

**A. I. N°** - 102148.0015/12-9  
**AUTUADO** - IGUATOYS BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS VENICIUS BARRETO MAGALHÃES  
**ORIGEM** - INFAC VAREJO  
**INTERNET** - 27/06/2013

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0084-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS. IMPOSTO LANÇADO NOS LIVROS FISCAIS. Imposto declarado nas DMA's mensais. Impugnação da multa. Alegações defensivas insubstinentes. Mantida as exigências fiscais com imposição das penalidades. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infrações 3, 4 e 6 - itens nulos. Falta de base probatória. Insegurança da acusação fiscal. Desconformidade entre a acusação estampada no Auto de Infração e demonstrativos que serviram de base para o lançamento de ofício. Cerceamento ao direito de defesa. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. EXTRAVIO. MULTA. Falta de apresentação do livro de Inventário reconstituído, após anterior comunicação de extravio. Omissão verificada no curso da ação fiscal, mediante prévia intimação ao contribuinte. Não elidida a situação referente ao extravio anterior. Exigência fiscal ajustada para a cobrança de apenas uma penalidade fixa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 28/09/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 343.501,28, em razão do cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS – valor: R\$ 214.017,46, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “b”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios - valor: R\$ 95.728,29, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização - valor: R\$ 3.184,17, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização - valor: R\$ 3.032,73, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 5 - Extraviou os livros fiscais de registro de inventários dos exercícios de 2009 e 2010 – Multa total: R\$ 1.840,00, prevista no art. 42, inc. XIV, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº

8.534/02;

INFRAÇÃO 6 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas nos anexos 88 e 89 - valor: R\$ 25.698,63, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "d", da Lei nº 7.014/96.

Intimação pessoal do Auto de Infração verificada em 04/10/2012, com aposição da assinatura do representante legal do contribuinte.

Foi apresentada defesa, em 31.10.2012, subscrita por advogado, com procuração nos autos (doc. fl. 560).

No tocante às infrações 1 e 2 o impugnante sustenta que o ICMS exigido foi lançado no livro de Apuração do imposto e respectivas DMA's mensais elaboradas pelo contribuinte. Que este procedimento caracteriza e reúne todos os elementos típicos do lançamento tributário, pois o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e o informa ao Fisco, nos termos do art. 142 do CTN.

Entende também que no caso da DMA, o legislador constatou que seria desnecessária a lavratura do lançamento de ofício pela autoridade administrativa quando, por meio desta informação econômico-fiscal, o próprio contribuinte declara a existência de débitos do ICMS. Transcreveu a redação do art. 129-A, do Código Tributário do Estado da Bahia, Lei Estadual nº 3.956/81, "in verbis":

*"Art. 129-A. A declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação, ou através de denúncia espontânea inadimplida, integral ou parcialmente, importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de notificação fiscal para sua exigência.*

*Parágrafo único. Na falta de recolhimento no prazo regulamentar e decorridos 30 (trinta) dias da entrega da declaração ou de sua retificação, o crédito tributário poderá ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária, acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação."*

Argumenta a defesa que é que a partir de janeiro de 2006, quando entrou em vigor o art. 129-A do COTEB, todo o saldo devedor de ICMS declarado em DMA passou a ser confissão de dívida e tornou constituído o crédito tributário, inviabilizando o lançamento de ofício por Auto de Infração apenas para impor ao contribuinte multa punitiva.

Disse que não há o que se falar em aplicação de multa punitiva, por disposição expressa do art. 138 do CTN. O referido dispositivo, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, tem a seguinte redação a respeito da inaplicabilidade de multa em caso de denúncia espontânea:

*"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração"*

Em face deste mandamento legal, o sujeito passivo entende ser ilegal a aplicação de penalidade pecuniária nas hipóteses em que o próprio contribuinte promove o lançamento, denunciando espontaneamente o seu débito em atraso e passando a recolher o montante devido. Informou ainda que efetuou o pagamento parcial do imposto devido, não tendo promovido o pagamento integral do ICMS. Possivelmente por um lapso do setor financeiro da empresa, restando inquestionável a boa-fé e intenção de promover a totalidade do pagamento do imposto devido.

Argumenta que o fisco poderia cobrar tão somente os juros de mora que por si só já tem caráter punitivo pelo não pagamento do imposto, ou seja, não poderia o Fisco baiano, no período autuado, aplicar multa de 60%.

Nesse sentido, transcreveu na peça de defesa, decisões dos Tribunais pátrios, a exemplo do STJ,

em julgamento de Recurso Especial de relatoria do Ilustre Ministro Milton Luiz Pereira:

*“Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. (STJ, 1ª Turma, REsp nº 147.221/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 20.02.2001, v.u., DJU 11.06.2001)*

Registrhou que em nenhum momento a impugnante negou a existência do crédito tributário exigido, apenas e tão somente refutou o pagamento de multa já que espontaneamente reconheceu o débito, tendo inclusive tentado emitir DAE junto a Secretaria da Fazenda Estadual, o que não foi feito sem a aplicação da multa punitiva de 60%.

Destacou ainda os ensinamentos do tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra “Teoria e Prática das Multas Tributárias”, conforme transcrição abaixo:

*“É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflação de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo argumento de “isolada”. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.” (ob. cit., 2ª ed., p. 107).*

No mesmo sentido a lição de Fábio Fanucchi, no seu Curso de Direito Tributário Brasileiro:

*“Em qualquer circunstância é possível excluir-se a responsabilidade por infrações, embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta para tanto que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo e os juros de mora.” (ob. cit., p. 261).*

Mencionou ainda Aliomar Baleeiro, em lição dedicada ao tema, na obra “Direito Tributário Brasileiro”, pg. 495, onde traça um paralelo entre a confissão espontânea do Direito Tributário e o instituto do arrependimento voluntário previsto no art. 13 do Código Penal, e conclui: “o agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza só responde pelos atos já praticados”. Entende que, em ambos os casos, “confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração”, afastam a aplicação da penalidade.

Nessa linha de entendimento, argumenta que haveria afronta ao princípio da igualdade insculpido no artigo 5º da Constituição Federal, conforme lição de Rafael Höher, em artigo que em parte transcreveu na peça impugnatória:

*“Ademais, além dos robustos argumentos suso apresentados, há que se acrescentar o fato de redundar – a imposição da multa na confissão espontânea – em desrespeito ao princípio da igualdade, vez que, não há diferenciação ontológica entre aquele que se auto denuncia e aquele que é apanhado em procedimento de fiscalização pelo Fisco. Ambos estarão sujeitos a imposição de multa; independe, neste caso, a diferenciação de patamares; o ato em si é ofensivo ao princípio constitucional da igualdade, in casu, no tratamento desigual entre os desiguais, para que assim se mantenha a igualdade.”*

Com esses fundamentos, afirma que os nossos tribunais, inclusive os Eg. STF e STJ, em reiteradas decisões, vêm reconhecendo a exoneração da multa ao contribuinte que se auto denuncia:

(\*) “Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária.” (STF, 1ª Turma. R. Extr. N° 106.068-9 SP, RTJ 115, p.452. Decisão unânime).

(\*) “O CTN não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138.” (STJ, 2ª Turma, R Esp. nº 16.672-SP, 05.02.96).

(\*) “O recolhimento espontâneo do imposto exclui a incidência da multa de mora, que é de natureza punitiva, nos termos do art. 161 do CTN, e em consonância com a jurisprudência deste colegiado e dos tribunais superiores. (Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, ac. N° 107-04.565).

Por fim, em relação às multas aplicadas nas infrações 1 e 2, entende que as penalidades

apresentam evidente caráter confiscatório, prática expressamente vedada pela Constituição Federal, em seu artigo 150, IV e que a Carta Magna de 1988, impede que o ente político com poder de imposição fiscal, por ela mesma atribuído, realize contra o contribuinte cobranças que redundem em confisco da propriedade privada conforme disposto no artigo 5º, XXII; e 170, II, da Lei Maior. O confisco só seria permitido na hipótese de ter infrator adquirido bens com produto de delito, apurado através do regular processo judicial, e ainda assim sob as garantias do artigo 5º, incisos LIV, LV e LVII, todos da Constituição da República.

Em relação às infrações 3, 4 e 6, argumenta que todas elas padecem do mesmo vício, ao deixar de discriminar as operações e mercadorias que não tiveram o imposto recolhido, seja por antecipação parcial ou antecipação total, configurando assim cerceamento ao direito de defesa e afronta ao princípio do contraditório.

Requeru a decretação de nulidade das infrações 3, 4 e 6, com base no disposto no art. 18, inc. II, do Decreto nº 7.629/1999, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Transcreveu decisões administrativas vinculadas ao tema objeto da impugnação das infrações 3, 4 e 6, conforme citações abaixo:

(\*) “IRF – NULIDADE – VIOLAÇÃO DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA – Configura-se obstrução do direito de ampla-defesa a decisão proferida sem que seja assegurado ao sujeito passivo o indispensável contraditório processual sobre provas obtidas por diligencia e utilizadas como elemento de convicção no decisório, com clara inobservância do conteúdo do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72. Preliminar acolhida.” (1º CC – Ac. 104-16.184 – 4ª C – DOU 03.09.1998)

(\*) “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – ATO DECLARATÓRIO BASEADO EM MOTIVO INFUNDADO. ACÓRDÃO SINGULAR LASTREADO EM MOTIVO DIVERGENTE DAQUELE DO QUAL DECORREU O ATO DECLARATÓRIO – O ato administrativo que determina a exclusão do SIMPLES deve observar o prescrito na lei quanto à forma, devendo estar motivado adequadamente, consoante o art. 50 da lei nº 9.784/99, caso contrário, é ato que deve ser declarado nulo, “ex vi” do art. 59 do Decreto nº 70.235/72; Acórdão singular, fundamentado em motivo divergente daquele que baseou o ato declaratório de exclusão, configura cerceamento ao direito de defesa da recorrente, na forma prescrita no art. 50 da lei nº 9784/99, c/c o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. (3º CC – Ac. 303-30836 – 3ª C. - Rel. Carlos Fernando Figueiredo Barros – DOU 25.05.2004 – p.56). /

Em relação à infração 5, que contém a exigência de penalidade por extravio do “livro fiscal registro de inventário, dos exercícios de 2009 e 2010”, a defesa argumenta que apesar de ser uma única infração, o autuante aplicou duas multas pelo cometimento da mesma infração, desconsiderando, ainda, a inexistência de prejuízo por parte do Fisco, já que os livros fiscais extraviados foram devidamente reconstituídos com as informações corretas.

Invocou a aplicação do princípio da proporcionalidade. Transcreveu trechos de lições doutrinárias acerca do tema e requereu, em nome do princípio da insignificância, a exclusão da multa imposta pelo extravio dos livros fiscais, uma vez que os mesmos foram devidamente reconstituídos, inexistindo prejuízo para o Fisco. Caso não se entenda por excluir as multas impostas, pediu que a mesma seja substituída pela penalidade prevista no art. 42, XX, “a”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$460,00, haja vista que o contribuinte não atendeu, nessa parte, a intimação do Auditor.

Foi prestada informação fiscal às fls. 570 a 579.

Ao rebater os argumentos defensivos em relação às infrações 1 e 2 o autuante afirmou que o contribuinte, em sua própria defesa, apresentou os elementos para manutenção da penalidade imposta. O autuante esboçou a seguinte linha de argumentação:

a) que o art. 129-A, do COTEB, que trata da declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo, no seu parágrafo único, indica que se o contribuinte não recolher o imposto no prazo de 30 (trinta) dias da entrega da Declaração (DMA) ou de sua retificação, sendo o crédito tributário inscrito na Dívida Ativa Tributária, *este será acrescido da penalidade aplicável, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação.*

b) que a Notificação Fiscal, normatizada pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), no seu artigo 48, parágrafo 1º, diz que *"O crédito tributário apurado e indicado na Notificação fiscal de que tratam os incisos IV e V deste artigo será recolhido pelo sujeito passivo com os acréscimos tributários cabíveis, porém sem imposição de multa, se pago no prazo de 10 (dez) dias"*.

Conclusão do autuante: o contribuinte, ao informar o ICMS pago a menor na sua Declaração de Apuração de ICMS (DMA), caso tivesse pago o tributo no prazo de dez dias, teria sido sem multa, isso para o exercício de 2009, pois para o exercício de 2010, o Decreto nº 11.982, de 24/02/10, retirou o benefício dos 10 (dez) dias, retroativo a janeiro de 2010. Como o contribuinte apenas confessou a dívida perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e como este estava sob fiscalização, a multa é cabível, conforme prevê o art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Manteve a exigência fiscal, das infrações 1 e 2, com a imposição de penalidade.

Para a infração 3, o autuante informou que o contribuinte recebeu, juntamente com o Auto de Infração, a planilha de Antecipação Parcial do mês de junho de 2010 (fls. 381 e 382, deste PAF), e algumas notas fiscais, como as indicadas na tabela constante da fl. 574.

Foram anexados na informação fiscal os seguintes documentos: Notas Fiscais de nºs 302, 454, 468, 505, 1.821, 2.279, 2.736, 3.142, 3.330, 26.334, 26.355, 26.438, 26.534, 26.762, 26.811, 27.080 e 27.326.

Deixaram de ser apresentadas as seguintes Notas Fiscais de nºs 6.429; 24.526; 70.796; 260.769. Declarou, o autuante, que o contribuinte foi intimado (documento anexo) a apresentá-las, mas não o fez. Assim, o autuante aguarda que o autuado as apresente em momento oportuno a fim de que se possa verificar se efetivamente em relação às mesmas caberia a exigência de "multa" (ICMS antecipação parcial).

As Notas Fiscais (anexas) nºs 497, 657, 1.929 e 5.498 referem-se a vendas com substituição tributária. Por esse motivo foram retiradas do cálculo desta infração. Com base nisso, a antecipação parcial do mês de junho de 2010 passou de R\$ 3.184,17 para R\$ 2.683,20, conforme planilha demonstrando esta nova situação.

Infração 4: informa o autuante que o contribuinte recebeu, juntamente com o Auto de Infração, as planilhas de Antecipação Parcial, fl. 393 (o Resumo de todas as planilhas mensais), fl. 394 (para o mês de outubro de 2009), fl. 395 (para o mês de fevereiro de 2010), fl. 396 (para o mês de março de 2010), fl. 398 (para o mês de maio de 2010), fl. 414 (para o mês de julho de 2010), fl. 415 (para o mês de agosto de 2010), fls. 431 e 432 (para o mês de setembro de 2010) e fls. 479 e 480 (para o mês de outubro de 2010). Recebeu também as notas fiscais conforme quadros abaixo, mês a mês, onde indica-se o número da nota fiscal e a sua respectiva folha.

Para o mês de outubro de 2009, todas as notas fiscais foram anexadas ao Auto de Infração (AI), conforme cópias anexadas e listagem constante da fl. 575.

O autuante não fez qualquer alteração no valor da infração 4, no mês de outubro de 2009. Informou, ainda, que a tipificação desta infração é 07.15.02, portanto, o enquadramento correto é na infração 3, uma vez que o contribuinte não fez qualquer pagamento de antecipação parcial referente ao mês de outubro de 2009. Desse modo, o valor da multa (R\$ 1.897,66) passa a integrar a infração 3 e, ao mesmo tempo, é retirada da infração 4.

Assim, a infração 3, que antes fora registrada no Auto de Infração no valor de R\$ 3.184,17, e que se referia apenas ao mês de junho/10, após o refazimento dos cálculos na Informação Fiscal, passou para R\$ 2.683,20, e agora, após a nova alteração, foi retificada para R\$ 4.580,69, que resulta de R\$ 2.683,20 adicionados aos R\$ 1.897,66 do mês de outubro de 2009.

No mês de fev/10, o autuante informou que nenhuma nota fiscal foi anexada ao Auto de Infração. Na informação fiscal fez a juntada das seguintes as Notas Fiscais nºs 17.684, 17.817, 58.620, 85.575, 16.948, 17.276, 58.620, 83.575, 252.637 e 254.689. A Nota Fiscal nº 85.575 refere-se à venda com

substituição tributária. Por esse motivo foi retirada do cálculo desta infração. Com base nisso, a multa da antecipação parcial passou de R\$ 260,66 para R\$ 57,75, conforme planilha demonstrando esta nova situação (doc. fl. 579).

No mês de mar/10, apenas a NF nº 199.127, fl. 397, havia sido anexada quando da lavratura do Auto de Infração. O autuante trouxe ao processo as seguintes Notas Fiscais nºs 115.414, 196.702, 1.103, 17.905, 18.298, 18.458, 19.252. A nota fiscal que faltou anexar na Informação Fiscal foi a de nº 16.948 (à qual, o contribuinte poderá, segundo o autuante, apresentá-la a fim de se verificar se a mesma deve integrar ou não a base de cálculo para efeito de cobrança da multa por antecipação parcial). Além disso, informou também que não houve qualquer alteração no valor autuado deste mês.

Para o mês de maio/10, o autuante apresentou uma relação das notas fiscais anexadas ao Auto de Infração. Trouxe ao PAF, nesta fase, novos Documentos Fiscais nºs 223, 2.679, 10.214, 259.921, 259.922, 259.923 e 259.924. Essas notas referem-se às vendas com substituição tributária. Por esse motivo foram retiradas do cálculo da infração. Com base nisso, refez os cálculos, as excluindo (demonstrativo anexo).

No mês de jul/10, nenhuma nota fiscal foi anexada ao Auto de Infração. Foram juntadas ao PAF os seguintes documentos: Notas Fiscais nºs 30, 155, 158, 270, 3.301, 9.395, 31.234, 353, 452, 1.019, 1.032, 1.353, 1.367, 1.534, 2.136, 2.430, 2.431, 2.640, 2.805, 3.301, 4.446, 4.708, 14.589, 15.827 e 16.017. As Notas Fiscais nºs 1.367, 1.353, 2.136, 2.430, 2.431, 4.708, se referem a vendas com substituição tributária. Por esse motivo foram retiradas do cálculo desta infração. Com base nisso, não foi observado a multa da antecipação parcial, conforme planilha demonstrando esta nova situação, em anexo.

Para o mês agosto de 2010, além da relação de documentos anexados, foi apresentado um rol de documentos trazidos na fase de informação fiscal: Notas Fiscais nºs 30, 155, 158. Mas as Notas Fiscais nºs 1.367 e 3.301 não foram anexadas na Informação Fiscal. O autuante entende que o contribuinte deverá trazê-las ao PAF, a fim de que se possa verificar se as mesmas devem ou não compor a base de cálculo para se determinar à multa por falta de pagamento de antecipação parcial. Além disso, informou que os valores autuados não foram alterados nesta fase.

Em relação ao mês de setembro de 2010, além de citar as relações de notas fiscais juntadas ao Auto de Infração (rol constante da fl.577), mencionou também os documentos fiscais trazidos nesta fase do processo: Notas Fiscais de nºs 26, 1.252, 1.343, 1.510, 1.943, 2.058, 2.323, 2.333, 3.691, 3.692, 4.549, 6.419, 6.420, 10.903, 10.859, 11.815, 35.862 e 46.094.

Frisou que as Notas Fiscais nºs 1.343, 2.323, 2.333, 3.691, 3.692, 6.419, 6.420, 10.859 e 11.815, referem-se às vendas com substituição tributária. Por esse motivo foram retiradas do cálculo desta infração. Com base nisso, não foi observada a multa da antecipação parcial, conforme planilha demonstrando esta nova situação.

Finalmente, para o mês de outubro de 2010, além da menção das notas fiscais que integraram o demonstrativo originário, o autuante apresentou um rol de documentos juntados nesta 1ª Informação Fiscal: Notas Fiscais nºs 236, 238, 976, 1.749, 2.910, 3.794, 4.159, 4.626, 7.701, 9.142 e 9.567. Destacou que as Notas Fiscais nºs 2.910, 3.794, 4.159, 4.626 e 9.567 referem-se às vendas com substituição tributária. Após os novos cálculos (onde se retirou às notas fiscais com destaque do imposto por substituição tributária), não foi apurada a multa da antecipação parcial, conforme planilha demonstrando esta nova situação, em anexo.

Em relação à infração 5, o autuante informa que o contribuinte comunicou à Secretaria da Fazenda Estadual, através do "Posto Atendimento SAC Barra", em 22/08/2012, que havia extraviado o livro de inventário, referente aos exercícios de 2009 e 2010. Além disso, solicitou autorização para escrituração de um novo livro neste mesmo documento. Em 07/09/2012, o contribuinte tomou ciência da autorização para a reconstituição do citado livro.

Mas para que o contribuinte fizesse este requerimento (ou seja, solicitasse uma nova escrituração dos livros fiscais de inventários dos exercícios de 2009 e 2010, registrado no SIPRO sob o nº

162.958/0201-0), o autuante informa que foram feitas oito intimações, anexas: à fl. 12 (1<sup>a</sup> Intimação, em 29/06/12), à fl. 13 (2<sup>a</sup> Intimação, 04/07/12), fl. 14 (3<sup>a</sup> Intimação, em 11/07/12), fl. 30 (4<sup>a</sup> Intimação, em 17/07/12), fl. 31 (5<sup>a</sup> Intimação, em 20/07/12), fl. 32 (6<sup>a</sup> Intimação, em 01/08/12), fl. 33 (7<sup>a</sup> Intimação, em 13/08/12) e fl. 34 (8<sup>a</sup> Intimação, em 20/08/12).

Além disso, informa o autuante: foram lavradas duas Notificações Fiscais (que estão anexas a este PAF, às fls. 15 a 21, sob o nº 9.102.148015/12-5, e às fls. 23 a 30, sob o nº 9.102.148016/12-1, em decorrência da falta de apresentação dos livros fiscais de registro de inventário, com multas nos valores de R\$ 460,00, para a 1<sup>a</sup> Notificação Fiscal, e R\$ 920,00, para a 2<sup>a</sup> Notificação Fiscal).

No dia 27/07/2012, o contribuinte foi descredenciado por falta de atendimento de intimação, espelho do "INC - Informações fiscais, da DARC-GEIEF, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia", que também foi anexado a este PAF.

Após as exclusões e inclusões, o autuante apresentou novo Demonstrativo de Débito, com a seguinte configuração:

Infrações	No AI	1 <sup>a</sup> Informação Fiscal	Diferença
01 – 03.01.01	214.017,46	214.017,46	0,00
02 – 02.01.01	95.728,29	95.728,29	0,00
03 – 07.15.01	3.184,17	4.580,69	+ 1.396,52
04 – 07.15.02	3.032,73	172,69	- 2.860,04
05 – 16.04.02	1.840,00	1.840,00	0,00
06 – 07.01.01	25.698,63	25.698,63	0,00
Total	343.501,28	342.037,76	1.463,52

Cientificado da revisão operada pelo autuante na informação fiscal (doc. fl. 148), o contribuinte apresentou manifestação em 08 de fevereiro de 2013, apensada à fl. 751, reiterando os termos da impugnação fiscal protocolizada em 31.10.2012.

O autuante, por sua vez, em nova Manifestação, juntada às fls. 753, ratificou também os termos da 1<sup>a</sup> informação fiscal.

## VOTO

Nas infrações 1 e 2 o contribuinte não contesta os valores relativos ao ICMS lançado nos respectivos itens do Auto de Infração. Sua irresignação se concentra tão somente na aplicação da penalidade. Argumenta que as parcelas do imposto não recolhido foram declarados nas DMA's mensais.

Argumenta, em sua defesa, que é que a partir de janeiro de 2006, quando entrou em vigor o art. 129-A do COTEB, todo o saldo devedor de ICMS declarado em DMA passou a ser confissão de dívida e tornou constituído o crédito tributário, inviabilizando o lançamento do crédito tributário por Auto de Infração apenas para impor ao contribuinte multa punitiva.

Em face desses dispositivos normativos, o contribuinte entende ser ilegal a aplicação de multa pecuniária nas hipóteses em que o próprio sujeito passivo promove o lançamento, denunciando espontaneamente o seu débito em atraso e passando a recolher o montante devido. Alega, também, que parte do imposto devido foi recolhido aos cofres públicos, não tendo promovido o pagamento integral do ICMS possivelmente por um lapso do setor financeiro da empresa, restando inquestionável a boa-fé e a sua intenção de efetivar a quitação da totalidade do imposto devido.

Argumenta que o fisco poderia cobrar tão somente os juros de mora que por si só já tem caráter punitivo pelo não pagamento do imposto, ou seja, não poderia o Fisco baiano, no período autuado, aplicar multa de 60%.

Arguiu também o efeito confiscatório das multas aplicadas nas infrações 1 e 2.

Nos termos do art. 138 do CTN a responsabilidade por infrações é excluída, se somente se, a

denuncia espontânea estiver acompanhada do pagamento do tributo.

Já o art. 129-A do COTEB, Lei Estadual nº 3.956/81, estabelece que a declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais, previstos na legislação, a exemplo da DMA, importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de notificação fiscal.

A notificação fiscal, por sua vez, só pode ser emitida até o valor de R\$ 10.000,00 (art. 38, “caput”, do RPAF/99).

Na falta de recolhimento do tributo, no prazo regulamentar e decorridos 30 dias da data da entrega da declaração ou de sua retificação, o crédito tributário poderá ser inscrito em dívida ativa tributária, *acrescido da penalidade cabível*, acréscimos moratórios e demais encargos previstos na legislação.

Mesmo no denominado autolançamento, caso não ocorra a quitação do tributo no prazo legal, a penalidade ou multa punitiva, deve integrar o crédito tributário para fins de inscrição na dívida ativa. Assim prescreve a norma do COTEB citada pelo contribuinte na peça de defesa.

A nossa interpretação é que Lei não veda a lavratura de Auto de Infração. A norma legal do COTEB apenas faculta, quando utiliza a expressão “poderá”, que o débito declarado em DMA ou qualquer outro documento de informação, previsto na legislação, possa ser inscrito diretamente na Dívida Ativa, mas, sempre, com a adição da penalidade aplicável.

Tendo optado o Estado em lançar, por Auto Infração, o tributo declarado em DAM's, oportunizou ao contribuinte o direito de se defender, em duas instâncias de julgamento administrativo, no CONSEF, não havendo motivo para se decretar a exclusão da penalidade imposta, visto que a mesma também remanesceria incólume ou intacta caso o débito fiscal fosse levado à inscrição direta na Dívida Ativa Tributária.

Por essas razões não acolho a tese defensiva de exclusão das penalidades lançadas no Auto Infração que compõem os itens 1 e 2 do presente lançamento de ofício.

Relativamente à alegação de confiscatoriedade das multas pecuniárias, também não acatamos os argumentos defensivos. Isto porque as referidas exações, previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e vinculadas ao descumprimento de obrigação tributária principal, por falta de pagamento do ICMS, estão sujeitas às reduções estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele débito apurado nos prazos previstos na citada norma legal. Por sua vez, o exame da constitucionalidade ou a decorrente avaliação da desproporcionalidade da multa prevista na legislação estadual é matéria que não pode ser apreciada por este Conselho de Fazenda, pois à instância administrativa não é conferida esta competência, conforme regra estabelecida no art. 167, I do RPAF/BA.

No tocante às infrações 3 e 4, vislumbro a existência de nulidade, por desconformidade entre a acusação estampada no Auto de Infração e os números constantes dos demonstrativos que lhe serviram de suporte.

O demonstrativo da infração 3, está inserido à fl. 382 do PAF. Os demonstrativos da infração 4, em relação aos meses de out/2009, fev/2010, mar/2010, mai/2010, jul/2010, ago/2010, set/2010 e out/2010, estão inclusos, respectivamente, às fls. 394, 395, 396, 398, 414, 415, 432 e 480 dos autos. Esses demonstrativos revelam que apurada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS devido à título de antecipação parcial o autuante não efetuou o lançamento do imposto que deixou de ser pago, mas aplicou a penalidade de 60%, prevista no inc. II, letra “d”, do art. 42, fazendo incidir, sobre a situação em exame, a norma prevista no art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

A descrição das infrações 3 e 4 estão em total desconformidade que o débito lançado no Auto de Infração e apurado nos demonstrativos que lhe dão suporte material e probatório. Os demonstrativos apensados ao PAF apuram imposto e multa. No Auto de Infração, porém, o descriptivo das infrações é de falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS, mas é

lançado débito referente à penalidade fixa. Configurada está, portanto, o cerceamento ao direito de defesa, em relação ao contribuinte. A peça acusatória apresenta contradições e falhas insanáveis.

Também não restou demonstrado no procedimento fiscal se as operações com mercadorias foram objeto de tributação na etapa subsequente de saída, para embasar a aplicação da penalidade prevista art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96. Padece, portanto, as infrações 3 e 4 de vícios insanáveis, passíveis de correção somente em novo procedimento fiscalizatório.

Face ao exposto, decreto a nulidade dos itens 3 e 4 da autuação.

Em relação à infração 5, o contribuinte se insurge contra a penalidade pelo extravio do livro Registro de Inventário, dos exercícios de 2009 e 2010. A defesa argumenta que apesar de ser uma única infração, o autuante aplicou duas multas pelo cometimento da mesma, desconsiderando, ainda, a inexistência de prejuízo para o erário, já que os livros fiscais extraviados foram devidamente reconstituídos com as informações corretas. Invocou também a aplicação do princípio da proporcionalidade.

Subsidiariamente pediu que as multas impostas sejam substituídas pela penalidade prevista no art. 42, XX, “a”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 460,00, por não atendimento da intimação fiscal para a entrega do livro fiscal.

No tocante a extravio do livro de Inventário, com a escrituração dos estoques dos exercícios de 2009 e 2010, o contribuinte foi autorizado a fazer a reconstituição do mesmo, através do requerimento tombado sob o nº 16.295.8/2012, com protocolo, na SEFAZ-Ba, em 22/08/2012. O parecer sobre a reconstituição foi favorável, com ciência ao sujeito passivo em 01/09/2012.

O contribuinte não trouxe ao processo a prova de que tenha reconstituído o livro de inventário, com o rol de mercadorias existentes nos exercícios de 2009 e 2010. Sequer apresentou o livro reconstituído no curso da ação fiscal.

Por essa razão a omissão de entrega do inventário, após intimação regular, não foi elidida.

Todavia, no caso em exame, a omissão de entrega do livro é uma só e se consumou no curso do procedimento fiscal, quando o contribuinte foi regularmente intimado para cumprir esta específica obrigação acessória. No Auto de Infração foram lançadas duas penalidades, considerando que a omissão se deu a cada exercício fiscal. Reduzo a multa, para uma única penalidade, de R\$ 920,00, considerando que o livro de inventário comporta a escrituração de mais de um exercício fiscal e que o dispositivo sancionador, contido no art. 42, inc. XIV, da Lei nº 7.014/96, prescreve o seguinte comando:

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

*(...)*

*XIV – R\$ 920,00 (novecentos e vinte reais), por livro extraviado, inutilizado ou mantido fora do estabelecimento, em local não autorizado.*

Pelas razões acima expostas indefiro o pedido formulado pelo contribuinte no tocante à exclusão da penalidade aplicada pelo extravio do livro fiscal. Não acolho também o pedido subsidiário, de aplicação da multa pelo não atendimento de intimação fiscal, prevista no art. 42, inc. XX, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 460,00.

Em relação à infração 6, a mesma se encontra respaldada nas listagens apensadas pelo autuante às fls. 532 a 543. O demonstrativo juntado à fl. 532 é uma apuração resumida do ICMS devido a título da antecipação total, por substituição tributária, nos meses de jan/10, fev/10 e jun/10. Esse demonstrativo faz referência a um relatório do contribuinte (listagem de notas fiscais de entrada – fls. 533 a 536), onde são especificados os valores do ICMS-ST, por período mensal em conjunto uma relação de DAE's extraídas dos sistemas de gerenciamento da arrecadação da SEFAZ-Ba.

O contribuinte, relativamente a esta imputação, pede a nulidade do item, por cerceamento ao direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, por não ter autuante discriminado que

operações, por nota fiscal, se encontram omissas de recolhimento do ICMS – antecipação/substituição tributária.

Na fase de informação fiscal, por duas oportunidades, o autuante teve a possibilidade de se manifestar acerca da infração 6, mas nada trouxe ao processo que detalhasse a metodologia de apuração do imposto adotada neste específico item do lançamento.

Em face dessa omissão do autuante, acolho arguição de nulidade suscitada pela defesa, por não haver na presente imputação fiscal base probatória suficiente que determine com segurança, a infração e a correspondente base de cálculo apurada, em especial, pela não juntada a este PAF, das notas fiscais de aquisição com a respectiva totalização, documento a documento, do imposto que supostamente deixou de ser recolhido aos cofres públicos. Aplico também, ao caso, as disposições do art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99, já acima transcrita.

Recomendo à autoridade fiscal competente que determine, em relação aos itens do Auto de Infração declarados nulos, a renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas nesta Decisão.

Isto posto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para manter tão somente os itens 1 e 2 do lançamento de ofício e a redução da penalidade aplicada na infração 5 para R\$920,00, conforme demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	214.017,46	214.017,46	60%
02	PROCEDENTE	95.728,29	95.728,29	60%
03	NULA	3.184,17	0,00	-----
04	NULA	3.032,73	0,00	-----
05	PROCEDENTE EM PARTE	1.840,00	920,00	-----
06	NULA	25.698,63	0,00	-----
<b>TOTAL</b>		<b>343.501,28</b>	<b>310.665,75</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 102148.0015/12-9, lavrado contra **IGUATOYS BRINQUEDOS E PRESENTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$309.745,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$920,00**, prevista no inciso XIV, dos supracitado artigo e lei, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios, conforme norma da Lei nº 9.837/05. Recomenda-se à autoridade fiscal competente que determine, em relação aos itens do Auto de Infração declarados nulos, a renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas nesta Decisão.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2013.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - JULGADOR