra sua boa fé; b) em consulta realizada no SERASA, constatou nada constar em desfavor da empresa considerada inidônea; c) consultou o CNPJ, sendo que se encontrava ATIVA o seu fornecedor; d) o fato que comprova a licitude do negócio jurídico com a empresa considerada inidônea foi a forma de pagamento e o efetivo desembolso do numerário.

Aduz: “I – O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprovado o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador seria atribuir-lhe responsabilidade sem previsão legal, com ofensa ao art. 128 do CTN; II – Não é lícito exigir-lhe que recolha novamente o tributo, que pagou ao adquirir mercadoria, o que ofenderia ao princípio da não-cumulatividade.

Diz que não se pode responsabilizar a autuada, pela omissão do fornecedor, sob pena de perecimento do direito pela inversão do ônus, além do que as notas fiscais foram contabilizadas em sua escrituração fiscal.

Com relação à escrituração fiscal, reproduz o art. 226 do Código Civil e diz não ser dado à autoridade fazendária desconsiderar os lançamentos ali realizados.

Argui a nulidade da intimação pedindo o arquivamento dos autos dizendo que as notificações e intimação sobre autos de infração serão feitas mediante entrega de cópia ao autuado, na pessoa de seu legal representante, ou preposto com poderes especiais para esse fim “contra recibo

datado e assinado no original”. A intimação por carta, como feita no caso, somente pode ser feita quando a parte se recusar a recebê-la.

Prequestiona e pede a nulidade da autuação pelo fato do auto ter sido lavrado fora do estabelecimento do autuado entendendo violado o princípio do contraditório. Transcreve doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes a respeito.

Entende que a autuação é nula vez que também fere o princípio do contraditório, pois, antes de autuar, a agente do fisco, não intimou o contribuinte para prestar os esclarecimentos necessários acerca da “suposta” irregularidade.

Quanto à declaração de inidoneidade do fornecedor e fato impeditivo do crédito escriturado, diz que na relação comercial existem documentos que não dizem respeito ao negócio jurídico entre as partes, não podendo ser exigidos entre eles, prerrogativa do fisco. Alega que importante no caso é verificar a existência ou não do negócio jurídico para se verificar se existe ou não o direito ao gozo dos créditos de ICMS.

Argumenta que ao adquirir mercadorias o contribuinte deve adotar algumas cautelas, inclusive formando um “cadastro” dos seus fornecedores, o que no caso concreto ocorreu. Dessa forma, ao adquirir a mercadoria (madeira), nasceu o direito de escriturar seu crédito, independente da situação empresarial e fiscal em que se encontra o fornecedor dos bens. Nesse sentido, transcreve ementas de tribunais.

Interpreta que a responsabilidade do comprador pelo tributo que o fornecedor não pagou só pode ocorrer se ficar demonstrada a existência de conluio ou má fé, o que argui não ficou provado no caso, cujo ônus probatório diz ser do fisco, que se baseou em mera “suposição” da agente fiscal. Aduz que suposição ou indício não é prova, transcrevendo jurisprudência, inclusive administrativa a respeito, pelo que entende ser nulo o ato de lançamento tributário.

Com relação à multa, diz ser ela confiscatória e proibida constitucionalmente (art. 150, V, CF/88). Transcreve decisões do STF a respeito.

Concluindo, pede: (i) o acolhimento das questões prejudiciais para a declaração de nulidade da autuação; (ii) decisão de improcedência quanto ao mérito da autuação, determinando o cancelamento do Auto de Infração e imposição de multa, e consequente arquivamento do PAF, ou, ainda; (iii) caso o entendimento seja diverso, requer o reconhecimento do caráter de confiscabilidade da multa aplicada, vez que superior a 200% do valor nominado como imposto, para, assim reconhecendo, declarar nula a sua aplicação, isentando o contribuinte; (iv) requer a concessão de prazo para juntada de documentos novos pela impossibilidade de fazê-lo neste ato.

À fl. 240 a autuante volta a informar. Rebate a manifestação do contribuinte dizendo que ela gira apenas em torno de uma infração – utilização de crédito fiscal de notas fiscais – que não foi a cometida. Lista as infrações cometidas: 1. Falta de registro das notas fiscais de entrada no livro fiscal próprio; 2. ICMS lançado e não recolhido; 3. Falta de recolhimento da antecipação parcial.

Repisa que na primeira defesa foram anexadas cópias de livros fiscais que a empresa diz “corretos” (fls. 62 a 85) com o intuito de desclassificar os lançamentos efetuados nos livros entregues à fiscalização e que estão nas fls. 29 a 43.

No livro de entrada e de apuração ditos “corretos” foi lançado um crédito no valor de R\$513.107,68 em julho de 2004, decorrente de notas fiscais emitidas pela empresa Divercity Imports e Exporters Ltda, IE 43825855, sem movimento comercial desde março de 2004 (fls. 92 a 110) e que não mais apresentou DMA e que desde novembro de 2004 está INAPTA no cadastro de contribuintes da SEFAZ.

Aduz que nos livros entregues à fiscalização não consta lançamento de compras no exercício de 2004, pois o primeiro lançamento no livro de entradas foi efetuado em janeiro de 2005.

Quanto ao auto de infração ter sido entregue pelo correio deve-se ao fato do contribuinte não mais ocupar o endereço constante do seu cadastro na SEFAZ, razão pela qual fez a FLC de fl. 44.

Conclui pedindo a manutenção do auto de infração.

VOTO

Antes de adentrar ao mérito do lançamento devo analisar as questões prejudiciais suscitadas.

O primeiro pedido de nulidade se refere à intimação para ciência do lançamento feita por carta, que, entende o Impugnante, deve ser feita mediante entrega de cópia ao autuado, na pessoa de seu legal representante, ou preposto com poderes especiais para esse fim “contra recibo datado e assinado no original”.

O artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF prevê que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, **via postal** ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, razão pela qual rejeito a relativa preliminar suscitada.

O segundo pedido de nulidade se refere à lavratura do auto de infração fora do estabelecimento. Do mesmo modo, rejeito esta preliminar, pois o § 1º do art. 39 do RPAF dispõe que o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração. Portanto, não necessariamente deve ser lavrado no estabelecimento do contribuinte como entende o Impugnante, pelo que também não acolho o pedido.

Também o Impugnante argui a nulidade do lançamento de ofício por ausência de pedido de esclarecimentos das irregularidades antes da lavratura do Auto de Infração.

Ora, considerando que o processo fiscal só se inicia a partir da Defesa do sujeito passivo, antes dessa só há um mero procedimento administrativo regido pelo *princípio da inquisitorialidade*, no sentido de ser conduzido unilateralmente pela Administração, desenvolvido sem a necessária participação do contribuinte. Decorre do fato de os procedimentos fiscais operacionalizarem atividade administrativa típica.

Cabe lembrar que é precisamente na inquisitorialidade que os procedimentos administrativos, como o procedimento de fiscalização - que pode culminar em Auto de Infração apontando a prática de ilícito fiscal -, se diferenciam dos processos, seja o de autocontrole dos atos administrativos, seja o processo judicial, nos quais, aí sim, há de ser oportunizada a participação dos sujeitos envolvidos na decisão final, a qual, dado o seu conteúdo judicante, e em face do conflito de interesses que lhe é subjacente, submete-se ao princípio do devido processo legal e a todos os seus desdobramentos processuais, a exemplo da ampla defesa e do contraditório.

O procedimento administrativo de lançamento, portanto, é todo dominado pelo *princípio inquisitório*, no que concerne à investigação, e por um *princípio de verdade material*, no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação de provas e o dever de investigação do Fisco, não precisando, necessariamente, da participação do sujeito ativo. Ao contrário, há situações que, mais que dispensável, chega a ser indevida uma eventual participação do contribuinte fiscalizado para um bom termo do procedimento fiscal. Assim, neste aspecto também não tem pertinência nem amparo legal o pedido de nulidade suscitado, razões pelas quais também rejeito essa preliminar de nulidade.

Superadas as questões prejudiciais, passo a analisar o mérito do lançamento tributário oficioso.

De pronto, devo patentear que o Auto de Infração se constitui de três infrações e que o sujeito passivo se manifestou defensivamente apenas quanto a um direito legal de uso de um crédito fiscal no valor de R\$513.107,68, destacado em notas fiscais emitidas por um único fornecedor (NFs 0102, 0103, 0104, 0105 e 0106, cujas cópias juntou à defesa às fls. 57 a 61), que por estarem registradas em uma sua escrita fiscal diferente da que apresentou à fiscalização no curso da ação fiscal, haveria repercussão nas infrações 01 e 03, elidindo-as. Por conta disso, para a infração 02 (Falta de recolhimento de ICMS antecipação tributária parcial), aplicam-se as disposições contidas nos arts. 140 e 142 do RPAF, pelo que esta infração resta caracterizada e subsistente no valor original.

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Entretanto, neste voto levanto uma questão de conhecimento oficioso vinculada à penalidade sugerida para ser aplicada na infração 02, atinente à exigência da antecipação parcial. Neste caso, a autuante propôs a multa de 60%, do art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96. Este dispositivo legal teve alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentando-se a expressão “inclusive antecipação parcial”.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras 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 1ª instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que a multa da alínea “d” do dispositivo citado 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 parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é 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.

Também foi ressaltada pela PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para casos como esse aqui analisado, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07 (28/11/2007), o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária.

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 poder 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 equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f” para os fatos imponíveis antes da

vigência do art. 42, II, “d”, dada pela nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07. 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 lide, re-enquadrando a multa pela infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

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-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 da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, que possui o mesmo percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Seguindo à análise dos autos, de pronto, também observo que o Impugnante, inadvertidamente, faz algumas ponderações que não se traduzem em verdade nos autos, senão vejamos.

Primeiro, escreve: “insta esclarecer que trata-se de relação comercial corriqueira da Impugnante, efetuada diretamente com um de seus inúmeros fornecedores – em decorrência do ramo explorado e suas peculiaridades, são inúmeros os fornecedores da Autuada”.

Ora, esta forte afirmativa não se confirma nos autos, uma vez que os livros e documentos fiscais de todo o período fiscalizado não denotam a densidade de fornecedores indicada. Na verdade os autos registram que o autuado teve apenas quatro fornecedores: Protefil, empresa com endereço nesta capital, emitente das notas fiscais 093.356, 093.357, 093.358, 093.359 (fls. 14 a 17) que somam R\$ 3.495,40 e reúnem um ICMS destacado no valor de R\$ 509,49; De Meo, empresa situada em São Paulo, emitente da nota fiscal 169.453 (fl. 20) no valor de R\$ 35.830,00, com ICMS destacado de R\$ 3.508,10; Casa Florêncio, situada em São Paulo, emitente da nota fiscal 006377 no valor de R\$ 2.410,00 (fl. 21), com ICMS destacado de R\$ 123,72; Jobe Luv, situado em São Paulo, emitente da nota fiscal 015756 no valor de R\$ 14.697,00 (fl. 22), com ICMS destacado de R\$ 1.028,79 e, por último, como fornecedor majoritário por representar cerca de 98,2% das aquisições do autuado, a empresa Divercity Importrs & Exportrs Ltda, com endereço na Rua Clóvis Spínola, 40, Lj. K Bl. B – Orixás Center, emitente das notas fiscais 0102, 0103, 0104, 0105 e 0106, que possuem data limite para emissão em 16/06/2004 e foram emitidas em 14 e 15/06/2004. Essas notas somam o valor de R\$ 3.018.220,50 e destacam o ICMS de R\$ 513.107,68 que o Impugnante defende o legal direito de uso. Neste aspecto, observo: a) que todas estas notas fiscais não constam registradas nos livros fiscais que o próprio contribuinte apresentou à fiscalização por ocasião da ação fiscal; b) que a DMA que o autuado apresentou ao fisco relativa ao mês em que diz ter adquirido as mercadorias da empresa DIVERCITY IMPORT. E EXPORT. LTDA (junho de 2004), não registra movimento comercial (fls. 119 a 125).

Para este particular, também chamo atenção que o art. 202 do RICMS-BA dispõe: “...os documentos fiscais não poderão conter emenda ou rasura..., devendo os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias”.

Isto posto, atento que o crédito tributário que alega direito ter o Impugnante deriva de apenas um dos seus poucos fornecedores, que embora existindo fortes indicativos de outras irregularidades como bem apontadas pela autuante, a eventual inidoneidade desse seu fornecedor não constitui o núcleo da autuação, como alega o Impugnante.

Outra incongruência que reparo na peça defensiva de fls. 131 a 141 - mais especificamente à fl. 136 -, é que o Impugnante expressa que “ao adquirir a mercadoria (**madeiras**) do seu fornecedor, nasceu à Impugnante o direito de escriturar seu crédito...”, pois tal mercadoria não se vê nas notas fiscais citadas, o que denota que o Impugnante não trata dos documentos fiscais que tenciona realizar o crédito que discute, ou que, ao contrário do que defende, reforça a visão de uma ilicitude por inidoneidade documental cuja suspeição é o próprio Impugnante que traz a baila, já que, as infrações não se relacionam diretamente com tal hipótese.

A propósito, analisando esses documentos me chama atenção o seguinte: a) NF 0102 (fl. 57): está rasurada na quantidade do item Reator Aço PL 70 WV Sódio e registra um valor total errado em R\$ 40.004,00 a mais, já que a soma correta dos itens é R\$312.226,00; b) NF 0103 (fl. 58): não contém o valor unitário do item Lâmpada Mixta 160 W X 220 V e contém rasura no seu total; c) NF 0104 (fl. 59): não contém o valor unitário do item Parafusos 12” 10” 8” e registra um valor total errado vez que é menor em R\$ 250,00; d) NF 0105 (fl. 60): registra um valor total errado a mais em R\$ 12.893,00; e) NF 0106 (fl. 61): registra um valor total errado a menos em R\$ 10,00; f) indicam que mercadorias estranhas à atividade comercial do autuado (7853 lâmpadas, 3340 reatores, 386 capacetes, 800 luminárias, 1750 parafusos, 13000 metros de fios, 3815 bocais, 300 disjuntores, 300 rolos de fita isolante, 300 balacras, 50000 boinas, 200 botas, 130 blusões, 314 calças, 200 capacetes, 20000 cintos de guarn., 300 pares de luvas, 300 metros de mangueiras), saíram de uma loja situada no Orixás Center para o autuado que tem como principal atividade econômica o comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo; g) a nota fiscal 0106 no valor de R\$ 1.187.175,00, registra aquisição de calças de preço unitário de R\$ 987,50 e R\$ 992,50.

Com relação ao direito e uso de crédito fiscal é interessante observar que o RICMS-BA impõe algumas regras: a primeira condição é que as mercadorias recebidas ou serviços tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste corretamente o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação (art. 91). Legalmente são idôneos os documentos: I - que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto; II - imposto anteriormente cobrado a importância calculada mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo; III - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, estiver inscrito na repartição fiscal competente, se encontrar em atividade no local indicado e possibilitar a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais declarados ao fisco (art. 92).

Também, aplicável ao caso presente, a legislação só permite constituir crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização (art. 93)

Neste diapasão, também no tocante ao caso em apreço, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços tomados estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, devendo o crédito ser escriturado pelo valor nominal no livro Registro de Entradas e somente admitido no valor corretamente calculado (§§ 1º, 2º, 5º, 11 do art. 93).

Neste aspecto, a legislação tributária veda, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados quando a operação de aquisição ou a prestação se referir a mercadorias ou serviços **alheios à atividade do estabelecimento**, presumindo-se alheio para tanto, entre outros, os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização (art. 97, IV, “c” c/c §2º).

Outra das situações em que a legislação veda uso de crédito fiscal é quando o crédito tem origem

em documento falso ou inidôneo, nos termos do art. 209 e seu parágrafo único (art. 97, VII), sendo assim considerado o documento fiscal que: I - omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação; II - não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação; III - não guardar os requisitos ou exigências regulamentares, inclusive no caso de utilização depois de vencido o prazo de validade nele indicado; IV - conter declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou conter rasura ou emenda que lhe prejudique a clareza; V - não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos no regulamento; VI - embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude; VII - for emitido por contribuinte: a) fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades; b) no período em que se encontrar com sua inscrição desabilitada no CAD-ICMS;

A despeito dessas observações, e da impugnação que, de fato, gira em torno de uma “suposta” inidoneidade da empresa Divercity Importers & Exporters Ltda, emitente das notas fiscais que o Impugnante reclama ter direito ao crédito fiscal relativo ao ICMS nelas destacado, o Auto de Infração em lide trata das seguintes irregularidades: 1. Falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios; 2. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, e; 3. Entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

A ação fiscal iniciada em 21/07/2009 (fl. 10) teve por base os documentos de fls. 12 a 43, que consistem em livros e documentos fiscais obtidos do contribuinte no curso da fiscalização. A infração 01 decorre da constatação da falta de recolhimento do ICMS apurado com base nos livros Registro de Entrada e Registro de Saídas (fls. 29 a 43), conforme os demonstrativos de fls. 12 e 18 dos autos. Noto que nesses livros fiscais consta registro na Junta Comercial sob o nº 29.201.471.463, datado de 06 de maio de 2005, com indicação de serem os primeiros livros fiscais da empresa autuada, registrando operações a partir de janeiro de 2005. Também observo neles constar assinatura de Técnico em Contabilidade registrado no CRC sob o nº 9618-0/7. Portanto, esses livros fiscais contêm os requisitos necessários e são aptos para produção de efeitos legais, em especial os previstos no art. 226 do Código Civil, qual seja, provar contra a quem pertencem e em seu favor, quando escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco.

Entretanto, por ocasião da Defesa (fls. 56 a 88) e posterior manifestação (fls. 131 a 236), sem qualquer referência aos documentos que fundamentam a infração 01 - que já compunham os autos e de cujos demonstrativos e papéis de trabalho elaborados pela fiscalização cópias lhe foram enviadas conforme intimações de fls. 49, 53 -, demonstrando pleno entendimento da acusação fiscal contida na infração 01, o autuado carrou aos autos cópia de outros livros fiscais de Registro de Entrada, de Saída e Apuração do ICMS, neles constando nº de ordem 01/substituto, contendo os registros das notas fiscais emitidas pela empresa DIVERCITY IMPORTERS & EXPORTERS LTDA em 14 e 15/06/2004, cujas cópias também traz ao processo.

Ora, independentemente de uma consideração sobre a concreção do negócio jurídico e da adequação dos documentos fiscais a eles, ainda que tais documentos retratassem uma verdade material como argumenta com pouca substância o sujeito passivo, seu procedimento retrataria uma reconstituição da sua escrita fiscal feita em desconformidade com a legislação pertinente, senão vejamos.

O art 101 do RICMS reza que a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios: I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado; II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

O § 1º do art. 101 diz que a escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras: I - feito o lançamento, o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento

ocorrer no mesmo exercício financeiro; II - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos: a) que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos"; b) que a utilização do crédito fiscal ocorra concomitantemente com o registro da mercadoria na escrita fiscal, quando a mercadoria, embora não inventariada, encontrar-se fisicamente no estoque.

Ainda sobre escrituração fiscal de crédito fora do prazo o § 2º desse mesmo artigo exige que a causa determinante do lançamento extemporâneo seja anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS.

Tratando-se de reconstituição de escrita fiscal como indica os documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, o § 3º do art. 101 determina - e não orienta - que esta dependerá de prévia autorização da repartição fiscal.

Ora, nada dessas regras foi atendido pelo contribuinte. Portanto, seu procedimento irregular e em desconformidade com a lei não gera os efeitos pretendidos e direitos pleiteados. Não faz prova a seu favor, pois nos autos não há qualquer comprovação de atendimento às específicas determinações legais.

Portanto, considerando que os documentos originais da escrita fiscal contidos nos autos são os que espelham a verdade material da atividade comercial do contribuinte, não tendo o Impugnante objetivamente apontado qualquer equívoco nos demonstrativos e números concernentes à infração 01, e estando o procedimento fiscal em conformidade com a legislação tributária, acolho como correto o valor acusado como devido, pelo que mantenho a infração 01.

Quanto à infração 03, verifico que, de fato, as notas fiscais de fls. 14, 15, 16, 17, 24, 25, 26, não estão registradas no livro Registro de Entrada de fls. 29 a 34 que serviu de base para a autuação, sobre o qual já fiz análise de plena pertinência e legalidade. Tendo em vista tratar-se de mercadorias tributáveis, vê-se descumprida a obrigação acessória prevista no art. 322, incisos e parágrafos do RICMS-BA, cuja penalidade é a proposta pelo autuante. Infração caracterizada.

No que se refere ao suposto efeito de confisco da multa por descumprimento de obrigação acessória, friso não ser da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade (arts. 157 a 159 e 167, I, RPAF/99).

Assim considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110120.0902/09-1**, lavrado contra **TECNO IMPORT COMÉRCIO, REPRESENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para recolher o imposto no valor total de **R\$ 423.741,42**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 418.402,74 e 60% sobre R\$ 5.338,68, previstas no art. 42, inc. I, alínea "a" e II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5.643,06**, prevista no art. 42, inciso IX, da lei citada, e dos acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR