

A. I. N° - 298921.0007/08-7
AUTUADO - DENTAL BAIANA LTDA.
AUTUANTE - ARI SILVA COSTA
ORIGEM - INFAC VAREJO
INTERNET - 31.10.2011

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0268-02/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo de estoque, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, neste caso, a de entradas. Refeitos os cálculos com redução do valor original exigido. Infração parcialmente caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. 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, não enquadradas no regime da substituição tributária. Acusação fiscal não elidida. 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 antes da edição da Lei nº 10.846/07. Infração subsistente. Não acolhida a argüição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$344.056,40, em razão de:

Infração 01 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$238.322,68, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, lastreado nos arquivos magnéticos retificados fornecidos pelo contribuinte após as respectivas intimações, nos exercícios de 2006 e 2007, constatou esta infração, conforme levantamento quantitativo de estoques anexos aos autos.

Infração 02 – Recolheu a menos o ICMS, no valor R\$ 105.733,72, antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Em 2006 e 2007, lançou esta infração, conforme Anexo 02 acostado aos autos.

O autuado em sua defesa, folhas 146 a 151, preliminarmente, pede a nulidade da intimação efetivada em 03/10/08 e a consequente reabertura do prazo de defesa, pois a ação fiscal foi desenvolvida em cerca de 3 meses, por Auditor Fiscal qualificado, especializado e munido de

programas de trabalho desenvolvidos especificamente para o caso, deveria a intimação se fazer acompanhar dos demonstrativos sintéticos e analíticos em meios magnéticos. Isso inclusive colocaria o contribuinte em condições de igualdade entre as partes, erigindo o meio magnético, em contrapartida ao disposto no art. 3º, § 8º, do RPAF, ao condão previsto no art. 46, do mesmo diploma legal. Argumenta que, se o contribuinte é obrigado a fornecer todas as suas petições em meio magnético, a obrigação deve ser estendida ao Autuante, especialmente em relação aos elementos que formam o Auto de Infração. A falta desse meio para conferência dos valores, quantidades e documentos auditados prejudica a defesa, obrigando o contribuinte a conferir, em 30 dias e sem as “facilidades” concedidas ao Agente Fiscal, o trabalho que foi realizado em 90 dias. Por isso, pede a nulidade da intimação, o fornecimento de todos os demonstrativos em meio magnético e a reabertura do prazo de defesa.

Também requer a nulidade da infração 01, alegando que a inconsistência da autuação decorre de fatores que vão desde a incorreta padronização das mercadorias, até a falta de consideração de documentos fiscais regularmente escriturados. Frisa que a defesa se concentrará nas supostas “omissões de entradas”, posto que o lançamento de ofício assim o faz, apesar de indicar que teria existido “omissões de saídas” também. Como a parcela correspondente às “saídas” não está sendo cobrada, nem pode haver mudança do pedido, sob pena de mácula do título executivo por ventura constituído, o já ofendido direito de defesa será exercido de forma específica da melhor forma possível, em relação ao imposto efetivamente cobrado. As alegações abaixo expendidas servem para suportar pleitos de NULIDADE e da IMPROCEDÊNCIA da autuação, ficando expressamente requerido que o Julgador observe e aplique o quanto disposto no art. 155, Parágrafo único, do RPAF.

Aduz que a infração é ineficaz devido a discriminação incorreta de alguns produtos, o que será comprovado durante a instrução do processo. Chama a atenção para o fato de o AI indicar a “ausência de registro de entradas” de centenas ou milhares de unidades de determinados itens, relativamente a produtos tributados, o que traria imenso prejuízo ao contribuinte pela falta de apropriação dos créditos fiscais correspondentes. Assim, de logo pede a dedução dos créditos pelas entradas não contabilizadas, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Assevera que o Auto de Infração se reporta a equipamentos que não podem ser adquiridos ou vendidos sem a correspondente nota fiscal, em razão da garantia de fábrica. Como o trabalho fiscal foi realizado com base nos arquivos magnéticos, é possível que tenha existido algum erro na migração dos dados para o SAFA, ou mesmo nos próprios arquivos. Contudo, não existe evasão do ICMS.

Aponta apenas como AMOSTRAGEM os erros nos levantamentos, onde o autuante deixou de computar em seu levantamento as aquisições da mercadoria por ele padronizada como CONJ. KAVO UNIK (COD. 3283), constante nas notas fiscais registradas no LRE, números 208707 (duas unidades separadas), 206301 (uma unidade) e 208777 (uma unidades), conforme documentação anexa. A inclusão destas notas é suficiente para elidir a suposta “omissão de entradas” desse produto, apontada no AI como sendo de 4 unidades.

Já em relação ao produto LIMALHA EM CAPS GS-80 (COD. 1985), não foram consideradas as aquisições relativas aos documentos fiscais 14708 e 15985, que totalizam 80 unidades, fazendo cair a diferença indicada na autuação de 105 para, até agora, 25 unidades. Em anexo as notas fiscais referidas e os respectivos registros no LRE.

As incorreções não se limitam aos produtos e quantidades ora discriminados. O mesmo fato aconteceu em relação a todas as mercadorias. Como não teve tempo suficiente para conferir manualmente todos os registros, inclusive devido a falta de recebimento dos demonstrativos que compõem o lançamento em meio magnético, a Autuada optou por conferir por amostragem. Não obstante, continuará o trabalho de conferência depois de vencido o seu prazo de 30 dias.

Protesta pela posterior juntada de novos documentos e demonstrativos, sob pena de nulidade de todo o PAF, por cerceamento do direito de defesa e desrespeito à verdade material. Visando a conferência da padronização das mercadorias, quantidades, valores e de documentos regularmente registrados e que não foram inseridos na auditoria, como também, na hipótese de condenação, para apurar os créditos pelas entradas, solicita revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição toda documentação necessária, a qual deverá ser solicitada ao profissional que subscreve a presente defesa, sob pena de se plantar mais um vício no processo.

Quanto à infração 02, afirma que se por um lado, as importâncias nominais não são devidas, o mesmo se pode dizer em relação à multa por infração. De acordo com farta documentação em anexo (cópias de notas fiscais e DAE'S pertinentes às antecipações), referentes aos meses de março, maio, junho e julho de 2007, os valores cobrados já foram pagos, até porque, ainda que de forma ilegal, o autuado encontra-se na condição de “descredenciado” para o pagamento da antecipação nos prazos regulamentares, sendo obrigado a pagar o imposto por operação. Com referência aos meses de setembro e novembro de 2006, assim como em relação a eventual operação de 2007 que tenha fugido ao controle feito no prejudicado período da defesa, pede a posterior juntada de documentos de comprovação de pagamento.

Com relação aos documentos fiscais de nºs 071282, 070581, 071954, 072858, 073030, 073364, 073457, 075046, 075145, 075334, 071505, 066376, 067282, 067192, 067789, 068374, 068030, todos anexos, as operações contaram com ISENÇÃO do ICMS na origem, não se podendo operacionalizar o disposto no art. 352-A, do RICMS, notadamente no que se refere a dedução do valor destacado nas NF'S.

Relativamente a multa aplicada de 60%, sobre a ANTECIPAÇÃO PARCIAL, diz ser indevida sobre os fatos narrados na autuação, pois somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei nº 10.847/07. No particular, 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”, é de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Argumenta que em matéria de pena não existe norma interpretativa, não se pode estender a citada sanção a outros fatos, sem o devido amparo legal. Somente com a edição da Lei nº 10.847/07, quando o legislador vinculou expressamente o fato específico (falta de pagamento da antecipação parcial) à previsão legal, é que se pode impor a multa. Antes disso, por ausência de previsão legal, não se pode cobrar qualquer multa, de caráter principal, sobre as parcelas não recolhidas, assim como os contribuintes que recolheram multas da mesma natureza possuem o direito ao resarcimento, sob pena de enriquecimento sem causa.

Ressalta que essa foi a conclusão tirada pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS, como se pode auferir no julgamento conforme ementa da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/08, o qual transcreveu.

Ao finalizar, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de novos documentos e a revisão acima justificada, requer a nulidade da intimação e, após a devolução do prazo de defesa e da completa e regular instrução do PAF, a improcedência do lançamento.

O autuante ao prestar a informação fiscal, diz que houve um equívoco da defesa quanto à data da intimação da lavratura do Auto de Infração, que não foi 03/10/08. A ciência do AI foi realizada em 02/10/2008 (folhas 02 e 03). A intimação que realizou em 25/7/2008 (folha 06) diz respeito a ausência dos registros 54, 74 e 75 nos arquivos magnéticos recepcionados pelo SINTEGRA. A obrigação persiste pois o contribuinte emite Nota Fiscal Fatura via SEPD. Portanto, não há o que se falar em demonstrativos sintéticos e analíticos, pois não foram enviados os respectivos registros que estão obrigados. Sobre os prazos de 90 e 30 dias estão na lei e devem ser cumpridos sem qualquer

contestação. A escrita fiscal e contábil pertence ao autuado. Os arquivos magnéticos representam suas operações no período fiscalizado. Conclui que as alegações de nulidade são infundadas.

Frisa que não há qualquer prejuízo para o contribuinte, pois a fiscalização tem também 30 dias, haja vista que são 03 empresas para fiscalização Fiscal/Contábil no trimestre e o contribuinte tem anos para apurar, declarar, e corrigir suas irregularidades. Entretanto, não o fez.

Em relação a infração 01, a omissão de entradas foi maior que a omissão de saídas. Não há nulidade da infração ou improcedência, pois o contribuinte só questionou apenas 02 itens do exercício de 2006.

Assevera que as discriminações e códigos presentes nos demonstrativos foram todos escolhidos pela própria autuada e lançados nos arquivos magnéticos, não tendo a fiscalização realizado qualquer alteração.

Ressalta que a autuada já reconhece as infrações, ao solicitar as apropriações dos créditos fiscais relativos às omissões.

Diz que não há erro de migração do SAFA. Constatou que não houve lançamentos de Notas Fiscais através de seus demonstrativos e a consequente evasão do ICMS.

Salienta que não há o que se falar em defesa por amostragem, pois se trata de prova material, em relação ao levantamento quantitativo de estoques. No caso específico, dos 116 itens de mercadorias escolhidos, apenas 02 itens foram contestados (01 equivocado). Prova da consistência dos demonstrativos. Mesmo assim, intimou a autuada a apresentar os Livros Fiscais para confrontação com as NF's anexadas ao processo. Após estas operações, reconheceu as alegações abaixo:

Item – CONJ. KAVO UNIK (COD. 3283)

Nota Fiscal – 208707 (13/02/2006) Quantidade - 01

Nota Fiscal – 206301 (11/01/2006) Quantidade – 01

Nota Fiscal – 208777 (14/02/2006) Quantidade – 02

Total - 04 unidades

Item – LIMALHA EM CAPS GS-80 COM 500 02 PORÇÃO (COD. 02 PORCAO)

Nota Fiscal – 14708(27/01/2006) Quantidade – 10

Nota Fiscal – 15985(27/01/2006) Quantidade – 30

Total – 40 unidades

Quanto ao item – LIMALHA EM CAPS GS-80 02 POR C/50(COD. 1985) diz que não pode ser reconhecido, pois trata-se de outra mercadoria.

Com estas modificações o ICMS passou de R\$127.589,94 para R\$122.348,70, conforme levantamento quantitativo de 2006 retificado (anexo 02).

Aduz que não há o que se falar em cerceamento de defesa, pois o procedimento fiscal é plenamente válido, tendo entregue todos os demonstrativos ao contribuinte, mediante contadora da empresa, com cópia da procura anexa à folha 139.

Salienta que a multa está prevista na lei, não havendo o que comentar.

Quanto a mercadoria PARAFUSO IMP, presentes nas notas fiscais citadas pela defesa, afirma que são tributadas segundo suas consultas. Para tanto, os dados foram retirados dos arquivos magnéticos fornecidos pela autuada com os valores tributados (Anexo 01 da Informação Fiscal).

Em relação ACÓRDÃO CJF N° 0206-12/08 da 2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, citado pela defesa, argumenta que cada PAF há particularidades inerentes somente a ele. O exemplo não se aplica a este PAF. O imposto não foi recolhido fora do prazo como citado. Simplesmente, foi

recolhido a menos. Portanto, cobrou a parte do ICMS não recolhido. Através de AI, a multa é inerente ao fato jurídico. Não cabe questionamento.

Acrescenta que, a partir da folha 178 e até o final do processo, não reconhece qualquer valor, pois os elementos estão totalmente desconexos para descharacterizar seus demonstrativos da infração.

Ao final, opina pela manutenção parcial do Auto de Infração.

O autuado, na 2^a manifestação defensiva, fls. 620 a 624, ratifica todos os termos da defesa e aduz mais um pleito de nulidade do PAF, por novo cerceamento do direito de defesa, por entender que o caso exige a “reabertura do prazo de defesa” e não a simples concessão de 10 dias para manifestação. Isso porque a intimação se fez acompanhar de novos argumentos para a manutenção da exigência e de novos demonstrativos de débito, os quais, então, deveriam compor o lançamento desde a intimação sobre o próprio AI, em substituição àqueles então enviados para o contribuinte, ainda que de forma precária.

Aduz que o presente ato encontra-se eivados de vícios, inclusive em relação agente público que subscreve a combatida intimação (técnico administrativo), que não deve ter suficiente conhecimento de causa em relação ao RPAF. Pede, assim, sob pena de futura nulidade de toda a ação fiscal e do PAF, que seja decretada a nulidade do AI, sem prejuízo de nova ação fiscal, ou que, ao menos, seja determinada a reabertura do prazo (30 dias). Solicita ainda que futuras intimações sejam direcionadas ao profissional que subscreve a presente petição, pois o mesmo é o legítimo representante da Autuada no caso sob demanda.

No que concerne às informações prestadas pelo autuante, diz que servem apenas para comprovar a precariedade da autuação, prevalecendo os motivos alegados acima para a nulidade suscitada, ainda mais agora quando o Autuante confessa que “não há que se falar em demonstrativos sintéticos e analíticos”, como se a existência ou não de arquivos magnéticos desobrigasse a completa formalização do lançamento de ofício, que visa permitir, justamente, o livre exercício do contraditório e da ampla defesa. Já os “novos demonstrativos”, ficam expressamente impugnados. Os erros que continuam a contaminar a autuação serão oportunamente discriminados (quando da reabertura de prazo ou da revisão fiscal).

Com relação aos erros na discriminação dos produtos, é fato que será comprovado durante a instrução correta e isenta do PAF, quando se poderá aferir também se houve algum equívoco na migração dos dados no programa SAFA. Aliás, as incorreções admitidas pelo Autuante são suficientes para caracterizar a insegurança que impregna toda a ação fiscal.

Aduz que os erros apontados na defesa, prejudicada pelos motivos narrados nas questões prejudiciais, servem apenas como amostragem dos vícios nos levantamentos. Tais vícios encontram configuração ainda mais clara, quando o autuante não aceita a correção dos produtos adquiridos através das Notas Fiscais n^{os} 14708 e 15985, alegando, sem qualquer conhecimento técnico, que tratam de “outra mercadoria”, o que não é verdade. Registra, mais uma vez, que em relação ao produto LIMALHA EM CAPS GS-80 (COD. 1985), não foram contadas as aquisições relativas aos documentos acima citados, que totalizam 80 unidades, fazendo cair a diferença indicada na autuação de 105 para, até agora, 25 unidades. Na defesa foram juntadas cópias das notas fiscais e dos respectivos registros no LRE.

Reitera que as incorreções não se limitam aos produtos e quantidades discriminados na defesa. O mesmo fato aconteceu em relação a todas as mercadorias. Uma vez alcançada a nulidade do AI ou a reabertura do prazo de defesa a Autuada irá carrear ao processo levantamentos que comprovam suas alegações. Diz que no processo administrativo deve prevalecer a busca da verdade material, não se tratando, como aventado pelo Sr. Autuante, de “especulações”. É preciso que se entenda e se observe que o futuro da possível cobrança judicial depende da certeza e liquidez do título executivo, que por sua vez depende da consistência e eficácia do Auto de Infração.

Novamente protesta pela posterior juntada de novos documentos e demonstrativos, sob pena de nulidade de todo o PAF, por cerceamento do direito de defesa e desrespeito à verdade material.

Requer, ainda, revisão por fiscal estranho ao feito visando a conferência da padronização das mercadorias, quantidades, valores e de documentos regularmente registrados e que não foram inseridos na auditoria, como também, na hipótese de condenação, para apurar os créditos pelas entradas, solicita, colocando à disposição toda documentação necessária. Ressalta que o pedido de documentos para a revisão deverá ser feita ao profissional subscritor, sob pena de se plantar mais um vício no processo.

Relativamente a infração 02, argumenta que, se por uma lado as importâncias nominais não são devidas, o mesmo se pode dizer em relação a multa por infração. Diz que, de acordo com documentação já anexada, sobre a qual não houve manifestação por parte do Autuante e que comprova o pagamento de grande parte do imposto lançado, referente aos meses de março, maio, junho e julho de 2007, os valores cobrados já foram pagos, até porque, ainda que de forma ilegal, a Autuada encontra-se na condição de “descredenciado” para o pagamento da antecipação nos prazos regulamentares, sendo obrigada a pagar o imposto por operação. Com referência aos meses de setembro de novembro de 2006, assim como em relação a eventual operação de 2007, pede a posterior juntada de documentos de comprovação de pagamento.

Com relação aos documentos fiscais 071282, 070581, 071954, 072858, 073030, 073364, 073457, 075046, 075145, 075334, 071505, 066376, 067282, 067192, 067789, 068374, 068030, todos anexos, as operações contaram com isenção do ICMS na origem, não se podendo operacionalizar o disposto no art. 352-A, do RICMS, notadamente no que se refere a dedução do valor destacado nas NF'S. A situação encontra-se documentalmente comprovada e não se submete, como deseja o Sr. Fiscal, simplesmente às suas “consultas”.

Relativamente a multa de 60%, sobre a ANTECIPAÇÃO PARCIAL, reitera que é indevida sobre os fatos narrados na autuação, pois somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei nº 10.847/07. Tratando-se de “antecipação parcial”, seja ausência de pagamento ou pagamento insuficiente, a conclusão tirada pelo CONSEF e pela PGE/PROFIS encontra-se espelhada no julgamento conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/08, que transcreveu.

Ao final, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de novos documentos e a revisão acima justificada, requer a nulidade da autuação ou da intimação e, se for o caso, após a devolução do prazo de defesa e da completa e regular instrução do PAF, a improcedência do lançamento.

Em nova informação fiscal, o autuante aduz que o contribuinte em sua nova manifestação recai na mesma redundância apresentada na Contestsão (folhas 146 a 593). Portanto, todas as explicações estão na Informação Fiscal (folhas 594 a 614). O contribuinte não possui argumentos para dirimir quaisquer demonstrativos anteriormente anexados ao PAF. Portanto, sua 1ª Informação Fiscal abrange tanto a Defesa quanto o Manifesto da autuada.

Auto de Infração foi julgamento parcialmente procedente através Acórdão JJF Nº 0070-04/10. Mediante Acórdão CJF Nº 0201-11/11, anulou a decisão da primeira instância por falta de apreciação do argumento deduzido no item 10 da defesa.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente de 02 (duas) infrações, ambas impugnadas pelo sujeito passivo.

Na peça defensiva foram argüidas algumas nulidades, as quais passo a analisar antes de adentrar ao mérito das infrações.

Na primeira preliminar o sujeito passivo requer a nulidade da ciência do Auto de Infração, alegando que o prazo de 30 (trinta) dias é insuficiente para formalizar sua defesa.

A questão encontra-se regulamentada no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) em vigor, aprovado pelo Decreto Nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

O citado art. 39, determina tudo que deve conter em um Auto de Infração.

O prazo para apresentação da defesa encontra-se definido no inciso VII, do citado artigo. Nele consta, de forma expressa, que a intimação para pagamento ou impugnação administrativa deve ser no prazo de 30 (trinta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago.

A determinação prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal acima citado, encontra-se amparado no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, artigo 132 o qual estabelece que a exigência do crédito tributário ou a imposição de qualquer medida fiscal poderá ser impugnada no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da intimação.

Por todo o exposto, a alegação do contribuinte não pode ser acolhida, pois foi, rigorosamente, observado o procedimento previsto, expressamente, no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) em vigor, aprovado pelo Decreto Nº 7.629 de 09 de julho de 1999 e no Artigo 132 do COTEB.

Na segunda argüição de nulidade apresentada na peça de defesa, o sujeito passivo argumenta que deveria receber todos os demonstrativos em meio magnético, como forma de equilibrar a relação processual, pois todos os contribuintes são obrigados, art. 8º, § 3º, do RPAF, a fornecer suas petições em meio magnético, tal obrigação deve ser estendida ao fiscal autuante.

Entendo que o argumento defensivo não pode ser acatado, uma vez que a determinação prevista no art. 8º, § 3º, do RPAF/BA, é que as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, onde conste cópia exata da peça apresentada.

No mesmo sentido, o artigo 46 do mesmo RPAF, não determina que sejam entregues ao sujeito passivo arquivos magnéticos. O mesmo determina que na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

Nos citados dispositivos não existe a determinação para que seja entregue aos contribuintes autuados os levantamentos em meios magnéticos. A determinação é que deve ser acostado aos autos os arquivos e que os levantamentos e demonstrativos sejam entregues em cópia, o que foi observado pelo autuante. Portanto, tal alegação não é suficiente para que seja decretada a nulidade do lançamento tributário. Ademais, em que pese não está obrigado a fazer a entrega dos arquivos magnéticos, o fiscal autuante entregou os levantamentos e demonstrativos conforme recibo acostado aos autos.

Na terceira argüição de nulidade, a defesa alega que a infração 01 é inconsistente devido a incorreta padronização das mercadorias.

Afasto a preliminar acima, uma vez que a alegação defensiva é bastante genérica. Cabe ao sujeito passivo apontar, de forma objetiva, para quais mercadorias teria havido incorreta padronização. Ademais, como ressaltou o autuante em sua informação fiscal, a descrição das mercadorias foram as constantes nos arquivos magnéticos entregues pelo próprio sujeito passivo.

Na quarta argüição de nulidade, o defensor também se reporta a infração 01, alegando que alguns documentos fiscais não foram considerados.

Tal alegação defensiva trata-se de questão relativo ao mérito da autuação, a qual será analisado

posteriormente, quando for analisado o mérito das infrações, não sendo, por tanto, questão relativa a nulidade da autuação, razão pela qual fica afastada a referida preliminar.

Na quinta argüição de nulidade, o contribuinte alega que o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar sobre a informação fiscal e os demonstrativos revisados, é incorreto. Entende que deveria ser de 30 (trinta) dias, alegando que foram apresentados novos argumentos e novos demonstrativos de débitos.

Observo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que não constatei nenhum argumento novo da informação fiscal. Por sua vez, a defesa não apontou qual seriam esses supostos novos argumentos.

De igual modo, em se tratando de revisão dos levantamentos quando da informação fiscal, decorrente de aceitação por parte da fiscalização dos argumentos do contribuinte, o prazo para se manifestar é de 10 dias, de acordo com o previsto no § 1º do artigo 18 do RPAF/BA.

Na sexta argüição de nulidade, alega a defesa que o agente público, na qualidade de técnico administrativo, não tem conhecimento suficiente sobre o PAF.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que o envio de cópia da informação fiscal e dos respectivos anexos é, sem sombra de dúvida, uma atividade administrativa, não se confundindo com uma ação fiscal. As ações fiscais são exercidas pelos prepostos fiscais da SEFAZ/BA. As tarefas administrativas são exercidas pelos funcionários designados pela Administração Tributária Estadual, entre eles os técnicos administrativos. Portanto, também fica afastado esse pedido de nulidade.

Por tudo acima exposto e não se observando qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, uma vez que foram observados todos os prazos processuais, o contribuinte recebeu cópia dos demonstrativos, fato que possibilitou o amplo direito de defesa, não acolho os pedidos de nulidade formulados pela defesa.

Acerca do pedido de diligência por fiscal estranho ao feito formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, também do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Devo ressaltar que o argumento defensivo de que a impugnação teria sido apresentada por amostragem, contraria frontalmente o disposto na legislação do ICMS. O Código Tributário do Estado da Bahia, em seu art. 133, determina que a defesa será aduzida por escrito, de uma só vez, toda a matéria que o impugnante entenda útil, juntando, desde logo, documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. No mesmo sentido, o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

No mérito, na infração 01 é imputado ao autuado deixar de recolher o ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, lastreado nos arquivos magnéticos retificados fornecidos pelo contribuinte após as respectivas intimações, nos exercícios de 2006 e 2007, conforme levantamento quantitativo de estoques anexos.

Conforme já analisado quando do meu posicionamento em relação ao pedido de revisão fiscal, não acato o argumento defensivo de que a defesa foi apresentada por amostragem, pois o

referido argumento contraria determinação do Código Tributário do Estado da Bahia e o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Quanto ao pedido do autuado em relação a utilização de crédito fiscal sobre as omissões da entradas, o mesmo não pode ser acolhido por contrariar frontalmente a legislação do ICMS, uma vez que somente é admitida a utilização de crédito quando amparada em documentação fiscal idônea. Assim, caso o autuado venha a apresentar as notas fiscais de origens das mercadorias, poderá utilizar os créditos legalmente destacados, na forma prevista no RICMS/BA, já seria objeto de compensação com o valor autuado. Ademais, no caso em lide, se trata de imposto exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Também não pode ser acolhida a alegação de “erro de migração do SAFA”, uma vez que a defesa simplesmente alegou sem apontar de forma clara e objetiva qual seria o erro ou erros. Caberia ao sujeito passivo indicar em que produtos e em que nota fiscal existiu o suposto erro, uma vez que os demonstrativos que embasaram a infração foram entregues, nos quais encontram-se indicados os produtos, as notas fiscais de saídas e de entradas, suas respectivas quantidades, os dados dos inventários.

Também não é capaz de elidir a autuação a alegação defensiva de que não vende sem nota devido a garantia dos produtos, uma vez que essa não é a realidade dos autos. Os demonstrativos e levantamentos fiscais comprovam a realização de operações sem documentos fiscais.

Acolho o argumento defensivo de que autuante deixou de computar em seu levantamento as aquisições da mercadoria CONJ. KAVO UNIK (COD. 3283), constantes nas notas fiscais, registradas no LRE, números 208707 (duas unidades), 206301 (uma unidade) e 208777 (uma unidades), uma vez que a defesa acostou aos autos cópias das referidas notas fiscais, além do autuante ter conferido os originais, tendo reconhecido o procedência da alegação defensiva. De igual modo, em relação a mercadoria LIMALHA EM CAPS GS-80 COM 500 02 PORÇÃO (COD. 02 PORÇÃO), o contribuinte comprou mediante Notas Fiscais nºs 14708 (com dez unidades) e 15985 (com 30 unidades), totalizando 40 unidades. Já em relação a mercadoria LIMALHA EM CAPS GS-80 02 POR C/50 (COD. 1985), o contribuinte não apresentou nenhuma nota fiscal para comprovar a existência de erro de levantamento fiscal.

Dessa forma, acolho integralmente o resultado da revisão fiscal realizada quanto da informação fiscal, o que resultou a redução do ICMS de R\$127.589,94 para R\$122.348,70, conforme levantamento quantitativo de 2006 retificado, ficando inalterado o valor relativo ao exercício de 2007.

Logo, a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 233.081,44, conforme abaixo:

DATA OCORR	ICMS DEVIDO
31/12/2006	122.348,70
31/12/2007	110.732,74
TOTAL	233.081,44

Na infração 02 é imputado ao autuado o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos exercícios de 2006 e 2007, conforme anexo 02 do Auto de Infração.

No item 10 da defesa o sujeito passivo aduz que: *No que tange ao item 2, se por uma lado as importâncias nominais não são devidas, o mesmo se pode dizer em relação a multa por infração. De acordo com farta documentação em anexo (cópias de notas fiscais e DAE'S pertinentes às antecipações), referentes aos meses de março, maio, junho e julho de 2007, os valores cobrados já foram pagos, até porque, ainda que forma ilegal, a Autuada encontra-se na condições de “descredenciado” para o pagamento da antecipação nos prazos regulamentares, sendo obrigada a pagar o imposto POR OPERAÇÃO. Com referência aos meses de setembro de novembro de 2006, assim como em relação a eventual operação de 2007 que tenha fugido ao controle feito no prejudicado período da defesa, pede a posterior juntada de documentos de comprovação de pagamento.*

Na informação fiscal o autuante não acolheu o argumento defensivo acima transscrito, alegando que: *A partir da folha 178 e até o final do processo, não reconheceria qualquer valor, pois os elementos estão totalmente desconexos para descharacterizar nossos demonstrativos da infração 02. Realizamos uma auditoria pormenorizada (um dos itens, análise de NFs e DAEs) para confecção dos nossos demonstrativos. Portanto, rechaçá-los (se possível) deverá ser no mesmo quilate.*

Observo que a fiscalização embasou sua autuação nos papéis de trabalhos acostado às folhas 127 a 138.

Às folhas 131 e 138 consta recibo firmado pelo sujeito passivo comprovando que os levantamentos fiscais lhes foram devidamente entregues.

Nos citados levantamentos fiscais, fls. 127 a 138, o autuante especificou cada nota fiscal, constando o CNPJ e Inscrição Estadual do emitente, a data do recebimento pelo sujeito passivo, o número da nota fiscal, o Unidade da Federação do emitente, o CFOP, o valor total da nota fiscal, a Base de Cálculo, o ICMS destacado, o ICMS apurado e o ICMS que deveria ter sido recolhido pelo autuado, o qual foi especificado na última coluna das planilhas (papéis de trabalho que embasaram a autuação).

Além de todos os dados acima citados, o autuante totalizou, no final de cada mês objeto da autuação, o valor do ICMS devido, o valor pago pelo contribuinte e a diferença do ICMS devido que foi transportado para o Auto de Infração. Somente a título de exemplo, no caso no mês de setembro de 2006 à folha 128 dos autos, repito que foi entregue ao sujeito passivo, conta como valor do ICMS apurado R\$ 14.329,31, como ICMS pago/recolhido R\$ 2.067,68 e como diferença entre o valor devido e o recolhido a importância de R\$12.261,63, que foi corretamente transportada para o corpo do Auto de Infração à folha 02 dos autos.

Portanto, não resta dúvida de que o trabalho realizado pela fiscalização foi bastante detalhado, fato que possibilitou ao contribuinte autuado analisar nota por nota fiscal objeto da autuação. Entretanto, como se observa do item 10 da defesa do contribuinte acima transscrito, o sujeito passivo não apontou qual teria sido o suposto erro da fiscalização. Apenas, de forma genérica, alegou que teria recolhido do ICMS devido acostando cópia de DAE's.

Caberia a defesa ter apontado em qual nota fiscal teria sido o cálculo do ICMS devido incorretamente apurado pelo fiscal ou qual teria sido o ICMS recolhido não considerado pela fiscalização, uma que estava de posse dos levantamentos fiscais onde constam todos os elementos necessários para tal.

Mesmos depois de receber cópia da informação fiscal, conforme Termo de Intimação às folhas 617 e 618, na qual o autuante, em relação ao item 02 do Auto de Infração, ao se reportar a defesa, ressaltou que: *A partir da folha 178 e até o final do processo, não reconheceria qualquer valor, pois os elementos estão totalmente desconexos para descharacterizar nossos demonstrativos da infração 02. Realizamos uma auditoria pormenorizada (um dos itens, análise de NFs e DAEs) para confecção dos nossos demonstrativos*, a defesa continuou sem apontar qualquer erro no levantamento fiscal, conforme se constata na sua manifestação defensiva às folhas 620 a 624 dos autos, portanto os documentos acostados pela defesa não é capaz de ilidir a infração.

Quanto ao argumento defensivo de que no Estado de origem as operações são isentas, entendo que não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o instituto da Antecipação Parcial do ICMS encontra-se previsto no art. 352-A, do RICMS/97, em vigor desde 01/03/2004, mediante a Alteração nº 52 do RICMS, Decreto nº 8.969/04. Trata-se de uma antecipação de parte do ICMS, cujo fato gerador ocorreu nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

A referida cobrança não encerra a fase de tributação da mercadoria e será calculado aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado. Quando se tratar de empresa optante do

Simples Nacional o imposto será calculado na forma prevista no art. 386, VII, “b”, em que se cobrará a diferença entre a alíquota interna e interestadual.

O § 1º do art. 352-A, do RICMS/97, elenca algumas operações nas quais não se aplica a antecipação parcial. Entre essa hipótese, não se aplica a referida cobrança sobre as mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção. Somente se a operação for interna, ou seja, dentro do Estado da Bahia, a legislação baiana, estaria amparada pela isenção e não haveria a necessidade da antecipação parcial.

Assim, o argumento defensivo de que a mercadoria goza de isenção em outro estado não é capaz de elidir a autuação.

Quanto a multa aplicada, o contribuinte argumenta que somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei nº 10.847/07. Ressalta 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”, é de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96, transcrevendo trecho do ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/08 da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, que acolheu essa tese defensiva.

Trata-se, efetivamente, de uma questão bastante controvertida, em relação à penalidade aplicada na infração 02 do Auto de Infração em lide, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/096, 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 sujeito passivo tem razão em afirmar que houve um julgamento da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, exarado no ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/08, que colheu a tese defendida pelo sujeito passivo.

Entretanto, não acompanho a referida tese defensiva, pois também é verdade que a citada decisão não foi por unanimidade e não reflete a posição dominante deste Conselho de Fazenda, o qual já firmou entendimento contrário ao conteúdo da mesma, conforme diversos Acórdãos da a 1ª e da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, apenas a título de exemplo, cito os acórdãos 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, as quais foram embasadas em pareces dos ilustres representantes da PGE/PROFIS. De fato, no sentido estrito, os institutos da 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 a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para as infrações relativa 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 o mesmo ao instituto da substituição tributária. Entretanto, como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, 30 de setembro de 2006 a 31 de julho de 2007, 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 artigo 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, letra “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 na infração 02 pelo autuante, prevista no art. 42, 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 a multa indicada na infração 02, no percentual de 60%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.

Entretanto, cabe ressaltar que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o autuado poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, o sujeito passivo poderá se eximir da multa em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Assim, entendo que a infração 02 restou caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$338.815,16.

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 **298921.0007/08-7**, lavrado contra **DENTAL BAIANA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$338.815,16**, acrescido das multas de 60% sobre R\$105.733,72 e 70% sobre R\$233.081,44, previstas no art. 42, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR