

**PROCESSO** - A. I. Nº 129711.0009/11-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MÓVEIS SALVADOR LTDA.  
**RECORRIDOS** - MÓVEIS SALVADOR LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF 0155-05/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 04/10/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0274-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. EXIGÊNCIA DO ICMS. **a)** AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BEM DESTINADO AO ATIVO FIXO; **b)** AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo do estabelecimento. Exigências subsistentes. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADA DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Penalidade específica para o caso de não ter sido recolhido o imposto por antecipação parcial e ter dado saída da mercadoria com tributação. Item subsistente. 3. ENTRADA DE MERCADORIA NÃO ESCRITURADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS 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. Item subsistente. 4. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADA DE MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA. Obrigação acessória, cuja penalidade foi absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal anterior. Item parcialmente subsistente, após a devida exclusão. 5. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE SAÍDAS NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Hipótese de presunção legal não prevista à época dos fatos geradores. Item insubsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Temos em análise um Recurso de Ofício e Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2011 para cobrar ICMS no valor de R\$285.795,91, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 9.960,73, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento;*

*Infração 02 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 2.794,04, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento;*

*Infração 03 - Multa, de R\$ 131.557,53, correspondente ao percentual de 60% sobre a parcela do 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;*

*Infração 04 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 30.814,82, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios;*

*Infração 05 - Multa, no valor de R\$ 19.476,54, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;*

*Infração 06 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS exigido de R\$ 91.192,25, apurada através de pagamentos não registrados, a título de distribuição de lucros superior ao lucro apurado, sem a devida contrapartida e comprovação, apesar de inúmeras intimações feitas, sendo argumentado que essas retiradas foram pagas com diversos cheques pré-datados de clientes (vendas a prazo), os quais não foram escriturados, bem como não foram comprovadas suas respectivas compensações. Foi dito, ainda, que não foi identificada a conta Clientes, e com relação à conta Cheques pré-datados, conta nº 111.04.048-5, estranhamente deixou de receber lançamentos por três meses consecutivos (setembro, outubro e novembro), voltando a ter lançamento em 31/12/2008;*

Foram apresentadas Defesa Administrativa tempestiva às fls. 270 a 293, rebatendo todas as infrações e clamando pela improcedência do Auto de Infração, e Informação Fiscal às fls. 355 a 361 rebatendo as argumentações defensivas e pleiteando a procedência das infrações.

Após concluída a instrução, a 5ª JF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, conforme o entendimento abaixo transcrito:

#### **VOTO**

*Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir o débito no total de R\$ 285.795,91, relativo a seis irregularidades, tendo o autuado impugnado todas as infrações.*

*De início, há de se registrar que o lançamento do crédito tributário preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa, razão de rejeitar o pedido de nulidade arguido pelo autuado. O fato de o contribuinte ter se submetido a uma ação fiscal anterior, inerente a um mesmo período, não o exime de ser fiscalizado e constituído o crédito tributário em favor do Estado, dentro do prazo decadencial.*

*No mérito, quanto às infrações 1 e 2, cujas exigências decorrem da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento, o imposto a se exigir é o resultado da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, sobre o valor da operação, como previsto no art. 2º, IV, combinado com o art. 17, XI, § 6º, da Lei nº 7.014/96, conforme procederam as autuantes, consoante demonstrativos às fls. 58 e 59 dos autos, cujas cópias foram fornecidas à autuada, os valores do imposto apurados foram transportados para as referidas infrações, consignadas no Auto de Infração, tendo a alíquota de 17% e a respectiva base de cálculo sido grafadas apenas para efeito de mera demonstração, sem influenciar no resultado do imposto apurado, o qual, conforme já dito, é o resultado da diferença entre a alíquota interna e interestadual sobre o valor da operação, como demonstrado às fls. 58 e 59 dos autos. Quanto à multa de 60% aplicada, está de acordo com o previsto no art. 42, II, alínea “f”, desde a redação original da norma. Assim, são descabidas as alegações de defesa. Infrações 1 e 2 subsistentes.*

*Inerente à infração 3, cuja exigência decorre da aplicação da multa de 60% sobre o valor não recolhido da antecipação parcial, conforme demonstrado à fl. 36 dos autos e grafado em mídia eletrônica (CD), cujas cópias foram entregues ao autuado, conforme recibos às fls. 36 e 55 dos autos, tal penalidade está prevista no art. 42, II, “d”, combinado com o seu § 1º, da Lei nº 7.014/96, o qual estabelece, 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 saídas posteriores, a dispensa da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, que, por sua vez, estabelece a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.*

*Portanto, a multa é específica para o caso de não ter sido recolhido o imposto por antecipação parcial e, posteriormente, ter dado saída da mercadoria com tributação. Assim, tal tributação na saída da mercadoria não se caracteriza como denúncia espontânea, como pretende o defendente, cuja penalidade por descumprimento da obrigação principal independe de dolo ou má-fé do agente. Em relação à pretensão do autuado de se reduzir a multa em razão de erro na compensação do pagamento realizado pelo contribuinte nos meses de julho e agosto de 2008, conforme DAE às fls. 347/348 dos autos, verifica-se que, consoante destacado na informação fiscal, o valor de R\$ 85.440,27 é referente ao mês de 06/2008, o qual não consta da terceira infração, logo não cabe a*

*alegação. Já o recolhimento de R\$ 65.002,65, referente ao mês de 07/2008, à fl. 347, foi considerado pelas autuantes no levantamento fiscal o valor de R\$ 69.747,73, consoante fl. 336 dos autos, em razão da inclusão de valores referentes ao ICMS antecipação de descredenciados, beneficiando o autuado.*

*Assim, subsiste a terceira infração em sua totalidade.*

*No tocante às infrações 4 e 5, cujas irregularidades decorrem, respectivamente, da exigência do imposto, no valor de R\$ 30.814,82, referente às operações de notas fiscais de aquisição não escrituradas, consoante demonstrativo às fls. 96/98 do PAF, como também da aplicação da multa de R\$ 19.476,54, correspondente ao percentual de 10% sobre o valor comercial das entradas das mesmas mercadorias, objeto da infração 4, sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo às fls. 99 a 101 dos autos, o autuado se limita a alegar que os documentos fiscais foram devidamente registrados nos livros fiscais, sobretudo no livro RAICMS. Contudo, não comprova sua alegação.*

*O art. 143 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”. Já o art. 142 do mesmo diploma legal determina que “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.*

*Contudo, apesar da ineficácia das razões de defesa, verifica-se que a quarta exigência tem lastro legal na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, o qual, salvo prova em contrário, considera ocorrido o fato gerador, sem pagamento do imposto, sempre que se verificar entradas de mercadorias ou bens não registrados, já que 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. Logo, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, deve-se considerar o valor da operação de que decorreu a entrada, cujo valor foi pago com receita de venda não oferecida à tributação.*

*Entretanto, da análise da apuração do débito do ICMS pela falta de escrituração de notas fiscais, às fls. 96 a 98 dos autos, observa-se que as autuantes acrescentaram aos valores das aquisições das mercadorias a Margem de Valor Agregado (MVA) de 25%, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto e, após a apuração do débito do ICMS a alíquota de 17% sobre a referida base de cálculo, deduziu o valor do ICMS creditado no documento fiscal, determinando o ICMS exigido.*

*Porém, conforme já dito, deve-se considerar o mesmo valor da operação de aquisição das mercadorias, por se tratar a presunção legal de vendas anteriores omissas, cujas receitas serviram como pagamento das referidas compras. Assim sendo, não cabe a aplicação da MVA e nem tampouco a dedução do crédito consignado no documento fiscal de entrada, o qual só deverá ser apropriado através da 1ª via da Nota Fiscal, quando do registro no livro fiscal próprio.*

*Diante de tais considerações, aplicando-se a metodologia correta para apuração do imposto, ou seja, a incidência da alíquota de 17% sobre o valor das entradas não registradas (fls. 96/98), constata-se o agravamento da quarta infração de R\$ 30.814,82 para R\$ 32.691,67, cuja diferença represento à autoridade competente, nos termos do art. 156 do citado RPAF/99, para análise da necessidade de se instaurar novo procedimento fiscal. Assim, a quarta infração é subsistente.*

*Em relação à quinta infração, a qual exige a multa de 10% sobre o valor comercial das mesmas aquisições de mercadorias que fundamentaram a quarta infração, com exceção apenas da Nota Fiscal de nº 734242 (fl. 107), a qual se trata de “Retorno/Troca Garantia” de três colchões, tal penalidade está prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96. Contudo, conforme previsto no § 5º do mesmo dispositivo legal, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

*Assim, por considerar o fato concreto enquadrado na citada hipótese legal, entendo que todas as notas fiscais que, simultaneamente, fundamentam as infrações 4 e 5 devem ter a penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal. Em consequência, remanesce apenas a multa no valor de R\$ 178,00, inerente à Nota Fiscal de nº 734242, de 18/05/2007, com operação no valor de R\$ 1.780,00, às fls. 99 e 107 dos autos. Infração “5” subsistente em parte, no valor de R\$ 178,00, referente à data de 31/05/2007.*

*Por fim, quanto à sexta infração, relativa à acusação de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamento(s) não registrado(s)”, visto que os pagamentos a título de distribuição de lucros foram superiores ao lucro apurado, sem a devida contrapartida e comprovação, consoante demonstrativos às fls. 125 e 126 dos autos, verifico que tal imputação decorre da presunção legal de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, previsto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 sempre que se*

*verificar, dentre outras hipóteses legais, “pagamentos não registrados”. Contudo, tal hipótese legal de “pagamentos não registrados”, prevista no inciso V do citado dispositivo legal, só foi introduzida no texto legal através da Lei nº 11.899, de 30/03/10, com efeitos a partir de 31/03/2010. Como se trata de fato gerador relativo ao exercício de 2007, a exigência é improcedente, por não haver previsão legal à época. Infração “6”, insubsistente.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 175.305,12, após redução da quinta infração para R\$ 178,00 (31/05/07) e a improcedência da sexta infração.*

Prolatada a Decisão, devido à redução ocorrida nas infrações 5 e 6, a 5ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal vigente à época do julgamento.

Por sua vez, inconformado com a Decisão de primeira instância, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 421 a 437), com o objetivo de ver alterado o julgamento em relação às infrações 1 a 4.

Inicia o seu arrazoado fazendo um breve histórico dos termos equivocados do julgamento de piso. Indica pontualmente que: i) é inexistente a motivação quanto à regularidade formal do Auto de Infração frente ao disposto no parágrafo único do art. 936 do RICMS-BA/97 e ii) houve a cobrança de antecipação parcial para produtos isentos, conforme dispunha o art. 352-A do RICMS-BA/97.

Passa a discorrer sobre a nulidade do Auto de Infração por afronta ao art. 936 do RICMS-BA/97. Alega que o lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte tem o dever legal de antecipar o pagamento do tributo sem o prévio exame pelo sujeito ativo da exação, apurando a matéria tributável e, posteriormente, recolher o imposto ao Fisco. Fala que após tal procedimento, os pagamentos podem ser homologados expressamente pela Autoridade Fiscal ou, com o decurso do prazo decadencial, tacitamente homologados, na forma do art. 150 do CTN. Em sustento a sua tese, colaciona lição do i. professor Paulo de Barros Carvalho.

Em seguida, indica que o art. 156 do CTN tem como umas das hipóteses de extinção do crédito tributário a homologação expressa pelo Fisco dos cálculos realizados pelo contribuinte. Assevera que *“uma vez homologado o pagamento realizado pelo contribuinte, representado a ciência e a consciência do sujeito ativo, ainda com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com a determinação da matéria tributável, com o cálculo do montante do tributo devido e com a identificação do sujeito passivo, constata-se a manifesta nulidade da presente fiscalização perpetrada para o mesmo exercício já fiscalizado e expressamente homologado o pagamento realizado pelo contribuinte”*.

Informa que o Contribuinte já foi submetido à fiscalização dos mesmos fatos geradores objeto da ação fiscal anterior, sendo que, o procedimento de revisão deve atender o art. 149 do CTN, que colaciona, sob pena de ilegalidade. Assegura que o procedimento de revisão fiscal em desfavor do contribuinte deve ser burocrático e formal, sendo necessário que a Ordem de Serviço expressamente indique expressamente o porquê de tal instauração, sob pena de ferir de morte o princípio da segurança jurídica.

Alega que no presente caso, *“a revisão fiscal foi instaurada de forma genérica”* uma vez que explicita o seguinte motivo: *“Fazer revisão de Procedimentos de Fiscalização referente ao período homologado na OS”*. Nesta toada, assevera mais uma vez que a autorização da Autoridade superior da SEFAZ deve expor expressamente os motivos para justificar quaisquer medidas tendentes à refiscalização de período anteriormente fiscalizado pela própria SEFAZ. Neste ponto, socorre-se do entendimento do CARF transcrevendo julgado que corrobora com sua tese, para em seguida afirmar que o próprio RICMS-BA/97 no seu art. 936 que colaciona, vedava a renovação fiscal de período devidamente fiscalizado, permitido somente a refiscalização desde que não sejam seguidos os mesmos roteiros de fiscalização já realizados.

Diante dessa previsão legal, entende que a fiscalização rasgou o RICMS-BA/97 e procedeu a levantamento fiscal considerando exatamente o quanto outrora levantado pela fiscalização pretérita, conforme se vê no Relatório de Revisão de Procedimento de fiscalização, cujo seguinte

teor transcreve: “Na revisão forma desenvolvidos os roteiros executados pelo Auditor, exceto os roteiros 239, e 241 por não repercutirem no resultado e o roteiro 207 que não é executado na Revisão Fiscal”.

Assevera que a ilegalidade do procedimento adotado pela fiscalização é gritante, pois, “o poder da fiscalização esbarra nos estritos limites impostos pela lei e jamais pode ultrapassá-la, sob pena de ilegalidade”. Ao final do tópico, pede pela Nulidade do presente Auto de Infração com base no art. 936 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos.

Passa ao enfrentamento do mérito.

Em relação às infrações 1 e 2, alega que há manifesta improcedência. Em primeiro lugar, afirma que a Lei Complementar nº 87/96 disciplina a exação referente ao diferencial de alíquota interna e interestadual no seu art. 13, IX, §3º. Aponta que a manifesta ilegalidade cometida pela fiscalização está no fato de ter constituído o crédito tributário com alíquota interna de 17% “para o caso de não identificação de pagamento do tributo referente ao diferencial de alíquota interna e interestadual”.

Em segundo, diz que não houve a correta aplicação da anterioridade nonagesimal ao aplicar no exercício de 2007 a multa inserida no ordenamento jurídico estadual através da Lei Estadual nº 10.847/2007, publicada em 28 de novembro de 2007. Afirma ser claro que, de acordo com o princípio da anterioridade tributária, só poderia haver a aplicação da lei para fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à publicação da lei, na forma do art. 150, III da CF, que repete nos autos. Fala que esta regra, em conexão com as regras da legalidade e da irretroatividade, protegem a segurança jurídica no sentido de permitir que o contribuinte não seja surpreendido. Afirma igualmente que a legislação que majora as multas fiscais também devem observar o princípio da anterioridade e seguir a sistemática das normas que aumenta as obrigações principais.

Aponta que o princípio da anterioridade nonagesimal não se trata de regra substantiva da regra da anterioridade, mas sim regra cumulativa. Apóia-se nos magistérios dos professores Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carrazza acerca da matéria. Sustenta que somente os fatos geradores ocorridos em 28 de fevereiro de 2008 podiam ser alcançados pela nova lei estadual, em respeito princípio da anterioridade tributária e anterioridade nonagesimal.

Em outro enfoque, discorda da aplicação da multa pela fiscalização inserida pela Lei nº 10.847/2007, assegurando que a 2ª JF já teve a oportunidade de apreciar tal questão, acolhendo a argumentação do contribuinte em Decisão unânime, quando do julgamento do Auto de Infração nº 157064.0103/10-1, cujo acórdão não aponta.

Em relação à infração 3, alega que houve a denúncia espontânea na situação vivida nos autos, o que fulmina a possibilidade da aplicação de multa. Alega que a fiscalização apurou o recolhimento a menor do ICMS, a ser pago antecipadamente pelo contribuinte, levando a lavratura do Auto de Infração exclusivamente para aplicação de multa em razão de o tributo, embora recolhido, não ter sido pago antecipadamente na sua totalidade. Afirma que pagou parte do ICMS antecipadamente e parte no dia do vencimento da exação e que isso motivou a aplicação de multa fiscal sobre o valor não antecipado, nos termos da alínea ‘d’ do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Diante desses fatos, fala que a fiscalização desconsiderou o instituto da denúncia espontânea utilizado pelo contribuinte, com base no art. 138 do CTN que reproduz. Colaciona lições de Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado sobre o tema, para afirmar que a denúncia espontânea “constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo (...) antes de iniciada quaisquer fiscalizações por parte da Autoridade Fazendária”. Enfatiza que o contribuinte não deixou de recolher o imposto nas competências mencionadas, não havendo prejuízo ao Erário. Indica que a própria fiscalização admite que houve o pagamento do tributo, tanto que a fiscalização constituiu crédito tributário exclusivamente relativo à multa fiscal pela diferença paga posteriormente.

Em seguida, por outro argumento, pede que seja reduzida a multa em razão de erro na identificação do pagamento realizado pelo contribuinte, pois, conforme planilha elaborada pelas autuantes, se faz incidir o tributo inclusive sobre mercadorias já identificadas pela fiscalização como isentas do ICMS, segundo previsto no próprio art. 352-A, parágrafo primeiro do RICMS-BA/97, que transcreve.

Em relação à infração 4, alega que ela não deve prosperar pois não encontra guarida fática e tampouco jurídica pois as exigências foram devidamente registradas nos Livros Fiscais, sobretudo no RAICMS. Afirma que toda a sua documentação fiscal sempre esteve à disposição da Autoridade Fiscal, devendo julgar improcedente os itens relacionados a esta suposta infração.

Ao final de seu arrazoado, pede: i) a nulidade do Auto de Infração em face da manifesta ilegalidade da revisão fiscal realizada, consoante o previsto no art. 149 do CTN e parágrafo único do art. 936 do RICMS-BA/97; ii) a improcedência das infrações 1 e 2 devido à aplicação incorreta da alíquota interna em 17%, bem como a aplicação de lei a fatos geradores ocorridos antes da publicação da Lei nº 10.847/2007 em 28 de novembro de 2007; iii) a improcedência da infração 3 devido a ocorrência de denúncia espontânea ou a redução da multa em razão da não incidência da antecipação parcial para mercadorias isentas, na forma do art. 352-A do RICMS e; iv) a improcedência da infração 4 por estarem registradas devidamente as exigências cobradas.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 473 a 475, a i. procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, após breve síntese dos fatos, alega que estão ausentes razões recursais capazes de modificar a Decisão recorrida.

Em relação à questão preliminar ligada ao art. 936 do RICMS-BA/97, entende a n. Procuradora que não há qualquer óbice à administração pública em fiscalizar o contribuinte, mesmo que submetido à fiscalização anterior visando à constituição de crédito tributário, dentro do prazo decadencial, afastando assim qualquer hipótese de nulidade prevista no art. 18 do RPAF/BA.

Quanto às questões de mérito, avalia a n. Procuradora que os argumentos recursais são insuficientes para provocar modificação ao julgamento de primeira instância, considerando que a empresa não trouxe prova nem novos argumentos capazes de promover a modificação do Acórdão recorrido.

Quanto à infração 1 e 2, aponta que constam nos demonstrativos de fls. 58 e 59 o valor das alíquotas aplicadas que corresponderam à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais consoante o permissivo legal, sendo adota multa de acordo com a redação original da norma insculpida no art. 42, II, 'f' da Lei 7.014/96.

Em relação à infração 3, afasta a tese da denúncia espontânea, pois, o DAE colacionado às fls. 348 refere-se a fato gerador não exigido na infração 3, e o DAE de fls. 347 já foi excluído da autuação.

Por fim, quanto à infração 4, aponta que o Recorrente somente nega o cometimento da infração, sem fazer prova do alegado.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à redução da multa – Infração 3)**

Temos em análise Recurso Voluntário que tem por fulcro a reforma do julgamento em relação às infrações 1, 2, 3 e 4 e Recurso de Ofício devido a redução da efetuada nas infrações 5 e 6, ambos interpostos contra a Decisão da 5ª JF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade.

Começo pela análise do Recurso Voluntário.

Em sede de preliminar, houve a arguição de afronta a legalidade do procedimento de revisão fiscal, consoante o artigo 149 do CTN, c/c o art. 936 do RICMS-BA/97, então vigente, por ter sido feita uma refiscalização de fatos geradores já homologados pelo Erário em fiscalização anterior,

sem a devida motivação. Para um completo entendimento da questão, transcrevo o teor das referidas normas, *in verbis*:

**CTN**

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

*(...)*

**RICMS-BA/97**

*Art. 936. O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em determinado período, poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados ou, conforme o caso, prestados pelo estabelecimento, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido, e outros elementos, dados ou informações concernentes às atividades do contribuinte ou responsável.*

*Parágrafo único. O levantamento fiscal poderá ser renovado, sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização.*

Em que pese a respeitável tese do Contribuinte, entendo que no caso em questão o Fisco ainda detinha o direito de fazer a revisão do lançamento, pois, conforme o parágrafo único do CTN, não estava extinto o direito da Fazenda Pública em realizar o lançamento de ofício, consoante as hipóteses elencadas nos incisos do próprio artigo 149. Por sua vez, entendo que a renovação do levantamento fiscal ocorrido no presente caso observou o quanto disposto no parágrafo único do art. 936 do RICMS-BA/97, eis que, nem todos os dados foram apurados na primeira fiscalização, conforme se depreende da leitura da Cópia do Relatório de Revisão de Procedimentos de Fiscalização acostado aos autos às fls. 42 a 46. Nele consta item relativo as Considerações quanto ao procedimento de revisão da fiscalização as seguintes explicações:

*A empresa está cadastrada no banco de dados da SEFAZ-BA desde 16/01/1975, como atividade econômica principal 4754701 – comércio Varejista de Móveis, na condição de contribuinte Normal, Porte Econômico: grandes Empresas, Razão Social MÓVEIS SALVADOR LTADA, com Nome de Fantasia: CASARÃO MÓVEIS e LAR SHOPPING. É constituída de 05 (cinco) unidades na condição Normal e 02 (duas) na condição Especial. Seus sócios atuais encontram-se em condição regular na Fazenda Pública estadual. A Unidade Matriz, ora sob revisão é estabelecida á rua Melo Moraes Filho, 425, na Fazenda Grande do retiro, Zona Urbana, Salvador. Bahia.*

*Notificada em 14/01/2011, só efetuou a entrega dos Livro Diário, exercícios 2006; 2007 e 2008 em 03/03;2011, após exaustivos contatos via email e telefone. Deixou de apresentar os Livros Razão e os documentos contábeis.*

***Empresa usuária de ECF-IF que apresenta seus livros fiscais escriturados por processamento eletrônico, estado assim obrigada a apresentar via SINTEGRA, por força do convênio os Arquivos magnéticos dos exercícios sob revisão fiscal, só o fez em fevereiro de 2011, após a solicitação desta Corregedoria, informando apenas os Registros 50 – referente às entradas, Registros 60A, 60M e 70.***

*No exame dos demais registros informados no Livro de Inventário, Declaração de Imposto de Renda e Balanço Patrimonial constatamos divergências de valores, carecendo uma análise mais acurada a respeito, assim, alertamos a necessidade da execução do roteiro AUDIF 207, conforme indicação na OS, pelos meios disponíveis.*

Assim sendo, vejo que foi devidamente explicitada a motivação quanto ao refazimento dos procedimentos de fiscalização em relação à empresa ora acionada, não havendo qualquer ilegalidade no procedimento ou afronta ao princípio da legalidade.

Também, pela análise dos elementos contidos nestes autos, entendo que não houve a homologação expressa do Fisco de qualquer dos pagamentos feitos pelo Contribuinte, segundo as normas dos artigos 150, caput, parte final, combinado com o art. 156 do CTN, abaixo transcritas:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(...)

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

(...)

*VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

Em primeiro lugar, julgo que a fiscalização anterior não se aprofundou na correta apuração dos valores que deveriam ser lançados e, em segundo lugar, por estar a fiscalização atual dentro do prazo prescricional previsto em lei. Em terceiro, não encontro nos autos nenhuma homologação expressa do Fisco, consoante prevê o art. 150 do CTN.

Assim, afasto as alegações preliminares de nulidade do Auto de Infração.

Passo para análise do mérito das infrações.

As infrações 1 e 2 cuidam da diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo do próprio estabelecimento, respectivamente. Os demonstrativos sintéticos estão às fls. 58 e 59 e as cópias das notas fiscais foram colacionadas às fls. 60 a 72 dos autos. Entendo que não há dúvida quanto a falta de recolhimento do DIFAL e da natureza das operações realizadas que ensejaram o presente lançamento (compra de ar-condicionado com destinação a matriz da empresa – infração 01- e lâmpadas – infração 02).

Em relação à multa aplicada, o contribuinte entende que não caberia a aplicação da multa, pois, a norma instituidora foi publicada somente em 28 de novembro de 2007, o que acarretaria, por força do princípio da anterioridade, conjugada com a anterioridade nonagesimal, a aplicação da norma somente em 28 de fevereiro de 2008.

Não obstante a essas interessantes argumentações, entendo que não é o cominho correto para o julgamento dessa questão. Em primeiro, a redação atual da alínea 'd' não é aplicável ao presente



PAF, já que, no caso em apreço, as Fiscais Autuantes lançaram a multa com base no art. 42, II, “f”, na redação atual, que abaixo se transcreve:

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

*(...)*

*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;*

A tese da necessidade da anterioridade comum e especial poderia ser aplicada somente para o caso da alínea ‘d’ que passou a prever punição específica para os casos de antecipação parcial.

Em segundo, tratamos aqui de duas infrações sobre diferencial de alíquotas em que a multa prevista está estabelecida na alínea ‘f’, II do art. 42 de forma genérica.

Portanto, não há pertinência as argumentações recursais quanto à multa aplicada.

Sobre o argumento do cálculo da alíquota aplicada, em que pese à imprecisão do Auto de Infração quanto a alíquota aplicada nas duas infrações, pois resta consignado erroneamente que se lançaria 17% de alíquota sobre a base de cálculo apurada, pela análise dos demonstrativos de cálculos acostados aos autos, vejo que houve a redução da alíquota do ICMS cobrado no estado de origem da operação, no caso 7%, sendo somente lançado os 10% referentes à diferença de alíquota devida ao Estado da Bahia, conforme preceituava o art. 69 do RICMS/BA-97, vigente à época dos fatos.

Assim, as infrações são 1 e 2 procedentes conforme julgamento de piso.

No que tange a infração 3, lançada para cobrar o ICMS pago por antecipação parcial pago fora do prazo, entendo que não houve o melhor julgamento por parte da JJF dos fatos vividos nos autos.

Primeiramente devo esclarece que o sujeito passivo afirma que houve denúncia espontânea, já que ocorreu pagamento do ICMS devido por antecipação na saída da mercadoria no regime normal. Em que pese a respeitável tese do Contribuinte, percebo que em situações similares a esta narrada nos autos, não é possível haver a configuração de verdadeira denúncia espontânea, mas sim, pagamento extemporâneo do imposto devido por antecipação.

Importante mencionar que a argumentação lançada nas infrações 1 e 2 para o afastamento da multa seria cabível na infração 3 se as datas de ocorrência fossem antes de 28 de novembro de 2007, o que não é o caso.

Entretanto, como acima relatado houve a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória no percentual de 60% pela intempestividade do pagamento do imposto, mas não pela falta do pagamento do mesmo, detalhe que se mostra importantíssimo. Compulsando os autos, entendo que cabe a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RAPF/BA que assim dispõe:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Cabe apontar que o próprio CTN, no seu art. 150, §§2º e 3º informa que devem ser considerados na apuração do saldo devido ou, sendo o caso, na imposição da penalidade ou sua graduação, os atos ocorridos antes da homologação praticados pelo sujeito passivo que reflitam na extinção total ou parcial do crédito tributário.

Pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, vejo que a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse dolo ou intenção de burlar o Fisco pela falta de pagamento do imposto devido na antecipação parcial. Assim, mesmo que se fale que houve outras infrações lançadas no mesmo Auto de Infração, entendo que, em relação a antecipação parcial, não houve relevante prejuízo ao Erário quanto ao recolhimento deste imposto fora do seu tempo, e muito

menos, benefício por parte do Contribuinte. Aliás, devido a natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário, mesmo nas empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, mas que também cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária. Vale lembrar que a antecipação tributária é uma técnica empregada para melhorar a fiscalização e o recolhimento do imposto, mas que, via de regra, demanda a observância de uma série de normas instrumentais que se alteram quase que diariamente.

Torno a repetir que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, como aponta a própria fiscalização, e o prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo foi de pequena monta, desproporcional ao valor lançado nos presentes autos, podendo-se até perquirir um verdadeiro bis in idem ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração.

Entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a concorrência no mesmo patamar de igualdade de condições, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela nossa legislação.

Neste sentido, faço a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RPAF c/c o art. 150, §§2º e 3º do CTN, para reduzir a multa da infração 3, para 20% do valor inicialmente lançado, que representa a quantia de R\$26.311,52.

Infração 3 procedente, com redução do valor da multa.

No que tange à infração 4, cobrando ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, vejo que deve ser mantida a Decisão de base, alinhando-me ao opinativo da PGE/PROFIS, vez que somente houve negativa quanto ao cometimento do fato narrado, sem qualquer comprovação de suas alegações. Assim sendo, depreendo que deva ser aplicado o quanto disposto no art. 143 do RPAF/BA que determina que a *“simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”*.

Infração 4, procedente conforme Decisão de piso.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reduzir a multa da infração 3, em 20% do valor originalmente lançado.

Passo para apreciação do Recurso de Ofício.

Entendo que não merece reparos a Decisão de piso quanto à desoneração apontada nas infrações 5 e 6.

A 5ª JJF reduziu o débito da infração 5 devido ao entendimento de que a multa aplicada na infração 5 (multa por descumprimento de obrigação acessória), foi absolvida pela multa da infração 4 (obrigação principal), sendo aquela consequência direta desta, conforma prescreve o §5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Da análise das notas fiscais de ambas as infrações, percebe-se que a infração 5 teve como base as mesmas operações da infração 04, com exceção da Nota fiscal 734353, subsistindo somente o valor devido a essa nota pela falta de registro na escrituração fiscal.

Infração 5 parcialmente procedente consoante o julgamento de base

A infração 6 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de pagamentos não registrados, consoante a previsão do inciso V, §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Na descrição da infração as Autuantes assim informam:

*“pagamentos a título de distribuição de lucros superior ao lucro apurado, sem a devida contrapartida e comprovação, apesar de inúmeras intimações feitas, sendo argumentado que essas retiradas foram pagas com diversos cheques pré-datados de clientes (vendas a prazo), os quais não foram escriturados, esclarecemos ainda*

*que os citados cheques não foram escriturados bem como não foram comprovadas suas respectivas compensações.”*

Assim, percebo que foi muito pertinente a observação dos julgadores de piso de que a introdução do inciso V do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 (norma incriminadora) se deu somente em março de 2010, após a ocorrência do fato gerador do imposto (dezembro de 2007), determinando, ante ao princípio da legalidade e o da anterioridade, a improcedência da infração.

Dessa forma julgo improcedente a infração 06, conforme julgamento de piso.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir a multa da infração 3 a 20% do originalmente lançado, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO VENCEDOR (Redução da multa - Infração 3)**

*Data venia*, ousou discordar do n. relator quanto à redução da multa exigida na infração 3 do presente lançamento fiscal.

Ressalto de que aqui não se discute de que o imposto foi recolhido intempestivamente. Se assim não fosse, a multa não poderia ser aplicada, já que a exigência seria do imposto (obrigação principal) e não de uma obrigação acessória.

Concordo com o n. relator quanto afirma não ser “*o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a concorrência no mesmo patamar de igualdade de condições, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela nossa legislação*”.

E também é certo que o permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/BA faculta ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, deve ele dosar tal penalidade, se a situação assim se apresente, pois as determinações do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 não podem ser aplicadas indiscriminadamente, sendo necessária a análise de cada caso de *per si*.

As JJF e as CJF podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória **se provado** não ter existido dolo, fraude ou simulação.

No mais, o que aqui se cobra é multa específica, determinada em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica penação por descumprimento de obrigação acessória e a sua existência se dar em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais. Além do mais, tem caráter educativo, visando preservar o crédito tributário.

E o referido artigo ainda acrescenta que, mesmo sendo comprovada a não existência de dolo, fraude ou simulação, é necessário que o fato não tenha causado prejuízo ao Erário.

Da análise das peças processuais, denota-se que a empresa, sistematicamente, comete inúmeras irregularidades à norma tributária deste Estado. Também dificultou sobremaneira a fiscalização em realizar os seus trabalhos fiscalizatórios. Com tais procedimentos, não se pode afiançar não ter existido nos seus atos dolo, fraude ou simulação. Afora que se este CONSEF seguir linha de que cabe ao fisco, antes de aplicar qualquer penalidade de cunho acessório, ter que antes prova, por obrigação, não ter havido dolo, fraude ou simulação, como se infere do posicionamento do n. relator, o deixa sem respaldo legal para poder controlar as receitas estaduais, apenas podendo r corretamente aplicá-la e assim agir se comprovar dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou se entender que todo o contribuinte usa da má fé, o que, me parece, levaria a uma situação insustentável.

Afora que pelo valor da multa aplicada no presente lançamento fiscal, a falta do recolhimento do imposto no prazo legal, foi de grande monta, o que gerou prejuízo, ao contrário do afirmado pelo n. relator, ao Erário, pois este somente obteve sua receita quando o contribuinte realizou suas

operações comerciais de vendas, dispondo o recorrente, durante este tempo, de receita que não lhe pertencia.

No mais, se, como entende o relator a multa é de grande monta, este é caso de outra natureza e não da aplicação das determinações no art. 158 do RPAF/BA. E, por fim, não vejo motivo para se alegar às determinações do art. 150, §§ 2º e 3º do CTN, já que aqui não se está a falar em qualquer prazo decadencial, ou mesmo de homologação de autoridade coatora.

Voto no sentido da não redução da multa aplicada na infração 3, para manter inalterada a Decisão de 1º Grau.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à redução da multa na infração 3, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129711.0009/11-9, lavrado contra **MÓVEIS SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$175.127,12**, acrescido das multas de 60% sobre R\$144.312,30 e 70% sobre R\$30.814,82, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de **R\$178,00**, previstas no inciso IX, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Redução da multa – Infração 3) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Redução da multa – Infração 3) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Redução da multa – Infração 3)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR  
(Redução da multa – Infração 3)

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS