

PROCESSO - A. I. Nº 207494.0003/07-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e C&A MODAS LTDA.
RECORRIDOS - C&A MODAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0128-03/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 15/03/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0028-12/12

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Imputação parcialmente elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 3) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. b) NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Inaplicável a penalidade por falta de previsão legal ao caso descrito. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. 4) LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Imputação não elidida. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe fora imputado, a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 14/12/2007, exige imposto no valor de R\$447.313,41 e multa no valor de R\$298.042,36, perfazendo um de total de R\$745.355,77, tudo em razão de nove irregularidades fiscais, sendo que apenas as infrações 01, 03, 07, 08 e 09, abaixo transcritas são objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário, como segue:

Infração 01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Consta, na descrição dos fatos, que a omissão está caracterizada por notas fiscais não lançadas no livro Registro de Entradas, apurada por meio de vias de notas fiscais (fls. 243 a 281) retidas nos Postos Fiscais e constantes do Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito – CFAMT, conforme Demonstrativo de fls. 17 a 20 e Disco Compacto Regravável - CD-R - à fl. 18. ICMS no valor de R\$61.338,14, acrescido da multa de 70%.

Infração 03 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento da antecipação parcial nas aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, referentes ao CFOP 2102, conforme anexo CD-R à fl. 418 e demonstrativo de fls. 21 a 45. Período de março/2004 a junho/2006. Multa no valor de R\$280.999,23.

Infração 07 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. Consta, na descrição dos fatos, que o levantamento quantitativo de estoque foi efetuado por agrupamento por espécie de produto, “anexo Demonstrativo com os códigos dos produtos antes do agrupamento e depois do agrupamento fls. 188 a 225 do PAF, em virtude dos arquivos magnéticos terem sido enviados com a existência de diferentes códigos para o mesmo produto (produto identificado por mais de um código), conforme documento anexo fl. 415 a 417 do PAF e a empresa ter sido intimada em 13/06/2007, 19/09/2007 e 27/11/2007 (fls. 408 a 412), e não ter regularizado as divergências dos códigos por espécie de produto até a presente data.” Anexos Demonstrativos às fls. 80 a 187 e CD-R à fl. 418. Consta, ainda, que a base de cálculo da omissão relativa aos telefones celulares foi reduzida em 29,41%, conforme Decreto nº 9.068/2004. Exercício de 2005. ICMS no valor de R\$209.044,50, acrescido da multa de 70%.

Infração 08 - Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado. Consta, na descrição dos fatos, que o levantamento quantitativo de estoque foi efetuado por agrupamento por espécie de produto, “anexo Demonstrativo com os códigos dos produtos antes do agrupamento e depois do agrupamento fls. 188 a 225 do PAF, em virtude dos arquivos magnéticos terem sido enviados com a existência de diferentes códigos para o mesmo produto (produto identificado por mais de um código), conforme documento anexo fl. 415 a 417 do PAF e a empresa ter sido intimada em 13/06/2007, 19/09/2007 e 27/11/2007 (fls. 408 a 412), e não ter regularizado as divergências dos códigos por espécie de produto até a presente data.” Anexos Demonstrativos às fls. 80 a 187 e CD-R à fl. 418. Exercício de 2006. ICMS no valor de R\$118.800,92, acrescido da multa de 70%.

Infração 09 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Consta, na descrição dos fatos, que está anexo demonstrativo de fls. 59 a 75, e CD-R à fl. 418, com as mercadorias não antecipadas. Período de janeiro/2004 a março/2006. Multa no valor de R\$17.043,13.

A 3ª JJF, após análise das peças processuais, proferiu Decisão, abaixo transcrita, pela procedência parcial da autuação, julgando procedente em parte a infração 1 e integralmente subsistente as demais infrações, tudo para exigir do autuado o pagamento do imposto no valor total de R\$418.547,99, acrescido da multa de 60% e 70%, previstas no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, III, e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e multas no valor de R\$ 298.042,36 prevista no art. 42, II, “d” e “f”, c/c §1º, da mesma Lei nº 7.014/96.

“(…)

No mérito, o Auto de Infração reclama ICMS no valor total de R\$447.313,41, com aplicação das multas de 60% e 70%, e multa percentual por descumprimento de obrigação principal no valor total de R\$298.042,36, em razão de nove infrações.

(…)

Quanto à infração 01, omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, o contribuinte não comprova, neste processo, apesar de intimado pelo Fisco a fazê-lo durante a ação fiscal, e de ter sido reaberto o seu prazo de defesa durante a lide, que todas as notas fiscais estavam de fato contabilizadas. Ao contrário do que afirma o contribuinte às fls. 533 e 534 dos autos, este não juntou, ao presente processo, documentos contábeis que comprovassem a devida escrituração contábil das operações objeto da infração 01. Ou seja, o contribuinte não juntou cópias de seus livros contábeis, nem de documentos fiscais com comprovação da escrituração contábil de seus respectivos pagamentos, por exemplo. Os documentos que anexou às fls. 519 a 524 estão descritos no Relatório que antecede este voto, e são apenas cópias de controle administrativo informatizado interno de empresário, sem data de confecção, e inclusive sem indicar dados identificadores da empresa ora autuada, embora nos documentos de fls. 519 e 520 seja citada a razão social da empresa “C&A Modas LTDA”, com a indicação do Estado do Rio de Janeiro. Portanto tais anexos não são provas de que foram contabilizadas, pelo autuado, as operações que também não estavam registradas no seu livro Registro de Entradas. Não tendo sido elidida a presunção, aplica-se ao caso o disposto no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Em relação às notas fiscais de transferência, e ao lançamento referente a dezembro/2005, o Fisco retirou os valores concernentes no novo demonstrativo anexado às fls. 548 e 549. O Fisco também acatou os argumentos defensivos quanto aos débitos lançados relativos a produtos constantes do levantamento quantitativo de estoque (Infração 07). Assim, o débito da infração 01 ficou reduzido de R\$61.338,14 para R\$32.572,72.

O contribuinte foi cientificado, conforme expôs em sua segunda impugnação nos autos. Após as correções efetuadas pelo Fisco, o contribuinte limita-se a afirmar reiterar as alegações anteriores e a pedir pelo cancelamento da imputação, argumentando que o débito fora reduzido, mas não aponta novos erros de fato relativos ao levantamento de ofício.

Pelo exposto, considero procedente em parte a Infração 01 no valor total de R\$32.572,72, com as alterações realizadas pelos representantes do Fisco na planilha de fls. 548 e 549 nos meses de março/2005, cujo débito passou a ser de R\$960,42; julho/2005, débito de R\$1.534,93; e excluído o débito lançado para dezembro/2005, permanecendo inalterados os demais.

Quanto à Infração 03, atinente a multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente constando, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento da antecipação parcial nas aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, referentes ao CFOP 2102, o autuado, preliminarmente, alegou não ter recebido todos os demonstrativos. Em razão da falta de comprovação inequívoca do recebimento de tal levantamento, esta 3ª JJF determinou a entrega dos referidos demonstrativos, e a consequente reabertura do prazo de defesa, o que foi cumprido.

Após receber os demonstrativos, o contribuinte alegou que o demonstrativo de fls. 21 a 45 não teria atingido o valor demandado no Auto de Infração. Que este imputa falta da antecipação do imposto sobre entradas pelo CFOP 2102, mas o valor constante no demonstrativo seria resultante do total de ICMS antecipação devido pelos CFOPs 2102 e 2152, subtraído do total da antecipação de ICMS recolhido no período. Que os valores seriam semelhantes, mas que haveria incorreção no levantamento fiscal, o que afirma que ensejaria sua nulidade.

Verifico, do exame dos demonstrativos de fls. 21 a 45, que todas as operações discriminadas referem-se ao CFOP 2102, e que, no cálculo da multa mensalmente aplicada, os autuantes consideraram de forma separada os valores mensais de operações com os CFOPs 2102 (Compra para comercialização) e CFOP 2152 (Transferência para comercialização). Apurados os valores relativos aos dois CFOPs, os autuantes somaram seus totais e obtiveram o valor total da antecipação parcial apurada no mês. Deste total, deduziram o valor de ICMS - Antecipação Parcial recolhido referente àquele mês. Aplicaram, então, a multa sobre o valor de ICMS devido por antecipação parcial não recolhido tempestivamente. Assim, por exemplo, à fl. 21, no mês de março/2004 tendo sido apurado o valor de R\$34.485,91 para o CFOP 2102, e de R\$246.685,04 para o CFOP 2152, os autuantes somaram tais montantes e encontraram o ICMS devido por antecipação parcial de R\$281.170,95. Recolhidos R\$246.698,41 (fl. 325) a título de ICMS - Antecipação Parcial relativo a este mês, restou a recolher R\$34.472,54.

Caso os autuantes houvessem calculado a multa sobre o valor relativo apenas ao CFOP 2102, ou seja, 60% sobre R\$34.485,91, teria sido lançada a multa no valor de R\$20.691,55. Contudo, foi lançada a multa no valor de R\$20.683,52, que corresponde a 60% sobre R\$34.472,54.

Observo que na planilha de fl. 21 o ICMS – Antecipação Parcial recolhido relativo a março/2004 não traz especificado se é referente ao CFOP 2102, ou 2152. Esta situação repete-se nos demais meses objeto do lançamento de ofício nesta infração 03.

A multa a ser aplicada seria em valor superior ao que foi lançado de ofício, caso fosse calculada apenas em relação aos valores relativos ao CFOP 2102, sem levar em consideração o total de ICMS – Antecipação parcial recolhido mensalmente pelo contribuinte.

Portanto, assiste razão ao autuado quando relata, de forma detalhada e exata, a forma de cálculo utilizada pelo Fisco, o que comprova a sua compreensão acerca da imputação, e do respectivo cálculo do débito lançado.

O contribuinte não contesta a realização, nem os valores das operações com o CFOP 2152 e com o CFOP 2102, após receber os demonstrativos acostados pela Fiscalização a este processo, com a reabertura de seu prazo de defesa, por determinação desta 3ª JF, após a entrega de tal demonstrativo.

Igualmente não comprova que recolheu o ICMS devido por antecipação parcial relativo ao CFOP 2102, apenas alegando que não teria havido prejuízo ao erário, e que os valores lançados de multa não correspondem, de forma exata, aos montantes de ICMS devido por Antecipação parcial correspondente ao CFOP 2102.

Está comprovado, neste processo, que não foi recolhido o ICMS mensalmente devido por antecipação parcial em sua totalidade, e o contribuinte não contesta tal dado. Uma vez que a multa sobre o ICMS devido por antecipação parcial, embora tendo sido citado apenas o CFOP 2102 na descrição constante no Auto de Infração, está lançada sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, tendo sido considerados os totais de ICMS - Antecipação Parcial recolhidos em cada mês, está correto o procedimento de cálculo adotado pelo Fisco.

No Memorial apresentado, o contribuinte expõe que “Nesse item, reitera-se a alegação de nulidade, já que não teria havido antes a individualização de cada lançamento considerado pela fiscalização no momento da autuação, já que os demonstrativos se referiam a outros itens do auto.” Não acato esta alegação defensiva não comprovada, porque a imputação 03 não se refere a outros itens do presente Auto de Infração, e porque o lançamento está baseado em demonstrativo anexado ao Auto de Infração, às fls. 21 a 45, e entregue ao contribuinte com a reabertura de seu prazo de defesa.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do instituto da antecipação parcial, esta já foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN nº 3426, tendo sido considerado instituto que obedece à Carta Magna, pelo Supremo Tribunal Federal - STF. Não cabe a este CONSEF a apreciação de tal matéria.

Embora não questionado pelo contribuinte assinalo, por oportuno, em relação à multa aplicada na infração 03, que o artigo 12-A foi acrescentado à Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/2004. Tal dispositivo trata de ICMS devido por antecipação parcial.

Os fatos geradores da multa por descumprimento da obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, objeto da imputação 03 do Auto de Infração em lide, ocorreram nos exercícios de 2004 a 2006. Naquela ocasião, o parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 trazia redação que contemplava a previsão de aplicação de penalidade pela falta de recolhimento tempestivo do ICMS devido por antecipação, quando o imposto fosse recolhido em operações de saídas posteriores, sem especificar tratar-se, ou não, de antecipação relativa ao elemento temporal do fato gerador do ICMS em razão de substituição tributária, ou em decorrência de outra forma de exigência deste tributo:

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

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;

Contudo, a redação deste parágrafo foi alterada com a promulgação da Lei nº 10.847/2007, com vigência a partir de 28/11/2007, passando a contemplar a expressão “inclusive por antecipação parcial”:

Art. 42.

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;

Diante deste fato, este Órgão colegiado vem adotando o entendimento de que, antes de 28/11/2007, não existia

multa específica para esta infração, conforme Acórdão nº CJF Nº 0060-11/09, pelo que, ocorrido este cometimento, cabe a aplicação da multa de 60% prevista na alínea “f” do mesmo inciso II, que assim dispõe:

Art. 42.

II. 60%(sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”

Tal entendimento não onera o contribuinte, nem causa prejuízo ao erário, uma vez que o percentual de 60% lançado no Auto de Infração se mantém. Dessa forma, não tendo sido comprovado o pagamento do ICMS devido por antecipação parcial no prazo devido, e sendo constatado, pelos autuantes, o seu recolhimento como imposto apurado em operação de saída tributada sob o regime normal de apuração do imposto, considero correta a multa aplicada. Imputação 03 procedente.

(...)

Em relação à infração 07, falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2005, o procedimento fiscal adotado, tal como externado pelo impugnante, encontra-se respaldado na Portaria nº 445/98. A presunção tem suporte também no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Não cabe a este Conselho de Fazenda a avaliação de legalidade, no caso da Portaria nº 445/98, nem de constitucionalidade, de ato normativo em vigor.

Em relação às mercadorias que foram objeto, simultaneamente, das infrações 01 e 07, o Fisco corretamente procedeu à sua exclusão na primeira infração. O contribuinte, tendo recebido todos os demonstrativos que embasam a imputação, e tendo sido reaberto o seu prazo de defesa, não apresentou dados objetivos que apontassem erros materiais no levantamento de estoque realizado. Caso o contribuinte houvesse provado que ocorrera desrespeito ao teor da mencionada Portaria, ou apresentasse provas de equívocos cometidos pelo Fisco, poderia ter elidido a imputação. Como assim não procedeu, configura-se a procedência da infração 07.

No que tange à infração 08, falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2006, não se trata de presunção, e sim de apuração de saídas sem a emissão do respectivo documento fiscal.

O procedimento foi calcado no disposto na Portaria nº 445/98. O contribuinte, de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou, nem comprovou, erros numéricos relativos a esta imputação.

No Memorial trazido em sessão, o sujeito passivo também afirma que a diferença encontrada só pode ser explicada por eventual equívoco de caixas e outros funcionários por ocasião das vendas, pelo que entende que seria injustificável a autuação, pelo fato de a diferença ser ínfima, ante as vendas de 2006 do estabelecimento autuado, de cerca de R\$135.000.000,00. O crédito tributário, em qualquer valor, consubstanciará bem indisponível, e o Fisco tem o dever de ofício de lançá-lo, o que foi realizado. Tal alegação defensiva apenas confirma o acerto da autuação. Infração 08 procedente.

Em relação à Infração 09, na qual é aplicada multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, o contribuinte não contesta a falta de recolhimento do ICMS antecipadamente, devido a título de Substituição Tributária. Argumenta não ter havido prejuízo ao erário, porque o imposto foi recolhido sob regime normal de apuração.

Contudo, o imposto deveria ter sido recolhido antecipadamente, e não o foi, pelo que a situação enquadra-se nas disposições da alínea “d” do inciso II, combinado com o §1º, ambos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

Art. 42.

§ 1º (...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

O contribuinte não demonstra erros numéricos no levantamento fiscal realizado. Infração 09 procedente.

Reitero, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$716.590,35, conforme tabela a seguir, devendo ser homologados os valores recolhidos”.

Em razão da sucumbência imposta à Fazenda Pública, a 3ª JF recorre de ofício da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item “1”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10 de outubro de 2000.

Devidamente cientificado o recorrente protocoliza, tempestivamente, seu Recurso Voluntário, colacionado às fls. 667 a 698, e anexos às fls. 699 a 721.

Concernente à infração 1, diz que os autuantes resolveram aplicar a presunção legal de que o recorrente teria omitido saídas tributáveis em razão da ausência de registro de determinadas Notas Fiscais no LRE, estabelecendo a premissa de que não contabilizadas as entradas, o recorrente teria realizado operações de aquisição de mercadorias usando recursos também não contabilizados, e supostamente oriundos de vendas anteriores supostamente não tributadas. Assevera que as conclusões a que chegaram os fiscais, despreza o fato de que a contabilização dos Recursos financeiros para tais compras não seja feita na escrita do ICMS, mas sim nos registros do IR e outros tributos federais, não analisadas pelo fisco baiano, como também não foi analisado o balanço do recorrente. Tudo a contrariar os ditames do art. 2º, IV, §3º do RICMS-BA.

Aduz que, à luz do dispositivo legal acima citado, restará elidida a acusação fiscal e desqualificada a presunção de que fizeram uso os autuantes, pois, resta demonstrado que os Recursos financeiros estavam devidamente contabilizados quando do pagamento aos fornecedores.

Afirma que das notas fiscais objeto da acusação fiscal foram extraídas duas situações distintas. A primeira, relativa a meras transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afastadas pelo julgamento “*a quo*”. Quanto à segunda, referentemente às demais notas fiscais, assevera que demonstrou, por meio do seu programa informatizado de gestão empresarial e dos seus registros da contas de “*lançamento de pagamentos*”, às fls. 533 e 534, que os recursos utilizados para o respectivo pagamento das operações de aquisições de mercadorias estavam devidamente registrados na contabilidade. Nessa esteira, aduz que uma vez comprovada a origem escritural dos recursos financeiros pelo recorrente, resta inaplicável a absurda presunção utilizada pelos Fiscais.

Diz que, apesar de sua escrita fiscal ter sido feita por sistema informatizado que contempla todas as operações realizadas pela Empresa, refletindo, informações contidas nos livros contábeis, a 3ª JF entendeu que os documentos apresentados eram incapazes de comprovar a efetiva escrituração contábil das operações. Frisa que “*qualquer impressão do sistema informatizado utilizado pelo recorrente deve ser devidamente autorizada pela Secretaria da Fazenda, o que demonstra a oficialidade e credibilidade dos documentos já apresentados neste processo*”. Assevera que, em respeito à verdade material, não se pode condicionar a comprovação do fato questionado a determinado documento.

Para corroborar suas afirmativas, com o fito de afastar a presunção de omissão de receitas, além de atender “*às restrições impostas pelos I. Julgadores*”, faz juntar ao Recurso que se aprecia os seguintes documentos:

- a) *Extrato do Banco Real emitido em 01/02/2005, o qual apresenta a relação de pagamentos efetuados aos fornecedores, constando, dentre outros, o valor de R\$ 114.225,69, pago à Coplastil Indústria e Comércio de Plástico;*

- b) Documento extraído do Livro Razão do recorrente, formador do balanço da empresa (“livro contábil” indicado pela Decisão), o qual apresenta o registro do pagamento realizado à Coplastil no valor de R\$ 114.225,69;
- c) Extrato do Banco Real emitido em 04/04/2005, o qual apresenta a relação de pagamentos efetuados aos fornecedores, constando, dentre outros, o valor de R\$ 156.905,10, pago à ATL ALGAR Telecom Leste S.A.
- d) Documentos extraídos do Livro Razão do recorrente, formador do balanço da empresa (“livro contábil” indicado pela Decisão), o qual apresenta o registro do pagamento realizado à ATL ALGAR Telecom Leste S.A. no valor de R\$ 156.905,10;
- e) Nota Fiscal de saída da mercadoria vendida pela Philco S.A., no valor de R\$ 4.380,01;
- f) Título de Crédito vencido em 02/12/2004, emitido pelo Banco do Brasil para pagamento do fornecedor Itaútec Philco S.A., no valor de R\$ 4.380,01;
- g) Comprovante de pagamento de títulos emitido pelo Banco do Brasil no valor de R\$ 4.380,01, para Philco S.A.
- h) Documentos extraídos do Livro Razão do recorrente, formador do balanço da empresa (“livro contábil” indicado pela Decisão), o qual apresenta o registro do pagamento realizado à Philco S.A., no valor de R\$ 4.380,01;
- i) Documentos extraídos do Livro Razão do recorrente, formador do balanço da empresa (“livro contábil” indicado pela Decisão), o qual apresenta o registro do pagamento realizado à Coplastil Indústria e Comércio S.A., no valor de R\$ 4.338,32.

Quanto à infração 3, diz que se trata de exigência de multa absolutamente descabida. Afirma que a infração decorre do não recolhimento de imposto na entrada de bens no estabelecimento do recorrente, mas que não levou à falta de recolhimento de tributo algum, inexistindo “prejuízo fiscal” que justificasse uma punição com tamanha desproporção entre a pena e o fato punível.

Assevera que como posta a acusação fiscal, considerando que foi reconhecido pelo fisco que as mercadorias adquiridas foram regularmente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, não pode prosperar a autuação frente ao fato de que “*não houve qualquer prejuízo ao erário ou conduta lesiva que tenha levado ao inadimplemento de obrigação principal*”. Nesse sentido, entende que não resta qualquer crédito a ser exigido pelo fisco baiano, pois, mesmo diante da suposta falta de recolhimento do ICMS por antecipação na entrada no estabelecimento, a mercadoria objeto da autuação foi revendida e, sobre tais saídas houve a incidência da integralidade do ICMS que, por sua vez, tomou como crédito somente o imposto recolhido na operação interestadual.

Repisa seu argumento de que os agentes fiscais reconheceram o regular recolhimento do ICMS incidente sobre a venda das mercadorias, insistindo que seu comportamento não levou à falta de pagamento do tributo, sendo, pois, a multa em apreço, uma punição em face da falta de antecipação do imposto que, em última análise, não resultou em consequência jurídica alguma.

Discorre a respeito da finalidade da multa no âmbito tributário para dizer que a multa que fora aplicada tem por objeto evitar a sonegação ao punir o contribuinte que não recolhe seus tributos ou atua de modo a impedir a correta fiscalização. Entretanto, entende que no caso em tela restou comprovado que não houve qualquer falta de recolhimento de tributo, nem mesmo omissão do recorrente com o fim de ocultar as operações realizadas, vez que resta demonstrado que todas as operações de entradas e saídas estão documentadas, não havendo, portanto, qualquer conduta lesiva ao erário do Estado da Bahia.

Afirma que “*sem propósito ou finalidade, requisitos inerentes à validade de qualquer ato administrativo, também não pode o Estado punir o contribuinte, resvalando para o arbítrio e para a crueldade, ainda que embasado por previsão em norma abstrata*”. Diz que a considerar os fatos e circunstâncias a norma jurídica não pode ser aplicada indistintamente, sob pena de ver-se depreciado os princípios da equidade e da igualdade. Cita a Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro.

Ressalta que são perfeitamente aplicáveis os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, principalmente em relação a atos sancionatórios como o do presente caso. Afirma que, além de contrariar os referidos princípios de Direito, o volume da multa aplicada, além de sem finalidade, tem caráter confiscatório, haja vista que o recorrente agiu desprovida de dolo ou ocultação, e que não levou a qualquer prejuízo do erário, dado o recolhimento integral do ICMS sobre a operação em momento imediatamente posterior. Cita o jurisconsulto Leandro Paulsen, os professores Carlos Roberto Siqueira Castro e Gomes Canotilho, além de julgados do STF.

Aduz que *“não há na legislação pátria qualquer norma que, em conformidade com a Constituição Federal, permita impor ao contribuinte tamanha penalidade (60% do valor do imposto) pelo suposto adimplemento em atraso da obrigação principal, que, in casu, é o recolhimento do ICMS sobre as mercadorias comercializadas pela (e não para a) recorrente”*.

Afirma que diante dos fatos e da comprovada falta de intenção do recorrente de violar a norma, entende necessário o cancelamento da exigência fiscal ou a sua substancial redução, tendo em vista que mantida, restarão violados os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, não confisco, finalidade e motivação. Frisa que quanto à possibilidade de redução ou cancelamento da multa em questão, há previsão no RPAF/99, sobretudo quando na referida norma há referência à já demonstrada boa-fé do recorrente e a justificada ignorância da norma de antecipação, dada à *“falta de paralelo ou base da exigência em espécie em nenhuma outra norma da federação relativa ao ICMS”*.

Referentemente à multa aplicada à infração, recorre ao art. 138 do CTN para asseverar que não tendo havido falta de recolhimento de imposto, sujeitar-se-ia apenas à aplicação de juros moratórios.

Aduz que na hipótese de aplicação da legislação de maneira menos benéfica ao contribuinte possível, mesmo diante do fato de que não houve recolhimento intempestivo do ICMS contabilizado e declarado pelo contribuinte, dado que o ICMS devido por antecipação sequer foi contabilizado nos livros de apuração do ICMS, imputar-se-ia ao recorrente *“... tão somente os encargos moratórios aplicáveis entre o momento do recolhimento do tributo antecipado (entrada no estabelecimento) e o momento em que o tributo foi efetivamente pago, quando da saída da mercadoria, já que não houve falta de pagamento”*.

Com o cunho de afastar a aplicação de qualquer penalidade, pondera dizendo que em não havendo lançamento anterior do imposto incidente na entrada de mercadorias, e tendo sido o referido imposto recolhido posteriormente, sem que neste interregno tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscalizatório, emerge como aplicável o instituto da denúncia espontânea”. Cita o art. 138 do CTN.

Reconhece que não houve procedimento formal de denúncia espontânea pelo recorrente, entretanto, assevera que, de boa-fé, recolheu os tributos que devia, ainda que não os tenha declarado anteriormente, e sem causar prejuízo algum ao erário. Cita Decisão do STJ que tem precedentes no REsp 798.263; AgRg no Ag 600.847/PR; e REsp 737328/SP.

Insurge-se contra a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, dizendo-a inconstitucional, em razão da ausência de fundamento e alteração da regra matriz de incidência estabelecidos em Lei Complementar. Faz referência ao art. 146, III, ‘a’ da CF/88 para dizer que os julgadores deste CONSEF não podem convalidar a cobrança do diferencial de alíquota pelo Estado da Bahia. Nesse sentido, diz que a sistemática de *“antecipação parcial”* prevista no artigo 352-A do RICMS-BA guarda perfeita coincidência com o chamado *“diferencial de alíquota”*.

Remete sua análise ao artigo 155, VIII, da CF/88, reproduzindo o quanto ali esposado para afirmar que a *“Constituição Federal não “cria” tributos, mas delimita o feixe de competências dos entes da Federação”*, cabendo à Lei Complementar a delimitação da regra-matriz de incidência tributária. Aqui, cita o art. 12, I, da LC nº. 87/96 para frisar que *“considera-se ocorrido o fato*

gerador no momento da SAÍDA da mercadoria ...”. Nesse diapasão, afirma que a legislação baiana, por via do artigo 1º, §2º, inciso IV e 352-A do RICMS-BA, “*instituiu o recolhimento do referido diferencial de alíquota, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento*”.

Reitera sua afirmativa de que a “*legislação estadual, ao exigir o recolhimento do chamado diferencial de alíquota, ainda que sob a roupagem de “antecipação”, objetivou alterar o critério temporal da regra matriz do ICMS*”.

Conclui suas considerações derredor da matéria, afirmando que, contrariamente ao consignado na Decisão recorrida, é plenamente viável a anulação de atos administrativos pela própria administração, ainda que em exame de sua legalidade e constitucionalidade.

Com respeito à infração 7, diz o recorrente que foi construída com base na presunção de que ao deixar de contabilizar as entradas o recorrente teria efetuado o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado.

Afirma que não há base legal para a presunção de que a diferença de estoque possa implicar em saída não tributada anterior à aquisição da suposta compra. Diz que a base legal acolhida pela JJF (§4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96) trata da presunção relativa à tributação das saídas cujas entradas não teriam sido contabilizadas, não em ocultação da origem dos recursos da compra.

Entende que, *in casu*, inaplicável é a regra acima citada bem como a regra estatuída pelo art. 2º, §3º, IV do RICMS/97. Entende o recorrente que a conclusão extraída da norma não é aquela pregada pela fiscalização, e que o RICMS indica que quando houver entrada sem escrituração, corresponderá uma saída sem tributação, já que a mercadoria entrada iria sair de alguma forma.

Referindo-se ao que nomeou de “*suspeita de ocultação de recursos*”, mencionou art. 60, II, ‘b’ do RICMS para lembrar que a presunção tem interpretação restritiva, e que agente do fisco não apontou a fonte da sua suspeita de ocultação de recursos.

Entendendo que a infração em comento se assenta na suposta ocultação de recursos, afirma que “*a contabilização ou não de recursos financeiros pelo recorrente é impossível de ser verificada sem o exame do balanço ou do livro razão da empresa, escrituração esta atinente ao Imposto de Renda, e que em nenhum momento foi sequer examinada pela fiscalização*”. Nessa esteira, concluiu o recorrente que houvera sido acusado do uso de recursos de origem “*ilícita*” e não contabilizada, o que considera ultrajante.

A considerar verdadeiro o fato de haver acontecido “*entrada não contabilizada*” com saída contabilizada, entende que a fiscalização somente poderia lançar multa pela não escrituração correta em seu livro de entradas.

Diz que a presunção legal discutida se constitui em exceções ao princípio da verdade material, de modo que a sua aplicação exige análise cuidadosa dos fatos, de maneira a que se evite a invasão do patrimônio do contribuinte sem lei que lhe autorize.

Afirma que a forma através da qual se procedeu ao levantamento não é capaz de suportar a conclusão fiscal, pois, o procedimento adotado é desprovido de suporte fático ou legal. Aduz que em se tratando de tributo cujo fato gerador nasce da circulação de mercadorias, entende o recorrente que ao invés de simplesmente presumir a omissão de receitas por meio de levantamento quantitativo de estoque, o fisco deveria realizar levantamento físico do seu estoque, pois, da forma como feito, o resultado obtido se constitui em meros indícios de ocorrência do fato gerador. Cita julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Discorre rapidamente a respeito da presunção e do seu caráter de exceção à verdade material, dizendo que “*não se pode presumir a não contabilização das entradas!*”, reiterando sua tese de que cabia ao fisco provar que a existência de entradas não registradas para só então presumir a omissão de saídas. Refere-se ao art. 2º do RICMS/BA, e diz que “*a divergência no levantamento*

quantitativo dos estoques pode evidenciar diversos fatos, mas não, em hipótese alguma, o ausência de registro de entradas, que há de ser provado exaustivamente”.

Considerando genérica a acusação fiscal, assevera que não lhe é possível fazer as provas de que os recursos utilizados no pagamento das respectivas entradas decorreram de operações de saídas normalmente tributadas. Diz que como a aferição de omissão de entradas foi feito por meio indireto, e que teria ela, recorrente, que colher e juntar documentos comprobatórios de todos os pagamentos relativos à totalidade das aquisições do período, de maneira que pudesse elidir a acusação, entretanto, a construção de tal prova seria impossível, tendo em vista que as aquisições do período montaram aproximadamente 45 milhões de reais e que a empresa possui centenas de fornecedores.

Entende que diante dos argumentos esposados, deve ser cancelada qualquer exigência de ICMS fundada em diferença na movimentação dos estoques porque tal fato não permite a aplicação da presunção de omissão de saídas.

Com relação à infração 8, diz que a presunção de omissão de receita relativa à mercadoria levantada e diferença de estoque, mesmo que constatada, não teria previsão legal, haja vista que as hipóteses de presunção não contemplam diferencial de estoques.

Aduz que como o fisco não comprovou a realização das supostas saídas de mercadoria sem a emissão dos documentos fiscais, o que faz da acusação fiscal uma presunção. Cita o §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 para dizer que a mera constatação de divergência em levantamento quantitativo dos estoques não permite a aplicação da presunção de omissão de saídas.

Entende que cabe ao fisco provar, de modo inequívoco, a ocorrência de um dos fatos previstos §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 para daí presumir a omissão de saídas, não podendo o fisco alegar que o levantamento quantitativo dos estoques indicaria que ocorreu a suposta saída de mercadorias sem tributação.

Repisa sua tese de que a acusação é genérica, não lhe sendo permitido fazer prova de que a totalidade de suas saídas foi oferecida à tributação porque não lhe é possível saber sobre quais operações recai a acusação de não oferecimento à tributação, o que impõe o cancelamento da exigência fundada em diferença na movimentação dos estoques porque tal fato não permite a aplicação da presunção de omissão de saídas.

Com respeito à infração 9, diz que em semelhança à infração 3, a exigência de multa de 60% se mostra absurdamente desproporcional e injustificável, já que não houve prejuízo nenhum ao erário baiano. Aduz que é de rigor ao menos o abatimento de parte da multa aplicada com base na dosagem equitativa que deve o julgador administrativo adotar na aplicação de qualquer penalidade.

Reitera as razões de defesa requerendo o cancelamento da autuação e, alternativamente, pede que seja reduzida a multa.

Por derradeiro, requer o integral Provimento do Recurso Voluntário interposto para reformar a Decisão recorrida, tornando nulo o Auto de Infração em apreço. Protesta pela produção de provas do alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela realização de sustentação oral e apresentação de memoriais.

Requer, por fim, que as intimações relativas a este processo administrativo sejam dirigidas aos advogados do recorrente.

Há nos autos, fls 725/727, petição de juntada de DAE no valor de R\$47.006,78 referente ao recolhimento do valor integral da infração 6.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, fls. 733/734, recomenda que os autos sejam enviados à ASTEC para emissão de Parecer técnico com apresentação de novo demonstrativo de débito tributário, em razão das alegações recursais

acompanhadas de provas documentais em relação à infração 1. Acolhida a recomendação pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, fl. 737, o PAF foi convertido em diligência à ASTEC para que intimasse o sujeito passivo a comprovar, através dos livros diário e razão se as notas fiscais remanescentes da infração 1 (após julgamento de 1ª instância) encontram-se regularmente escrituradas na escrita contábil, e se a falta de registro ocorreu na escrita fiscal.

O recorrente retorna aos autos, fls. 740/757, para dizer, em complemento ao seu Recurso Voluntário, que este CONSEF julgou favoravelmente caso idêntico ao discutido nos autos, para afastar a multa de mora em caso de antecipação parcial. Cita e junta o acórdão 0179-03/08 e Parecer da PROFIS.

Em Parecer nº 121/2010, colacionado aos autos às fls. 759/760, a ASTEC conclui que *“o recorrente não apresentou os documentos solicitados, conforme manifestação nº 507778/2010-2 (fls. 765/767), informando que ‘não foi possível encontrar a documentação indicada, reiterando que não há motivos para sustentar a autuação, especialmente no que tange aos valores comprovadamente escriturados das demais notas indicadas na infração 1’”*.

A Coordenação de administração faz juntar extratos do SIGAT descriminando o pagamento parcial do débito originalmente lançado.

A PGE/PROFIS, em Parecer conclusivo firmado pelo Dr. José Augusto Martins Junior, 791/792, opina pelo improvimento do Recurso.

Diz que quanto às infrações 1, 7 e 8, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, está devidamente sedimentada no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7014/96. Afirma que a presunção é uma construção jurídica escorada em liame fático formatado normativamente pelo legislador, cuja existência pode ser desconstituída por prova em contrário pelo contribuinte, o que não foi realizado nos autos, conforme asseverou o recorrente às fls. 765/767.

No que se refere à infração 3, diz que restou definido que não existia, até a publicação da Lei nº 10.847/2007, multa específica para a hipótese do não recolhimento de antecipação parcial, entretanto, ficou sedimentado a aplicação da multa prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Por fim, quanto à infração 9, entende perfeitamente aplicável a multa descrita no art. 42, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96, pois não resta refutado nos autos que o imposto em testilha tenha sido recolhido antecipadamente, o que impõe à conduta descrita na acusação fiscal a aplicação da referida penalidade.

VOTO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 5ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0128-03/09 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação à infração de nº 1 na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF.

Dos Recursos interposto de Ofício e pelo contribuinte, verifico que o primeiro tem essência unicamente na infração 1, enquanto que o segundo cinge-se às infrações 1, 3, 7, 8 e 9.

Cuidando inicialmente do Recurso de Ofício interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em cumprimento ao que determina o art. 169, I, do RPAF/99, vejo que a sucumbência imposta ao Estado da Bahia, *in casu*, se deve aos ajustes procedidos pelos próprios fiscais autuantes no demonstrativo fiscal original, em razão dos argumentos e elementos trazidos aos autos pelo Sujeito passivo, e que tiveram o condão de reduzir a exigência fiscal exposta na peça vestibular. Frente às correções feitas pelos autuantes, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, corretamente, acata o novo demonstrativo de débitos tributários para a infração 1. Pelos mesmos motivos e em sintonia com a Decisão de piso, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Com respeito ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, vejo que tem assento nas infrações 1, 3, 7, 8 e 9, dado que reconheceu o cometimento das infrações 2, 4, 5 e 6, e com o argumento de dificuldade operacional de obtenção das notas fiscais para comprovar a tributação na saída das mercadorias, procedeu ao recolhimento integral do quanto exigido na acusação fiscal, conforme fls. 725/727.

Antes mesmo de adentrar às questões de mérito, por pura cautela, verifico que quando da lavratura do Auto de Infração em apreço foram respeitados os ditames do art. 39 do RPAF/99, o que afasta a aplicação das hipóteses previstas no art. 18 do mesmo diploma normativo. Dito isto, há que se frisar que as infrações são absolutamente claras, o que permitiu ao recorrente exercer plenamente o direito ao contraditório à ampla defesa, se fazendo presente nos autos em diversas oportunidades.

No mérito, como dito alhures, a insurgência do recorrente tem foco nas infrações 1, 3, 7, 8 e 9, e que, suscitantemente, exigem ICMS e multa em razão das seguintes irregularidades: a) Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas; b) Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente; c) Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado; d) Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado; e e) Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Quanto à infração 1, remanesce a exigência fiscal de parte da exigência original, haja vista que os elementos trazidos pelo sujeito passivo, ainda em sede de defesa, tiveram o condão de reduzir o total exigido. A questão de que trata a infração em comento tem seu deslinde vinculado à demonstração, pelo recorrente, de que as notas fiscais motivadoras da acusação fiscal estavam contabilizadas. Impende ressaltar que nesta específica infração, o contribuinte teve diversas oportunidades de carrear aos autos a documentação que, em tese fulminaria a acusação fiscal. Ressalte-se que nessa esteira esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por recomendação da PGE/PROFIS, converteu o feito em diligência para que a ASTEC deste CONSEF intimasse o recorrente a apresentar os livros diário e razão de maneira a que se pudesse verificar se as notas fiscais remanescentes da infração 1 encontravam-se regularmente escrituradas na escrita contábil, e se a falta de registro ocorreu na escrita fiscal.

Em que pese o esforço deste conselho na busca de elementos que pudessem revelar a verdade dos fatos, a próprio recorrente disse às fls. 765/767, que *“...não foi possível encontrar a documentação ora indicada, reiterando que não há motivos para sustentar a autuação, especialmente no que tange aos valores comprovadamente escriturados das demais notas indicadas na infração 1”*.

Isto posto, entendo, na esteira da Decisão exarada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que resta caracterizada a infração 1, e que os argumentos recursais, que repisam os de defesa, se constituem em simples negativa do cometimento da infração, o que não tem o condão de desonerar ou elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Com respeito à infração 3, que diz respeito à aplicação de multa calculada sobre o valor do imposto devido por antecipação parcial, tenho me posicionado no sentido de que não pode aplicar a multa em questão pela mais absoluta falta de previsão legal. Nesse sentido, me permito transcrever voto atinente à matéria, no qual manifesto meu entendimento de que deve ser afastada a aplicação da dita multa para as operações anteriores a 28/11/2007, como segue:

“... entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “strictu sensu”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

*Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO OUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.*

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino nullum tributum nulla poena sine lege.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de per si, seria suficiente para que a multa de 60%, aplicada na infrações 3, do presente Auto de Infração estivesse inquinadas de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

“EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

(...)

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.

É comezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

Creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF aqueles que cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.

*Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.*

Naquela oportunidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas

trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Cons^o Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento.”

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, **manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração!**

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito, senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada para a infração 3.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigente - com o qual, repito, não concordo - entendo, permissa venia, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso de Ofício e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada ab initio no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “**novel multa**” que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu **parágrafo único**, que a revisão do lançamento “**só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**”.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço venia, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu Parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

Assim, diante do expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

*Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!*

*Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses **em que não tenha havido dolo**.*

*Pari passu, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96!*

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

*E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo**! Sim, **“eu confesso que agi com dolo”!** Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.*

*Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja “ação ou omissão **fraudulenta**”. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.*

*Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.” A **fraude**, por sua vez, é definida como a “ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!*

*A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.*

*Hermenêutica em sentido diverso seria, venia concessa, mais uma vez ferir de morte o princípio da **tipicidade das normas** que rege o direito tributário.”*

Esposado entendimento reiterado deste julgador, me manifesto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário na parte atinente à infração 3, na qual afasto totalmente a incidência da multa que se pretende aplicar.

Referentemente à infração 7, de início, e com respeito às razões recursais, vejo que atinem à falta de base legal para a presunção de que a diferença de estoque possa implicar em saída não tributada anterior à aquisição da suposta compra e, em outro ponto alega que a contabilização ou não de recursos financeiros pelo recorrente é impossível de ser verificada sem o exame do balanço ou do livro razão da empresa, escrituração esta atinente ao Imposto de Renda, e que em nenhum momento foi sequer examinada pela fiscalização.

Impende ressaltar que a construção da acusação fiscal tem respaldo na legislação de regência da matéria, como apontado pelo ilustre julgador de primeiro grau, ou seja, na Portaria 445/98 e no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Nessa esteira, a Lei do ICMS do Estado da Bahia, no artigo referido acima, estabelece claramente que fica autorizada a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, contudo estabelecendo também a possibilidade de o contribuinte fazer a prova da improcedência da presunção, o que efetivamente não se fez, permitindo ao fisco a possibilidade da manutenção da autuação. Neste ponto, devo lembrar que a diligência determinada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal incluía a intimação do sujeito passivo a apresentar entre outras coisas o seu livro Razão, o que não se verificou.

Com respeito ao lançamento de notas fiscais que fundamentaram simultaneamente as infrações 1 e 7, conforme indicação do sujeito passivo, vale lembrar que as necessárias exclusões já foram feitas na primeira infração, o que elimina a tributação em duplicidade sobre o mesmo fato gerador.

Isto posto, mesmo entendendo que o recorrente tem os elementos documentais capazes de elidir, se não total, ao menos parcialmente a acusação fiscal, tais elementos não vieram aos autos, dando cunho de veracidade à acusação que se faz. Nesse sentido, entendo que reparo algum merece a Decisão recorrida.

Quanto à infração 8, diz o recorrente mesmo que constatada a diferença de estoque, não se poderia aplicar o instituto da presunção, tudo em razão da falta de hipóteses legal de presunção a contemplar o dito diferencial de estoques.

Em que pese afirmar que a acusação é genérica e desprovida de fundamento legal, a construção da acusação fiscal tem esteio na Portaria nº 445/98. Por outro lado, o recorrente não se ocupou de fazer juntar aos autos quaisquer elementos que pudessem ao menos suscitar dúvidas com relação ao levantamento fiscal por presunção. Ao contrário, apenas em memoriais apresentados em sessão da Junta de Julgamento Fiscal, alegou, sem qualquer elemento probante, eventuais erros de caixas e outros funcionários.

Assim sendo, considerando que os levantamentos fiscais em sua essência não foram contestados, restando apenas negativas do cometimento da infração, não vejo como fazer qualquer reparo na Decisão recorrida.

Por derradeiro, a infração 9 que cuida de multa aplicada sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, entende o recorrente que é absurdamente desproporcional e injustificável, já que não houve prejuízo nenhum ao erário baiano.

A Junta de Julgamento Fiscal fundamentou sua Decisão no fato de que o imposto deveria ter sido recolhido antecipadamente, e não o foi, pelo que a situação enquadra-se nas disposições da alínea “d” do inciso II, combinado com o §1º, ambos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Em verdade, ainda que entenda exageradamente alto o percentual da multa aplicada para a infração cometida, vejo que não se está a tratar de descumprimento de obrigação acessória, o que facultaria a este julgador a possibilidade de reduzir ou até mesmo excluir a multa nesta específica condição, entretanto, em se tratando de descumprimento de obrigação principal, como é o caso, não há reparo a ser feito na Decisão de piso, posto que a matéria em discussão é tratada pela Lei nº 7.014/96, contudo, pode o sujeito passivo, querendo, a rigor do art. 42, § 8º, da mesma Lei e do art. 159 do RPAF/99, dirigir requerimento à Câmara Superior deste CONSEF para a dispensa ou redução de multa concernente à infração de obrigação principal.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão de primo grau e excluir a aplicação da multa contida na infração 3, mantendo incólume a Decisão sobre as demais infrações, o que resulta na exigência fiscal de R\$435.591,12.

Com respeito aos valores efetivamente recolhidos pelo recorrente ao erário público estadual devem ser homologados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207494.0003/07-9, lavrado contra **C&A MODAS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$418.547,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$58.129,85, e 70% sobre R\$360.418,14 previstas, respectivamente, nos incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III, todos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$17.043,13**, prevista no inciso II, alíneas “d”, c/c §1º, todos do artigo 42 da mencionada lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS