

A. I. N° - 298578.0005/11-0
AUTUADO - HÉLIO MAURÍCIO SANTOS FILHO
AUTUANTE - CLÁUDIA MARIA SEABRA MARTINS
ORIGEM - INFAC ATACADO
INTERNET - 05/03/2013

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0041-03/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Exclusão efetuada pela autuante de notas fiscais em duplicidade e de operações com mercadorias da substituição tributária lançadas no levantamento fiscal. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Reduzido o valor do débito em face do acolhimento pela autuante de comprovação de pagamento apresentada, pelo impugnante, não considerado no levantamento fiscal. Infração parcialmente subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Reduzido o valor do débito mediante comprovação da escrituração de algumas notas fiscais no livro Registro de Entradas. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2011, refere-se à exigência de crédito fiscal no valor de R\$1.198.358,10 em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Multa percentual sobre parcela do imposto que deixou de ser paga 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, nos meses de janeiro de 2010 a agosto de 2011. Exigido o valor de R\$32.215,25 decorrente aplicação da multa de 60%;

Infração 02: Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Valor do débito: R\$1.148.402,98. Multa de 60%.

Infração 03: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a julho e outubro de 2010. Exigida multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$17.739,87.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 542, apresenta impugnação às fls. 532 a 541.

Inicialmente salienta que atua na venda de produtos alimentícios em sua maioria sujeitos à substituição e a antecipação tributária. Destaca que não estava credenciada para os recolhimentos da antecipação e nem possuía o regime de atacadista no período fiscalizado. Informa que somente obteve os dois benefícios fiscais após regularização de pendências junto à SEFAZ do Estado da Bahia em agosto de 2011. Diz manifestar-se apenas sobre o período da fiscalização que deveria ser de 2009 a junho de 2011, apesar da autuante estendido a fiscalização até agosto de 2011, período que não havia sido escrutinado, causando transtornos para sua contabilidade e para a administração da empresa. Ressalta ser desproporcional tal prazo de trinta dias para elaboração de sua defesa por ferir o direito de ampla defesa e do contraditório uma vez que, a Secretaria da Fazenda, exerceu o direito de fiscalizar o contribuinte por mais de 120 dias, tendo sido entregue à autuante todos os documentos e informações fiscais para ser auditado. Arremata frisando que trinta dias para refazer cálculos e localizar documentos de pagamentos e notas fiscais é insuficiente e prejudicial ao contribuinte.

Suscita preliminar de nulidade pelo fato de ter a fiscalização extrapolado o prazo de 90 dias para a conclusão dos trabalhos de auditoria sem que houvesse a prorrogação por escrito.

Frisa que transcorreram mais de 120 dias para conclusão dos trabalhos, sem que houvesse qualquer comunicado formal de sua prorrogação, em desacordo com o que estatui o §1º do art. 28 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF-BA/99, que reproduz.

Transcreve o inciso I do art. 18 do RPAF/99 para destacar que a fiscalização teve início em 15/08/2011, expirando seu prazo em 14/11/2011, ou seja, 90 dias após o início, logo, não tendo sido formalmente cientificado da prorrogação da fiscalização, a partir de 15/11/2011 a auditoria prosseguiu ilegalmente, sem qualquer tipo de prorrogação formal, para asseverar que a autuante tornou-se incompetente para o exercício da fiscalização, pelo decurso do prazo previsto no §1º do art. 28 da aludida norma administrativa, e por consequência, diz que todos os atos praticados pela autuante são nulos, porquanto um dos requisitos de validade do ato administrativo é a competência do sujeito. Arremata ressaltando que, como não foi cumprida expressa determinação normativa, não pode prosperar este Auto de Infração.

Acrescenta que o presente Auto de Infração deverá ser considerado nulo desde a origem, por estar eivado de nulidades que atingem frontalmente o sistema jurídico administrativo além de conter erros de soma, cálculos e por não ter sido considerado diversos pagamentos de antecipação e de substituição tributárias. Prossegue relevando que, caso contrário, em não sendo considerado motivo para a nulidade do Auto de Infração, ora combatido, deve-lhe ser facultada a possibilidade de exercer seu direito ao instituto da denúncia espontânea, em razão do quanto disposto no §1º do art. 28 do RPAF/99 por força da prorrogação da fiscalização sem a devida notificação ao sujeito passivo.

Registra que o supra aludido §1º está em desacordo com o parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, pois este somente permite a denúncia espontânea, antes do início de qualquer medida fiscalizatória. Indaga como pode uma norma inferior, permitir a utilização da denúncia espontânea após o início da fiscalização, enquanto está expressamente proibido pelo CTN.

Revela ser nítido o descompasso que existe entre o RPAF-BA/99 e o CTN, bem como em relação aos princípios gerais de Direito Administrativo. Adicionalmente observa que, apesar de ser benéfica ao contribuinte, e por isto devendo ser considerada neste caso, o §1º do art. 28 do RPAF-BA/99 afronta determinação expressa do CTN, que tem status de lei complementar, ao permitir a denúncia espontânea após iniciadas as medidas fiscalizatórias.

Aduz que o prosseguimento de fiscalização por sujeito público incompetente é um vício tão grave que traz consequências muito maiores do que a simples possibilidade da utilização do instituto da denúncia espontânea, possibilitando, inclusive a nulidade dos atos praticados pela autuante a partir do 91º dia, quando se tornou incompetente.

Ao tratar do mérito da autuação observa que, após quatro meses de fiscalização, a autuante com seus trabalhos focados precípuamente nas notas fiscais de entrada, concluiu que não foi devidamente recolhido o ICMS a título de Antecipação Parcial e Substituição Tributária, em decorrência disto, lavrou o auto de infração, ora impugnado, no valor histórico de R\$2.069.613,14, com inclusão de multa e atualização.

Diz que a autuante não verificou que por se encontrar descredenciado recolheu quase que a totalidade dos tributos devidos.

Em relação à infração 01, afirma que a autuante informa que o valor deixado de ser recolhido de antecipação parcial no ano de 2010 foi de R\$21.307,51 quando na realidade o valor a ser recolhido é de R\$7.903,03 e este foi objeto de parcelamento. Observa que no período de 2011, a autuante aponta nos demonstrativos que o valor deixado de ser recolhido de antecipação parcial no ano de 2011 foi de R\$32.384,56 quando se verifica que o valor a ser recolhido é de R\$5.792,02, conforme planilha que apresenta, e que por sua vez, foi incluso em parcelamento.

Quanto à Infração 02 que apurou a falta de recolhimento nos anos de 2009, 2010 e 2011 de valores devidos por substituição tributária, cujo montante apresentado é de R\$1.148.402,98, assevera que a exigência não tem procedência, visto que efetuou pagamentos e fez diversos parcelamentos de débitos decorrentes da substituição tributária. Acrescenta que em relação ao período de junho a outubro de 2009, efetuou recolhimento da substituição tributária, tendo inclusive, pago a importância de R\$22.640,07 a maior, e que não foi usado para amortizar parte do débito dos meses de novembro e dezembro de 2009. Observa também que a autuante considerou esse montante como sendo de R\$118.850,18, e que na planilha elaborada pela fiscalização constam diversos erros, inclusive, apontamento de débito em duplidade no seu demonstrativo de dezembro de 2009. Acrescenta que não foi considerado o pagamento de DAE no valor de R\$1.734,72 no mês de novembro de 2009. E que por isso, diz acreditar que os cálculos apresentados no Auto de Infração e nas planilhas de auditoria não merecem confiança em razão dos muitos erros encontrados para o período de 2009.

No que diz respeito à infração 03, a despeito da previsão legal da Lei 7.014/96 em seu artigo 42, inciso XI, destaca que é descabida a exigência com objetivo de penalizar o contribuinte sem levar em consideração alguns aspectos. No que tange à intenção do agente, já que no seu caso, as notas fiscais foram apresentadas e encontram-se contabilizadas. Afirma que, de fato, as notas fiscais não foram registradas no livro fiscal de entrada, contudo, estas notas não são tributáveis, pois se referem a operações sujeitas à antecipação parcial e Substituição total do ICMS. Esclarece que houve uma falha da contabilidade no momento da escrituração da obrigação acessória, no entanto, observa que não houve a intenção de subtrair informações, uma vez que os valores pertinentes ao ICMS por antecipação total foram recolhidos e as notas fiscais apresentadas à fiscalização. Acrescenta que outro aspecto relevante para o cancelamento desta infração é a existência no demonstrativo da fiscalização de notas fiscais que se encontram escrituradas no livro Registro de Entradas a exemplo da Nota Fiscal nº 81757 de 12/08/2010 e da Nota Fiscal nº 468 de 23/10/2010. Pede, pelos motivos aduzidos, a anulação desta infração.

Menciona que para fazer prova de suas alegações, colaciona cópias, dentre outros documentos, das Notas Fiscais de Entrada, Comprovantes de Pagamento do ICMS de antecipação e substituição tributária, de páginas do livro Registro de Entradas onde constam os registros e planilhas elaboradas referentes ao período correspondente a 2009, 2010 e de janeiro a junho de 2011, objeto do termo de fiscalização.

Ao tratar da multa aplicada de 60%, observa que a Carta Magna de 1988 estabelece em seu art. 146, III, “d” e Parágrafo Único c/c art. 179 tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas e tributárias, dentre outras.

Ressalta que em momento algum a CF/88 estabeleceu qualquer distinção ao tratamento a ser dispensado às duas categorias empresariais, jamais utilizou o pronome alternativo “ou”, mas sim o pronome aditivo “e”, logo, em face da sede constitucional, qualquer lei inferior deve conceder tratamento diferenciado simultaneamente tanto às ME quanto às EPPs, não sendo admissível que o RICMS-BA/97 conceda benefício à MEs em detrimento das EPPs, como ocorreu com o §4º do art. 352-A do RICMS-BA/97.

Critica o §4º do art. 352-A do RICMS-BA/97, porquanto não deixou expresso a possibilidade da redução de 50% da antecipação parcial do ICMS para as empresas de pequeno porte, como no presente caso. Acrescenta que a boa hermenêutica impede em estender às EPPs o mesmo benefício concedidos às MEs, uma vez que a CF/88 não discriminou, não cabendo o legislador infraconstitucional discriminar. Prossegue esclarecendo que, tanto é verdade, que posteriormente, através de alteração ocorrida no RICMS, foi concedida a mesma condição para as EPPs, as quais passaram expressamente a usufruírem do desconto a partir de 01/03/2008, contudo, diz ser possível, ampliar a interpretação da referida norma incluindo as EPPs, desde o surgimento da Antecipação Parcial do ICMS. Ressalta que a própria norma do aludido §4º não define o que venha a ser microempresa, denotando que são aquelas definidas nos art. 2º, I da Lei Federal 9.841/99 que primeiramente instituiu o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Alinhava esclarecendo que ao definir as condições para fins de enquadramento do porte das MEs e EPPs, a legislação estadual deve estar adstrita do quanto definido na Lei 9.841/99, que à época instituiu o Estatuto das MEs e EPPs.

Menciona ser cabível o entendimento que deve ser beneficiado com a redução de 50% do valor da multa do ano de 2009 que foi de R\$62.789,35 conforme planilha do anexo do auto que trata da substituição tributária para R\$31.394,68, caso existisse fundamentação para a aplicação do auto. Aduz que o valor citado nos autos de R\$118.850,18 não prospera porque houve o recolhimento do mesmo como comprovado pelos DAEs e crédito de pagamento a mais em R\$22.640,07 no mês de setembro de 2009 conforme planilha de DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TOTAL elaborado pela autuante. Informar ainda que esta planilha apresenta outros erros que os induz a pedir pela extinção do crédito tributário por não merecer confiança nos dados apresentados neste demonstrativo.

Conclui requerendo o reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração, bem como a sua nulidade em razão dos vícios e erros formais e materiais detectados, capazes de macular o resultado final da auditoria, porquanto deixou de reconhecer valores recolhidos e incluiu valores em duplicidade nas planilhas de apuração do débito, além de ter sido a sua defesa prejudicada em razão da exiguidade do prazo para uma análise mais criteriosa das inconsistências e erros nas planilhas elaboradas pela autuante. Requer ainda que:

- a) sejam acatados os argumentos suscitados como preliminares de nulidade do Auto de Infração, porquanto, em face das alegações apresentadas maculam todo o trabalho do fisco;
- b) possa desenvolver suas atividades comerciais como credenciada em caráter de urgência para o recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária.
- c) seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos valores relativos à substituição e antecipação tributária dos anos de 2009 e 2010 e 2011 posto em discussão, por ser de Direito.
- d) seja apresentado o termo de prorrogação de fiscalização conforme prevê o §1º do art. 28 do RPAF-BA/99, sob pena de nulidade.

A autuante presta informação fiscal, fls. 739 a 742, e mantém parcialmente a autuação nos termos resumidos a seguir.

Diz que o presente auto de infração foi lavrado em 26/12/2011, com base em criteriosa análise do conjunto de documentos solicitados, conforme intimação, fls. 08, dentre eles, as notas fiscais de entrada e saída, livros registro de entrada e saída, fornecidos pelo contribuinte e/ou capturados via CFAMT, além da verificação dos dados de arrecadação do Sistema de Informação do Contribuinte - INC e demais documentos que respaldam as transações do autuado.

Observa que, preliminarmente, o autuado alega a extração pela fiscalização do prazo de 90 dias, sem que houvesse prorrogação por escrito, entretanto afirma que a presente fiscalização transcorreu de acordo com o que determina a legislação. Observa que a Ordem de Serviço nº 511106/11, que deu origem ao Auto de Infração em questão, foi emitida em 06/10/11, e abrangeu o período de 01/01/09 a 31/08/09. Acrescenta esclarecendo que, com o intuito de acelerar os trabalhos de fiscalização, foi emitida Ordem de Serviço anterior, de nº 508249/11, o que possibilitou a análise dos dados constantes nos sistemas informatizados, a recepção e tratamento dos arquivos magnéticos e a intimação e recepção de documentos da empresa. Arremata que frisando que os trabalhos de fiscalização foram realizados com todo o amparo legal e lastreados por Ordem de Serviço, que representa documento formalmente constituído e confere competência ao auditor fiscal no cumprimento de suas atribuições.

Ressalta, que vários documentos foram disponibilizados pelo contribuinte no curso da fiscalização, demonstrando o conhecimento e interação do autuado nas atividades realizadas pelo Fisco durante todo o curso da fiscalização.

No que diz respeito à infração 01, assinala que o contribuinte alega que “o valor a ser recolhido é de R\$7.903,03 e este foi objeto de parcelamento”, esclarece que o demonstrativo produzido pela fiscalização, fls. 9 e 10, indica o valor de R\$21.307,51, para o exercício de 2010, e assevera que foram considerados todos os pagamentos feitos pela empresa à título de antecipação parcial, no valor de R\$6.454,08. Em relação à planilha anexada pelo autuado, fls. 660, indicando que as Notas Fiscais nºs 237053 e 433297 foram lançadas em duplicidade, em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, afirma constatar que a alegação do contribuinte é pertinente e que procedera aos ajustes necessários, excluindo a Nota Fiscal nº 433297 do demonstrativo de 2010, o que ocasionou uma redução no valor da planilha para R\$21.138,61, gerando uma multa de R\$12.683,17, conforme planilha revisada diz acompanhar a presente informação fiscal.

Com relação ao exercício de 2011, a alegação que o valor devido é de R\$5.792,02, conforme planilha às fls. 578, e que houve parcelamento para esse débito, informa que pesquisa realizada nos parcelamentos feitos pelo contribuinte não atestam essa afirmação. Destaca que a planilha, fls. 11 a 13, demonstra os valores devidos de forma global, considerando as notas fiscais de entrada entregues pelo contribuinte ou capturadas no CFAMT. Sustenta que a planilha anexada pelo autuado em sua defesa, fls. 578, apresenta considerações que foram acatadas por essa fiscalização, referentes às Notas Fiscais de nºs 53451, 53629, 51506, 115884, 113716, 12773 e 12812. Arremata ressaltando que, com isso, os valores de ICMS antecipação parcial, exercício 2011, foram revistos e constam de planilha revisada anexada à presente informação fiscal, com o valor de R\$9.343,19, gerando uma multa de R\$5.605,91.

Afirma que a metodologia utilizada por esta fiscalização, para identificar o valor devido pelo contribuinte, seguiu os princípios de auditoria geralmente aceitos, notadamente o conservadorismo e a prudência. Assim, os valores de receita, identificados com os nºs 2.183 - ICMS antecipação de descredenciados e 1.755 - ICMS auto infração/trânsito/de, foram considerados e abatidos nas planilhas referentes ao ICMS antecipação total. Confirma que todos os pagamentos feitos pelo autuado compuseram o cálculo dos valores devidos, conforme relatório relação de DAEs, juntado ao processo e cuja soma consta nas planilhas apresentadas às fls. 14, 18 e 25. Arremata asseverando que as planilhas de ICMS antecipação parcial foram compostas considerando os pagamentos efetuados no código de receita 2.175 - ICMS antecipação parcial, e que todos os demais pagamentos foram considerados nas planilhas de ICMS antecipação total.

Ao tratar da infração 02 observa que o impugnante alega que “sobre o período de junho a outubro de 2009 efetuou recolhimento da substituição tributária, tendo inclusive, pago a importância de R\$22.640,07 a maior e que não foi usado para amortizar parte do débito dos meses de novembro e dezembro de 2009”. Esclarece que a planilha, fls. 14, demonstra todos os valores devidos de substituição total em 2009, devidamente abatidos dos valores pagos à título de ICMS antecipação

de descredenciados, ICMS antecipação tributária e ICMS auto de infração/trânsito/de. Destaca que de junho a outubro de 2009, o contribuinte acumulou pagamentos que, analisados em sua totalidade, representam um pagamento a mais de R\$22.640,07, no entanto, diz que analisando mês a mês, é possível observar que os valores pagos a menos nos meses de junho a agosto foram abatidos do pagamento realizado em setembro, no valor de R\$53.723,93.

Salienta que Autos de Infração ou Denúncias Espontâneas realizadas em setembro de 2009 só podem se referir a transações realizadas em setembro ou nos meses anteriores, razão pela qual diz ter utilizado esses valores para compensar os valores devidos anteriormente. No que concerne ao pleito do contribuinte para que seja feito a compensação dos valores relativos às operações posteriores, realizadas em novembro e dezembro de 2009, não acata e informa que os pagamentos supostamente a mais não podem ser objeto de compensações posteriores, e esclarece que, caso considere que se trata de pagamento indevido, o contribuinte solicitar restituição.

Quanto à alegação do autuado da existência ainda, de débito em duplicidade, esclarece que não procede e explica que a planilha de cálculo do ICMS antecipação total, fls. 15 a 17, apresenta as notas fiscais desmembradas por produto, razão pela qual os números de notas fiscais se repetem.

Diz que, ao compulsar o relatório Relação de Pagamentos, emitido pelo INC arrecadação, constatou que, equivocadamente, não foi incluído o referido pagamento relativo ao DAE no valor de R\$1.734,72, apontado na defesa. Por isso, afirma que acolheu manifestação do contribuinte, refez a planilha de ICMS antecipação total, incorporando esse pagamento, e com o ajuste, o valor de ICMS antecipação total devido em 2009 foi reduzido para R\$117.115,46, planilha anexa.

Ao cuidar da infração 03, destaca que o contribuinte afirma que “as notas fiscais foram apresentadas e encontram-se contabilizadas. O segundo aspecto é que as mesmas de fato não foram registradas no livro fiscal de entrada. Contudo, estas notas não são tributáveis. Visto que, foram notas fiscais sujeitas à antecipação parcial e Substituição total do ICMS”.

Esclarece que, de fato, as notas fiscais não registradas não são tributadas, em virtude disso, e considerando a previsão legal, foi aplicada a multa de 1%, conforme planilha, fls. 31. Observa que a condição de ser ou não tributada não dispensa o contribuinte de registro das notas fiscais recebidas de seus fornecedores no livro Registro de Entradas, razão pela qual mantém os termos da autuação.

Informa ainda, que foram observados todos os aspectos legais aplicáveis às operações do contribuinte, inclusive, dos valores apurados pela auditoria, foram excluídos aqueles oriundos de mera circulação de vasilhames, além de ter sido observada a proporcionalidade decorrente da comercialização de produtos com alíquotas diferentes.

Conclui asseverando que com os ajustes o valor total do Auto de Infração ficou reduzido para R\$1.182.697,21 em decorrência da manutenção da autuação em relação à infração 03 por considerar que os esclarecimentos e justificativas não foram suficientes para alterar o seu entendimento e, no que se refere às infrações 01 e 02, por ser mantida parcialmente a autuação nos termos das alterações efetuadas no valor do débito, em razão do acolhimento parcial as alegações do autuado.

O impugnante ao tomar ciência da informação fiscal, se manifesta às fls. 765 a 772,

No tocante à preliminar de nulidade suscitada na defesa repisou todos os argumentos já aduzidos, tanto em relação à incompetência da autuante para lavrar o Auto de Infração em razão da ausência de comunicação formal acerca da prorrogação da fiscalização, por consequência, todos os seus atos seriam nulos, como no tocante ao exercício do direito ao instituto da denúncia espontânea, em razão do quanto disposto no §1º do art. 28 do RPAF-BA/99 por força da prorrogação da fiscalização sem a devida notificação ao sujeito passivo.

Ao se reportar acerca do mérito da autuação, do mesmo modo, reiterou, para cada uma das infrações, todas suas alegações já articuladas em sede defesa.

Conclui também, nos mesmos termos da defesa, propugnando pelo reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração em epígrafe, bem como requer a sua nulidade em razão dos vícios e erros formais e materiais detectados, capazes de macular o resultado final da auditoria, porquanto deixou de reconhecer valores recolhidos e reconheceu valores em duplicidade nas planilhas elaboradas pela autuante.

A autuante presta nova informação fiscal, fls. 829 a 831, a respeito da manifestação do impugnante, fls. 765 a 772. Esclarece que o presente Auto de Infração foi lavrado em 26/12/2011, com base em criteriosa análise do conjunto de documentos solicitados, conforme intimação, fls. 08. Observa que o autuado apresentou defesa, fls. 532 a 541, acompanhada de documentos e arquivos, a fls. 542 a 737. Frisa que as alegações do contribuinte foram acolhidas em parte pela fiscalização, alterando o valor do débito de R\$1.198.358,10, para R\$1.182.697,21, conforme informação fiscal, fls. 739 a 742, e planilhas, fls. 743 a 758.

Diz que após ciência da informação fiscal, o contribuinte apresentou manifestação requerendo que:

- “a) sejam acatadas(sic) os argumentos grafados nas preliminares de nulidade do auto de infração, porquanto, em face das alegações apresentadas maculam(sic) todo o trabalho do fisco;*
- b) a empresa possa desenvolver suas atividades comerciais como credenciada em caráter de urgência para o recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária.*
- c) seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos valores relativos à substituição e antecipação tributaria dos anos de 2009 e 2010 e 2011 posto em discussão, por ser de Direito.”*

Quanto à alegação de que a fiscalização extrapolou o prazo de 90 dias, sem que houvesse prorrogação por escrito, afirmando que “todos os atos praticados sem a devida autorização hierárquica deverão ser considerados nulos...” destaca que o autuado não apresentou elemento novo que suscite esclarecimentos adicionais sobre esse tema. Assevera que os atos praticados no período de fiscalização estavam devidamente autorizados por superior hierárquico e lastreados em ordem de serviço, além de intimações e comunicações ao contribuinte, que, durante todo o tempo, foi informado sobre o andamento dos trabalhos, tendo, inclusive, apresentado documentos complementares, quando solicitado.

Em relação à solicitação do contribuinte para que seja “oportunizado à Recorrente a possibilidade do exercício do direito ao instituto da denúncia espontânea, em razão do quanto disposto no §1º do art. 28 do RPAF...”, afirma que a fiscalização transcorreu de acordo com os ditames legais, razão pela qual o contribuinte não se enquadra na situação descrita no RPAF-BA/99.

Quanto às Infrações 01, 02 e 03, observa que as alegações alinhadas na manifestação já constam da defesa apresentada e foram objetos de análise, tendo sido acatadas parcialmente na informação fiscal anteriormente prestada.

No que diz respeito ao pedido para que sejam acatados os argumentos grafados nas preliminares de nulidade do auto de infração, informa que todos os elementos que fundamentam a fiscalização e posterior lavratura do Auto de Infração já se encontram devidamente indicados, relacionados e apensados no presente Processo Administrativo Fiscal.

Em relação aos pleitos do impugnante para possa ser credenciada em caráter de urgência para o recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária e para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário dos valores relativos à substituição e antecipação tributaria dos anos de 2009 e 2010 e 2011 posto em discussão, ressalta que por se tratar de questões que extrapolam o campo de atuação dessa fiscalização, razão pela qual não cabe nenhum pronunciamento.

Menciona que as alegações e informações adicionais já foram devidamente analisadas e constam da informação fiscal, 739 a 742, e planilhas, fls. 743 a 758.

Depois de frisar que as justificativas e os esclarecimentos apresentados pelo impugnante não trazem elemento novo algum que promova a revisão dos valores atribuídos no presente processo, conclui mantendo os termos da autuação, com as alterações já indicadas na informação fiscal anterior, ratificando o valor do auto de infração em R\$1.182.697,21.

VOTO

De inicio rechaço a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante em razão de ter sido extrapolado os 90 dias para a conclusão dos trabalhos de auditoria sem que houvesse a prorrogação por escrito, prevista no §1º do art. 28 do RPAF-BA/99, sob o fundamento de que, ultrapassado o interregno legalmente estatuído, a autuante seria incompetente para perpetrar a lavratura do Auto de Infração.

É patente que no tocante ao prazo para conclusão da ação fiscal, de fato o procedimento de fiscalização inicia-se conforme previsto no art. 26, e deve ser concluído no prazo de noventa dias mencionado no §1º do artigo 28, ambos do RPAF-BA/99, *in verbis*.

“Art. 28 [...]

§ 1º. O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.”

Resta evidenciado da inteleção do dispositivo acima reproduzido que extrapolado o prazo de noventa dias, o RPAF-BA/99 não determina que, se torne sem efeito o levantamento fiscal realizado, nem prevê obstáculo ao prosseguimento da tramitação regular do procedimento administrativo, nem de processo administrativo fiscal, no sentido da cobrança de débito lançado de ofício. Apenas prevê que, se o contribuinte fizer a denúncia espontânea, este ato deverá ser considerado regularmente. Ou seja, em benefício do contribuinte, considera como se ainda não tivesse sido iniciada a ação fiscal, portanto, em nada afeta com o parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, como quis aduzir o impugnante. Logo, extrapolado o prazo de noventa dias para o encerramento da ação fiscal poderia, o contribuinte, ter denunciado espontaneamente o débito lançado de ofício, caso o reconhecesse como devido. A denúncia espontânea é de iniciativa do contribuinte e inexiste espécie de renúncia condicionada, como pretende o impugnante.

A denúncia espontânea de débito tributário tem rito próprio previsto no art. 95, e seguintes do RPAF-BA/99 e poderia ter sido exercida pelo impugnante até antes do julgamento da lide, independente de qualquer anuência prévia, fato que não fora observado pelo sujeito passivo. Em suma, caso o contribuinte houvesse efetuado a denúncia espontânea do débito reconhecido, esta denúncia teria plena validade. Porém, como o contribuinte não realizou a regular denúncia espontânea do débito lançado, não pode pleitear esta situação, inexistente, em seu favor.

Por outro lado, não há como prosperar a nulidade suscitada em decorrência de ofensa ao inciso I do art. 18 do RPAF/99, especificamente sob o fundamento de incompetência da autuante para lavrar o Auto de Infração nas condições e circunstâncias em que ocorreu a autuação, ou seja, após o transcurso dos noventa dias do inicio da ação fiscal e sem termo formal de prorrogação. A atribuição de competência da autuante na constituição de créditos tributário afigura-se expressamente no inciso I do art. 42 do RPAF-BA/99, onde não consta qualquer limitação para o seu exercício que pudesse restringir a sua ação fiscalizadora no presente caso, como do mesmo modo, o §1º do art. 28 do RPAF-BA/99, como visto acima, também não coíbe e nem tolhe, sob qualquer aspecto, a ação do agente fiscalizador. Por tudo quanto exposto, não vislumbro óbice algum no Auto de Infração que pudesse inquiná-lo de nulidade.

Assim, considero ultrapassadas as questões atinentes a preliminar de nulidade suscitada e passo ao exame do mérito.

A infração 01 cuida da exigência da multa percentual de 60% sobre parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O impugnante não denegou o cometimento da infração discordou apenas do valor apurado pela autuante sustentando que no exercício de 2010 o valor a ser recolhido de antecipação parcial é de R\$7.903,03 e que fora objeto de parcelamento, e não R\$21.307,51, como apurou a autuante. Afirmou também que no período de 2011, a autuante aponta nos demonstrativos que o valor deixado de ser recolhido de antecipação parcial no ano de 2011 foi de R\$32.384,56 quando se verifica que o valor a ser recolhido é de R\$5.792,02 conforme planilha que apresenta, e que também foi incluso em parcelamento.

A autuante informou que depois de examinar a planilha anexada pelo autuado, fls. 660, indicando que as Notas Fiscais nºs 237053 e 433297 foram lançadas em duplicidade, em dezembro de 2010 e janeiro de 2011, afirma constatar que a alegação do contribuinte é pertinente e que procedera aos ajustes necessários, excluindo a Nota Fiscal nº 433297 do demonstrativo de 2010, o que ocasionou uma redução no valor da planilha para R\$21.138,61, gerando uma multa de R\$12.683,17, conforme planilha revisada que acompanha a presente informação fiscal.

Informou também a autuante que ao analisar o exercício de 2011, a alegação de que o valor devido é de R\$5.792,02, conforme planilha às fls. 578, e que houve parcelamento para esse débito, ressaltou que pesquisa realizada nos parcelamentos feitos pelo contribuinte não atestam essa afirmação. Declarou que a planilha, fls. 11 a 13, demonstra os valores devidos de forma global, considerando as notas fiscais de entrada entregues pelo contribuinte ou capturadas no CFAMT. Sustentou que a planilha anexada pelo autuado em sua defesa, fl. 578, apresenta considerações que foram acatadas, referentes às Notas Fiscais de nºs 53451, 53629, 51506, 115884, 113716, 12773 e 12812, que resultou em correções nos valores de ICMS antecipação parcial, exercício 2011, foram conforme constam de planilha revisada anexada a presente informação fiscal, com o valor de R\$9.343,19, gerando uma multa de R\$5.605,91.

Ao compulsar as peças constantes dos que resultaram do contraditório constato que as correções e ajustes efetuados pela autuante estão todos condizentes com a realidade dos fatos lastreados que foram na documentação fiscal correspondente. Em relação ao exercício de 2010 verifico que a autuante, efetivamente, excluiu do levantamento as notas fiscais de nºs 237053 e 433297 em duplicidade no mês dezembro de 2012, como se constata às fls. 744 e 745, considerou o pagamento comprovado relativo à Nota Fiscal nº 123120 no mês de fevereiro de 2010, bem como corrigiu o equívoco referente à Nota Fiscal nº 147211 no mês de abril de 2010, resultando na redução da exigência para R\$12.683,17, obtida através da aplicação da multa de 60% sobre valor total corrigido de R\$21.138,16, discriminado na planilha à fl.744. Quanto ao exercício de 2011, também constam as fls. 745 a 747, que a autuante acatou corretamente as ponderações do impugnante, fl. 578, e procedeu às devidas correções relativas às Notas Fiscais de nºs 53451 e 53629 do mês março de 2011, por se referirem a operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, bem como foram ajustadas os valores apurados no tocante às Notas Fiscais de nºs 51506, 115884, 113716, 12773 e 12812, por não terem sido considerados no levantamento fiscal os créditos fiscais destacados. Observo que o total apurado pela autuante no novo demonstrativo relativo ao exercício de 2011 fls. 754 a 757, o somatório da base de cálculo apurado foi totalizado incorretamente, constando o montante de R\$9.343,19, quando o correto é R\$8.519,89 [Janeiro - R\$2.611,51; fevereiro - R\$2.367,50; março - R\$178,67; abril - R\$0,00; maio - R\$1.904,61; junho - R\$420,25; julho - R\$68,35 e agosto - R\$969,00]. Logo, no exercício de 2011 restou apurado com os ajustes devidamente efetuados na diminuição do débito para R\$5.111,93, resultante da aplicação da multa de 60% sobre total de R\$8.519,89, discriminado à fl. 747.

Por tudo o quanto exposto, acolho com ajuste acima observado as correções efetuadas pela autuante discriminadas no novo demonstrativo de apuração, fls. 743 a 747, que discrimina mensalmente os valores da base de cálculo.

Concluo pela subsistência parcial da infração 01 no valor de R\$17.795,10,-(R\$12.683,16 - exercício de 2010 + R\$5.111,93 - exercício de 2011), conforme demonstrativo de débito abaixo.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 01			
Dat. Ocor.	B. Calc.	MULTA	Val. Dev.
31/01/10	733,68	60%	440,21
28/02/10	517,00	60%	310,20
31/03/10	967,50	60%	580,50
30/04/10	3.384,12	60%	2.030,47
31/05/10	981,49	60%	588,89
30/06/10	4.838,00	60%	2.902,80
31/07/10	2.768,50	60%	1.661,10
30/08/10	428,00	60%	256,80
31/10/10	1.200,00	60%	720,00
30/11/10	1.019,10	60%	611,46
31/12/10	4.301,22	60%	2.580,73
31/01/11	2.611,51	60%	1.566,91
28/02/11	2.367,50	60%	1.420,50
31/03/11	178,67	60%	107,20
30/04/11	0,00	60%	0,00
31/05/11	1.904,61	60%	1.142,77
30/06/11	420,25	60%	252,15
31/07/11	68,35	60%	41,01
31/08/11	969,00	60%	581,40
TOTAL DA INFRAÇÃO 01			17.795,10

A infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas no Anexo 88 do RICMS-BA/97, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 14 a 29.

Em sede de defesa o autuado sustentou que o montante de R\$1.148.402,98, apurado pela fiscalização nos exercícios de 2009, 2010 e 2011, devidos por substituição tributaria, não é devido uma vez que efetuou pagamentos e fez diversos parcelamentos de débitos decorrentes da substituição tributaria.

Questionou o impugnante que no período de junho a outubro de 2009, efetuou recolhimento da substituição tributária, tendo inclusive, pago a importância de R\$22.640,07 a maior e que não fora usado para amortizar parte do débito dos meses de novembro e dezembro de 2009. A autuante esclarece que a planilha colacionada à fls. 14, demonstra que todos os valores devidos de substituição total em 2009, foram devidamente abatidos dos valores pagos à título de ICMS antecipação de descredenciados, ICMS antecipação tributária e ICMS auto de infração/trânsito/denúncia espontânea.

Depois de examinar ambas as ponderações constato que assiste razão à autuante, pois, efetivamente foram considerados todos os valores apontados pelo autuado, verifico que, de fato, nos meses de junho a outubro de 2009, o impugnante acumulou pagamentos que, analisados em sua totalidade, representam um pagamento a mais de R\$22.640,07.

Entendo que não há como prosperar o pleito do impugnante para que seja feita a compensação dos valores relativos às operações posteriores, realizadas em novembro e dezembro de 2009, em decorrências de Denúncias Espontâneas e parcelamentos realizados em setembro de 2009. Entendo que esses pagamentos eventualmente realizados a mais, não podem ser objeto de compensações com débitos apurados em datas posteriores. Por se tratar de restituição de indébito, possui rito específico a ser seguido e poderá ser requerido pelo impugnante a autoridade fazendária que apurará a procedência do pleito, deferindo, ou não o requerimento.

No que diz respeito à alegação do autuado da existência ainda, de débito em duplicidade, no levantamento fiscal nesse item da autuação ao compulsar a planilha de cálculo do ICMS antecipação total, fls. 15 a 17, verifico que é inócuia a alegação, tendo em vista ser a suposta duplicidade apontada decorrente do desmembramento por produto, pois, no caso da nota fiscal

que contém mais de um produto, o número dessa nota fiscal é repetido no levantamento fiscal na mesma quantidade dos produtos distintos que ela contiver.

Com relação à não inclusão do pagamento do DAE no valor de R\$1.734,72 no mês de novembro de 2009, no levantamento fiscal apontada pelo impugnante verifico que procede a alegação, no entanto, a autuante atuou corretamente ao proceder a inclusão desse valor corrigindo a falha, tendo em vista que, efetivamente, consta no relatório Relação de Pagamentos, emitido pelo INC arrecadação, fl. 749, e por equívoco, não foi incluído no levantamento fiscal, fl. 16, o referido pagamento relativo ao DAE no valor de R\$1.734,72.

Por isso, acolho o refazimento da planilha de ICMS antecipação total, incorporando esse pagamento, e com o ajuste fica reduzido o valor de ICMS antecipação total devido em 2009, para R\$117.115,46, (novembro - R\$11.496,70 e dezembro - R\$105.618,76) consoante planilha anexada à fl. 748, remanescendo inalterados os valores apurados para os exercícios de 2010 e 2011.

Nestes termos resta parcialmente subsistente a infração 02 no valor de R\$1.146.668,26.

A infração 03 trata de descumprimento de obrigação acessória e exige multa de 1% sobre o valor das mercadorias em decorrência da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

O impugnante se defendeu da acusação fiscal reconhecendo que as notas fiscais não foram registradas no livro Registro de Entradas, por falha da contabilidade no momento da escrituração da obrigação acessória e justificou não se tratar de mercadorias não tributáveis, pois se referem a operações sujeitas à antecipação parcial e Substituição total do ICMS.

Aduziu também que a autuação deve considerar a intenção do infrator, já que no presente caso não houve a intenção de subtrair informações, uma vez que apresentou à fiscalização as notas fiscais arroladas no levantamento e que foram devidamente escrituradas em sua contabilidade e os valores pertinentes ao ICMS por antecipação total foram recolhidos.

Depois de examinar os elementos que compõem o contraditório em torno desse item da autuação, constato que as alegações defensivas não tem o condão de elidir a acusação fiscal, uma vez que restou caracterizado o cometimento da infração pelo inequívoco descumprimento da obrigação acessória - escriturar no livro Registro de Entradas - LRE todo e qualquer ingresso mercadorias ou bens em seu estabelecimento - cuja sanção, tratando-se de mercadorias não tributáveis, afigura-se expressamente tipificada no inciso XI do art. 42 da Lei 7.014/96. Também não deve prosperar o argumento aduzido pelo impugnante de as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal foram registradas em sua contabilidade, uma vez que neste item da autuação a exigência configurada é de multa e não de imposto, ou seja, não se trata de presunção de omissão de saídas e sim de descumprimento de obrigação acessória. Convém salientar que em nada descaracteriza o cometimento da infração tributária a intenção do infrator.

Especificamente em relação às Notas Fiscais de nº 81757 no valor de R\$80.391,50 de 12/08/2010, fl. 31 e a de nº 468 no valor de R\$17.779,45 de 23/10/2010, fl. 31, apontadas na defesa como tendo sido devidamente escrituradas no LRE, depois de compulsar a documentação acostadas aos autos, constato que assiste razão ao impugnante, por constatar que, respectivamente, às fls.734 e 127, constam cópias dos LRI que comprovam a devida escrituração fiscal. Portanto, devem seus correspondentes valores, R\$803,91 na data de ocorrência de março de 2010 e R\$177,79 na data de ocorrência de outubro de 2010, ser excluídos reduzindo o valor dessa infração para R\$16.758,17.

Logo, a infração 03 resta parcialmente subsistente.

Com relação ao pedido do impugnante para redução da multa indicada nas infrações 02 e 03 de 60% para 50%, sob o fundamento de que inexiste qualquer precedente legal de tratamento diferenciado entre Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ressalto que as multas sugeridas no Auto de Infração estão corretas, eis que expressamente definidas nos incisos I, “d” e XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, devem ser mantidas. Ademais, há de se convir que, no

âmbito dos órgãos de Julgamento Administrativo não é o foro apropriado para discussão do direito posto.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298578.0005/11-0, lavrado contra **HÉLIO MAURÍCIO SANTOS FILHO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.146.668,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigações acessórias, no valor total de **R\$34.553,26**, previstas no art. 42, incisos II, “d” e XI, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA