

**PROCESSO** - A. I. Nº- 207093.0007/08-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TECNAUT COMÉRCIO DE SISTEMAS DE AUTOMAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - TECNAUT COMÉRCIO DE SISTEMAS DE AUTOMAÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0104-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ/ATACADO  
**INTERNET** - 21/09/2012

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0257-11/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. Inexistência de elementos suficientes para caracterizar, como segurança, a infração imputada. Diligência realizada por fiscal estranho ao feito constatou divergências e omissões de dados nos arquivos magnéticos utilizados pela fiscalização para apurar as diferenças. Infração nula. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Contribuinte comprovou o recolhimento antes da ação fiscal. Infração elidida. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. Não acolhida a alegação de nulidade. Infração comprovada. 4. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS E NO REGISTRO DE APURAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Rejeita a preliminar de nulidade. Imputação não elidida. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, no mês subsequente à entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Infração subsistente. Reenquadramento da penalidade proposta pelo autuante, para o art. 42, inc. II, letra “F”, da Lei nº 7.014/96, para os fatos geradores ocorridos até 28/11/2007, antes da edição da Lei nº 10.846/07. Contribuinte comprovou que parte do imposto havia sido recolhido antes da ação fiscal. Refeitos os cálculos mediante diligência realizada por fiscal estranho ao feito. Afastada arguição de nulidade. Infração parcialmente subsistente. 6. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Diligência fiscal revisou os levantamentos, considerando os valores recolhidos pelo sujeito passivo antes da ação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Por força de Recurso Voluntário e de Ofício devolve-se a esta CJF o reexame do Auto de Infração lavrado em 30/09/2008 para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.147.532,49 por imputar o cometimento de sete infrações, sendo objeto daquele Recurso as infrações 4, 5, 6 e 7 e deste as infrações 1, 2, 3, 6 e 7, quais sejam :

1. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$245.742,25, 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 (2005).
2. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$486.629,10, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2007).
3. Deixou de recolher o ICMS, o valor de R\$5.807,76, no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo ao mês de setembro de 2005, conforme livro de Registro de Apuração do ICMS.
4. Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$15.847,16, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo de Auditoria de Conta Corrente, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.
5. Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$3.079,46, em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo de Auditoria do Conta Corrente, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte
6. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, no valor de R\$1.353.296,14, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme Demonstrativo de Apuração do ICMS Antecipação Parcial Devido nas Aquisições de Mercadorias de Outras UF, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.
7. Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, no valor R\$37.130,62, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, conforme Demonstrativo das Importações, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.

Em primeira instância deste CONSEF a lide foi julgada com lastro nestes fundamentos esposados no voto condutor, *verbis*:

*“Na infração 01 é imputado ao autuado ter deixado de recolher 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 (2005). Enquanto, na infração 02 a falta de recolhimento é relativa às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2007).*

*Observe que as infrações 01 e 02 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.*

*O sujeito passivo requereu nulidade de ambas alegando falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, as imputações, ressaltando que o autuante, na definição das quantidades tanto das entradas como*

*das saídas das mercadorias objeto da autuação (em ambos os exercícios), classificou distintamente mercadorias idênticas, pelo fato de estas apresentarem algumas denominações diferentes nas notas fiscais (de entradas e/ou de saídas), apesar de serem identificadas pelo mesmo código.*

*Em sua informação fiscal o autuante assevera que utilizou os mesmo códigos informados pelo contribuinte nos arquivos do SINTEGRA.*

*Como já acima relatado, no início do voto, o PAF foi convertido em diligência, a qual foi atendida por fiscal estranho ao feito, designado pelo Inspetor Fazendário da Inspetoria de Origem.*

*O diligente afirmou, entre outras coisas, que:*

*Para realizar a revisão solicitada pelo autuado em sua defesa, solicitamos os arquivos magnéticos transmitidos pelo contribuinte que constam do banco de dados da SEFAZ. Após o recebimento, realizamos o monitoramento dos referidos arquivos, onde verificamos uma série de divergências e omissões de dados que nos impediria de apurar se efetivamente existem as diferenças apontadas nos levantamentos.*

*Devo ressaltar que o autuante afirmou que as omissões foram apuradas mediante utilização dos arquivos do SINTEGRA, os quais o diligente declarou, de forma clara e expressa, que os referidos arquivos continha “verificamos uma série de divergências e omissões de dados”, o que não foi observado pelo fiscal autuante, o qual deveria ter intimado o sujeito passivo para realizar as correções necessárias, antes de utilizar esses dados, divergentes e incompletos, para aplicação do roteiro de auditoria de Estoques.*

*Caso o contribuinte não efetuasse as correções pertinentes, deveria o autuante aplicar a penalidade prevista na legislação. Entretanto, não poderia ter utilizados arquivos com “divergências e omissões de dados”, para aplicação do roteiro de auditoria de estoque antes das correções necessárias.*

*O resultado da diligência é ainda mais categórico, ao afirmar que tais “divergências e omissões de dados” impediram o diligente “de apurar se efetivamente existem as diferenças apontadas nos levantamentos.”*

*Portanto, se a diligência não teve condições de apurar, como os arquivos que embasaram as infrações 01 e 02, se efetivamente as diferença de estoques apontadas na autuação existiram, tal fato comprova a insegurança das imputações.*

*Assim, entendo que as infrações 01 e 02 são nulas, uma vez que restou comprovado pela diligência que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança as imputações, conforme art. 18, IV, “a”, do RPAF/99. Represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, conforme artigo 156, do RPAF/99,*

*Na infração 03 é imputado ao sujeito passivo deixar de recolher o ICMS, no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo ao mês de setembro de 2005, conforme livro de Registro de Apuração do ICMS.*

*Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a suposta não consideração de créditos fiscais do imposto reclamado não é causa para nulidade do auto, trata-se de questão de mérito, também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.*

*Diligência fiscal constatou que o autuado comprovou o recolhimento no Banco do Brasil em 10/10/2005, através de DAE no valor de R\$32.641,20, cópia anexa fls. 709, em valor superior ao cobrado por esta infração pelo autuante. Acrescenta que a empresa errou ao apurar o imposto a recolher quando deixou de considerar o saldo credor no valor de R\$26.807,76 do mês anterior, conforme cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS, (fls. 710 a 715).*

*Acato o resultado da diligência, que além de constatar o recolhimento efetuado contribuinte, antes da ação fiscal, acostou os elementos comprobatórios da regularidade do procedimento do contribuinte, fls. 709 a 715.*

*Assim, a infração 03 é improcedente.*

*Na infração 04 é imputado ao impugnante ter recolhido a menos o ICMS, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo de Auditoria de Conta Corrente, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.*

*Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a suposta não consideração de créditos fiscais do imposto reclamado não é causa para nulidade do auto, trata-se de questão de mérito, que será analisada posteriormente. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.*

*No mérito, em sua defesa o sujeito passivo assevera que sua conta corrente fiscal apresentou saldo credor em todos os meses, alegação não acatada na informação fiscal.*

*O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que a diligência realizada conferiu os demonstrativos fls. 685 e 686 dos autos, que descrevem a cobrança de recolhimento a menos nos meses de outubro de 2005; abril de 2006; julho de 2006; agosto de 2006; e novembro de 2006, tendo constatado a existência das diferenças apontadas na autuação.*

*Também não pode ser acolhida a alegação defensiva, ao tratar da preliminar, de que não foram considerados supostos créditos fiscais pelo autuante, devo ressaltar que a defesa não apresentou prova de sua alegação, razão pela qual não pode ser acolhida.*

*Acato o resultado da diligência, uma vez que encontra-se embasado nas cópia do livro Registro de Apuração do ICMS acostado às folhas 716 a 725.*

*Logo, entendo que a infração 04 restou caracterizada.*

*Na infração 05 é imputado ao autuado recolher a menos ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo de Auditoria do Conta Corrente, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte*

*Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a suposta não consideração de créditos fiscais do imposto reclamado e redução de base de cálculo não são causas para nulidade do auto, tratam-se de questões de mérito, que serão analisadas posteriormente. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.*

*De igual forma que na infração anterior, acato o resultado da diligência fiscal, pois analisou os livros Registro de Saídas e Livros Registro de Apuração do ICMS, dos exercícios de 2005 e 2006, cujas cópias constam no processo às fls. 69 a 141, verificou a procedência da autuação, em decorrência de divergência entre os valores lançados como base de cálculo das saídas de mercadorias e os registrados para apuração e recolhimento do tributo.*

*Não pode ser acolhida a alegação defensiva, ao tratar da preliminar, de que não foram considerados supostos créditos fiscais pelo autuante, pois a defesa não apresentou prova de sua alegação, razão pela qual não pode ser acolhida.*

*Na infração 06 é imputado ao autuado ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme Demonstrativo de Apuração do ICMS Antecipação Parcial Devido nas Aquisições de Mercadorias de Outras UF, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.*

*Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a não consideração redução de base de cálculo não é causa para nulidade do auto, trata-se de questão de mérito, que será analisada posteriormente. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.*

*Em sua defesa o impugnante alega que o fiscal não considerou o § 2º do art. 352-A; art. 87, V; e art. 105, VIII, ambos do RICMS/97, abstendo-se de aplicar a redução da base de cálculo em 58,825%, acabando por apurar valores absurdos de imposto supostamente devidos pelo sujeito passivo. Reconhece como devido o valor de R\$122.877,01.*

*Entendo razão assistir ao impugnante, em relação a alegação de redução da base de cálculo, discordado quanto ao valor da infração. A diligência, realizada por fiscal estranho ao feito, esclareceu que mediante resposta a Consulta nº 07256520050, Parecer nº4947/2005, e Ofício nº 013/2005 do Gerente da GEPRE/GEAUS, fls. 726 a 754, fez análise técnica dos materiais de uso exclusivo em informática e automação, em que a empresa autuado pode se beneficiar da redução da base de cálculo prevista no Artigo 87, Inciso V, do RICMS/Ba. Seguindo a orientação da DITRI, conferiu o demonstrativo apresentado pelo autuante fls. 38 a 66, confrontando com o apresentado pela defesa fls. 270 a 291, que inclui a redução da base de cálculo nos produtos permitidos no Parecer nº4947/2005.*

*Após análise, concluiu que o demonstrativo apresentado pela defesa, está de acordo com os ditames legais, apontando para existência de recolhimento a menos conforme planilha anexa (fls. 755 a 881), de R\$132.417,80, muito próximo do valor reconhecido pela defesa.*

*Quanto aos valores recolhidos a maior, o contribuinte deverá requerer a restituição do indébito, em outro processo específico, uma vez que não existe previsão legal para compensar o débito apurado mediante Auto de Infração.*

*Quanto à multa aplicada, entendo que não se pode confundir a “antecipação parcial”, que nada mais é que um adiantamento ao Estado, com a “substituição tributária”, na modalidade da “antecipação”, que é um instituto com conceito, forma e objetivos diversos. A multa decorrente da “falta de antecipação”, ou seja, da infração*

correspondente à “substituição tributária”, para empresa enquadrada no regime normal de tributação é de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Em relação a penalidade aplicada no Auto de Infração em lide, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do ICMS, nos casos de antecipação tributária.

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

Acompanho a tese defendida nas decisões majoritárias acima citadas, as quais foram embasadas em pareceres 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 impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, do mesmo artigo, para as infrações relativas a antecipação parcial, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo-se o mesmo ao instituto da substituição tributária. Entretanto, como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos, a previsão punitiva tributária, consignada no art. 42, inc. II, alínea “f”, esse fato possibilita aplicar multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que o referido dispositivo prevê a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal.

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

Nessa direção, no caso em lide, houve equívoco no enquadramento da multa, no art. 42, inc. II, “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

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

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

Assim, entendo que a infração 06 restou parcialmente comprovada, ficando reduzida de R\$1.353.296,14 para R\$ 132.417,80, conforme abaixo:

DATA OCOR.	DATA VENC.	ICMS DEVIDO
31/3/2005	25/4/2005	9.793,10
30/4/2005	25/5/2005	9.690,68
30/5/2005	25/6/2005	17.485,30
30/6/2005	25/7/2005	21.502,89
30/7/2005	25/8/2005	15.385,30
30/8/2005	25/9/2005	30.207,45
30/9/2005	25/10/2005	1.468,26
30/10/2005	25/11/2005	1.154,45
30/11/2005	25/12/2005	948,85
31/1/2006	25/2/2006	376,00
28/2/2006	25/3/2006	387,80
31/3/2006	25/4/2006	1.297,07

30/4/2006	25/5/2006	182,36
30/5/2006	25/6/2006	968,49
30/06/2006	25/7/2006	952,56
30/7/2006	25/8/2006	341,32
30/8/2006	25/9/2006	2.060,17
30/9/2006	25/10/2006	4.144,28
30/11/2006	25/12/2006	908,17
31/12/2006	25/1/2007	13.163,30
<b>TOTAL</b>		<b>132.417,80</b>

Na infração 07 é imputado ao autuado ter recolhido a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, conforme Demonstrativo das Importações, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.

Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que na descrição da infração consta que o erro na determinação da base de cálculo encontra-se discriminado em planilha denominada de Demonstrativo das Importações, como sendo parte integrante do Auto de Infração, constando, ainda, que foi entregue cópia Contribuinte. Devo ressaltar que o autuado exerceu, na plenitude, seu direito ao contraditório e a ampla defesa, conforme ficou comprovado na peça impugnatória, na realização da diligência e em sua manifestação sobre o resultado da diligência. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

Em sua defesa o impugnante aduz que o fiscal não considerou diversos recolhimentos e diz que estaria apresentando planilha demonstrativa, cópia de DAE's. Alega, ainda, que não considerou a redução da base de cálculo. Acrescenta que, na realidade teria recolhido imposto a maior.

Na informação fiscal, o fiscal autuante não acatou os documentos apresentados pela defesa, alegando que não estariam acompanhados da planilha de cálculos.

O PAF foi convertido em diligência, a qual constatou que o demonstrativo do autuante, fls. 67, calcula corretamente o imposto devido, porém quando confrontado com o imposto recolhido pelo autuado, em alguns períodos, fica comprovado recolhimento a maior, apurando um imposto devido no valor de R\$ 1.146,14.

O autuado volta a se manifestar, desta vez em relação ao resultado da diligência. Concorde com o valor apurado como recolhido a menos, R\$1.146,14. Entretanto, ressalta que a diligência constatou que houve recolhimento a maior no valor de R\$4.122,51, portanto não teria valor a exigido na infração em razão do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Acato o resultado da diligência, uma vez que o contribuinte apresentou documentos fiscais comprovando que parte do valor autuado já havia sido recolhido antes a ação fiscal.

Quanto aos valores recolhidos a maior em outros fatos geradores, efetivamente não podem ser simplesmente abatidos dos débitos apurados, nesta infração. O contribuinte deverá formular pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, assegurando o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Logo, entendo que a infração 07 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$1.146,14, conforme abaixo:

DATA OCOR.	DATA VENC.	ICMS DEVIDO
16/9/2005	16/9/2005	140,79
26/10/2005	26/10/2005	353,25
11/1/2006	11/1/2006	89,30
13/7/2006	13/7/2006	0,02
30/10/2006	30/10/2006	89,70
23/11/2006	23/11/2006	473,08
<b>TOTAL</b>		<b>1.146,14</b>

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO
1	NULO	0,00
2	NULO	0,00
3	IMPROCEDENTE	0,00
4	PROCEDENTE	15.847,16
5	PROCEDENTE	3.079,46
6	PROCEDENTE EM PARTE	132.417,80
7	PROCEDENTE EM PARTE	1.146,14
<b>TOTAL</b>		<b>152.490,56</b>

Por imposição do disposto no do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Resistindo ao teor do decisório “*a quo*”, o sujeito passivo declina seu arrazoadado às fls. 948/954, ressaltando que seu apelo tem como objeto apenas as infrações 4, 5 e 6.

De início, quanto à infração 4, diz que a JJF decidiu incongruentemente pois afirmou expressamente que em setembro/05 tinha sido recolhido o ICMS em valor superior ao devido, no importe de R\$ 26.807,76, o que resulta em saldo credor, entretanto, a conclusão no voto foi em outro sentido, transcrevendo argumento que diz aplicar-se à infração 5. Requer o refazimento da conta-corrente.

Nesta esteira, pontua que, embora o autuante tenha afirmado que o contribuinte recolheu o ICMS a menor, no valor de R\$ 3.079,46 relativamente aos meses de maio/05 (R\$ 1.556,20) e janeiro (R\$1.523,26), porém em face da divergência entre os valores lançados no Livro de Registro de Saídas e aqueles escriturados no Livro de Registro de Apuração do ICMS, que a JJF acatou a conclusão da diligência, pela procedência da infração, em que pese existir saldo credor, o que requer que seja considerado para abater, parcialmente, a infração 05, que deve subsistir apenas em parte.

No que toca a infração 6, cuja acusação fiscal é de que houve falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial – fevereiro/05 a dezembro/06 no importe de R\$ 1.353.296,14 -, afirma que foi reduzido pela JJF para R\$ 132.417,80 e que conquanto tenha havido essa redução, incorreu os julgadores em erro por não haver ICMS a recolher, além do descabimento da multa por não ser a hipótese de dolo, fraude ou simulação e que eventual penalidade por obrigação acessória pode ser minorada ou cancelada à luz do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

Destaca, nesse contexto, que caso a CJF entenda diversamente, que deve ser ressaltado que, à época dos fatos descritos no Auto de Infração, não havia disposição legal para imposição de multa pelo não recolhimento da antecipação parcial – o que ocorreu a partir de 28/11/07.

Volta a repisar estes fundamentos e, em seguida, adentra na exposição acerca da infração 7, referente ao recolhimento a menos do imposto devido em virtude de importações de mercadorias do exterior, no valor de R\$ 37.130,62 em razão de erro na determinação da base de cálculo, e que a JJF acatou o resultado da diligência, no sentido de que o ICMS devido é de R\$ 1.146,14, o que afirma não ser devido por já ter recolhido o imposto a maior que o devido como pontuado na diligência, no montante de R\$ 4.122,51.

Invoca o princípio da não-cumulatividade sob o argumento de que o importe de R\$ 1.146,14 deve ser abatido do saldo credor de R\$ 4.122,51, e que tem ainda um crédito de R\$ 2.976,37.

Por fim, pugna pela improcedência das infrações 4, 6 e 7 e pela parcial da infração 5, no montante de R\$ 1.556,20.

Como reforço de suas alegações, junta às fls. 955/991 cópias de acórdãos deste CONSEF de números JJF 0308-01/08, CJF 0143-12/10, CJF 0025-11/10 e CJF 0206-12/08.

À fl. 996 reside extrato do SIGAT no qual consta como saldo devido do ICMS a quantia de R\$ 4.701.911,90, sendo principal o valor de R\$ 2.147.532,49, mais acréscimo de R\$ 1.193.203,77 e multa de R\$ 1.361.175,64.

A PGE/PROFIS proferiu Parecer às fls. 999/1000, no qual, quanto às infrações 4 e 5, entende que a tese recursal não merece guarida, vez que a apuração do ICMS recolhido a menor foi após a análise do livro de Apuração do próprio contribuinte, no qual foi realizada a equação matemática da não-cumulatividade com o confronto entre créditos e débitos do período, o que disse ser de óbvia ilação.

Acrescentou que o arrazoadado exposto em sede de Recurso é vago inclusive quanto ao refazimento do conta-corrente, porquanto se trata de ônus probante do contribuinte.

No que toca à infração 06, mencionou que melhor sorte não merece o sujeito passivo, pois, a não ser pela “realização de futurologia” que não é possível no momento da consumação da infração saber do recolhimento *a posteriori* do imposto não recolhido por antecipação parcial e que não foi provado que houve pagamento do ICMS relativo a essas operações objeto da autuação – recolhimento da antecipação parcial- pagas nas saídas como alegou o recorrente.

Acompanhou o mesmo entendimento esposado pela JJF quanto à multa imposta no Auto de Infração que disse ser a prevista no art. 42. II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Por derradeiro, comungou da posição adotada pela JJF em relação à infração 7 disse que há procedimento específico para a restituição de imposto pago a maior, e que é descabida a alegação da defesa de não cumulatividade, pois, *in casu*, o ICMS supostamente pago a maior resultou da operação de abatimento de créditos e débitos estruturais do contribuinte, findando que deve ser Improvido o apelo.

## VOTO

Mediante Recurso de Ofício e Voluntário retoma-se o exame e julgamento da acusação fiscal ora em foco.

Primeiramente, no que concerne ao Recurso de Ofício, infiro que a interposição decorreu da declaração, pela JJF, de nulidade das infrações 1 e 2, sob o fundamento de que: “as divergências e omissões de dados” no SINTEGRA impediram o diligente de “apurar se efetivamente existem as diferenças apontadas no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Como supra relatado, os julgadores de primeira instância assim concluíram considerando que o autuante informou que as omissões foram apuradas através do SINTEGRA e que utilizou os mesmos códigos para produtos diversos. O diligente, por seu turno, constatou e afirmou, veementemente, que havia uma série de divergências e omissões de dados que por si só não poderia embasar a acusação fiscal, o que, inclusive, o impediu de realizar a apuração das alegadas diferenças.

Sendo assim, correto o entendimento da JJF que em respeito à garantia constitucional do devido processo legal, pontuou que caberia, nesse contexto, ter sido intimado o contribuinte para realizar as correções necessárias, o que não ocorreu, a evidenciar que, a despeito da fragilidade e incompletude dos dados do SINTEGRA, estes foram utilizados no roteiro de auditoria de estoques, a refletir, em consequência, como deliberou a primeira instância, na insegurança das imputações 01 e 02, as quais, por tal razão, foram declaradas nulas, o que mantenho.

Mantenho, de igual modo, a posição da JJF quanto à improcedência da infração 3, posto que, consoante está esposado no voto condutor supra transcrito, foi apurado na diligência levada a efeito pela JJF, que o contribuinte logrou comprovar ter efetuado o recolhimento, antes do início da ação fiscal, do ICMS no Banco do Brasil em 10/10/05, no valor de R\$ 32.641,20, valor este que supera aquele exigido no lançamento de ofício, havendo inclusive a ressalva de que o sujeito passivo ao pagar esse tributo, desconsiderou por equívoco, que havia saldo credor no importe de R\$ 26.807,76, do mês antecedente, como consta do Livro de Apuração de ICMS de fls. 709/715, pelo que mantenho a improcedência desta infração.

No que tange à infração 4 -recolhimento a menos do ICMS objeto do Recurso Voluntário ante a incoerência entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS apurado mediante Auditoria de Conta-Corrente (sic), em verdade, se trata de diferença entre o valor escriturado e o recolhido (fl. 35).

Houve a alegação pelo sujeito passivo de que há saldo credor em todos os meses, o que não foi acatado pelo autuante e nem pela JJF, vez que quando da diligência realizada os demonstrativos de fls. 685 e 686, restou evidenciado a procedência da cobrança de recolhimento a menos nos



meses de outubro de 2005; abril de 2006; julho de 2006; agosto de 2006; e novembro de 2006, logo, havendo, portanto, as diferenças apontadas no Auto de Infração.

Quanto aos alegados créditos que o recorrente alega como não tendo sido considerados, depreendo que não foram apresentados os documentos probantes correlatos que dessem sustentação a esta insurgência que, à míngua de prova, não pôde ser acatada. Mantenho a infração.

Verifico que efetivamente foi exigido ICMS que consta na escrituração da empresa. Quanto ao aproveitamento de crédito que não foram lançados pelo próprio contribuinte, isto devem ser objeto de Pedido de Restituição.

Acerca da infração 5 - recolhimento a menos do ICMS com divergência entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e aqueles escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS, de igual modo, seguindo o mesmo entendimento acima esposado na infração 4, verifico que através da diligência fiscal foram examinados estes livros nos exercícios de 2005 e 2006 ( fls. 69 a 141), tendo sido confirmada a infração, e como o sujeito passivo não logrou produzir prova em contrário para infirmá-la, mantenho a Decisão.

No tocante às infrações 6 e 7 passo a examiná-las por força de ambos os Recursos. Infiro que a infração 6 refere-se à falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial relativa às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, consoante o Demonstrativo de Apuração do ICMS Antecipação Parcial Devido nas Aquisições de Mercadorias de Outras UF. Como supra relatado, a JJF acolheu o argumento defensivo de que o autuante não havia considerado a regra do o § 2º do art. 352-A; art. 87, V; e art. 105, VIII, do RICMS/97 e, por isso, não aplicou a redução da base de cálculo em 58,825%, tendo sido apurados valores supostamente devidos pelo sujeito passivo quando da citada diligência cujo resultado foi no sentido de que houve recolhimento a menos do ICMS, de R\$132.417,80, conforme planilha anexa (fls. 755 a 881), valor este que, como visto, foi considerado próximo daquele encontrado pela diligente, ou seja, que se referem aos materiais de uso exclusivo em informática e automação dos quais houve o benefício da redução da base de cálculo concedida no Artigo 87, Inciso V, do RICMS/BA. Nada a alterar. Mantenho. Idem quanto ao Recurso de Ofício que desacolho.

No que pertine aos valores recolhidos a maior, como já foi destacado pela JJF, poderá o contribuinte requerer a respectiva restituição do indébito mediante processo específico por não lhe ser possível fazê-lo através deste PAF, por ausência de previsão legal que a autorize.

De relação à multa, depreendo que no julgado de base foi ali considerada a alteração legislativa oriunda da Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, tendo sido proferido este entendimento:

*“(...) 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 “ sobre o que este CONSEF, em diversos Acórdãos da 1ª e 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - CJF Nºs. CJF Nº 0222-12/09, CJF Nº 0232-12/09, CJF Nº 0252-12/09, CJF Nº 0255-12/09, CJF Nº 0269-12/09, CJF Nº 0270-12/09, CJF Nº 0274-12/09, CJF Nº 0279-12/09 e CJF Nº 0301-12/09 já proferiu posição neste sentido, o que acompanho.*

E como pontuou a JJF :

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

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

*fato possibilita aplicar multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que o referido dispositivo prevê a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal.(...).*

Nesta esteira, examinando a matéria trazida por ambos os Recursos, depreendo, quanto à infração 7, que foi imputado o recolhimento a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, conforme Demonstrativo das Importações. O recorrente, por seu turno, sustenta o argumento de que a fiscalização desconsiderou diversos recolhimentos, tendo coligido, como reforço de sua defesa, planilha demonstrativa e cópia de DAE's a fim de demonstrar que não foi considerada a redução da base de cálculo.

De um lado, constato que o autuante não acatou esse argumento. De outro, defluo dos autos, também, que da diligência foi apurado que o imposto devido foi quantificado sem erros, e que houve, efetivamente, em alguns períodos, como salientando pelo próprio diligente, imposto ainda devido no valor de R\$ 1.146,14, sobre o que o sujeito passivo divergiu ao ser intimado para exercer o contraditório, o que fez sob o fundamento de que houve recolhimento a maior no valor de R\$4.122,51, a resultar na conclusão de que não há tributo a ser exigido ante o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Como acima destaquei, pode o contribuinte ingressar com pedido de restituição a teor do que preceitua o RPAF, mas não reduzir o seu saldo devedor neste mesmo processo, o que implica dizer que fica mantida parcialmente a infração 7 e, por estes fundamentos, desacolho o Recurso de Ofício.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos mantendo a Decisão de primeiro na integralidade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recurso de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE PARTE** o Auto de Infração nº **207093.0007/08-7**, lavrado contra **TECNAUT COMÉRCIO DE SISTEMAS DE AUTOMAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$152.490,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alíneas “a”, “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS