

A. I. N° - 157064.0021/14-8
AUTUADO - UCI-ORIENT LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS OLIVEIRA FERREIRA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 25.08.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0157-04/15

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Autuado confirmou o não registro das notas fiscais. Argumentos defensivos insuficientes para afastar a penalidade. Não acolhido o pedido para cancelamento das multas. Infrações subsistentes. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Confirmado a falta do pagamento. Não ficou comprovado, de forma inequívoca, que ocorreu o pagamento integral do imposto quando das operações de saídas. Mantidas a exigência do imposto e a multa aplicada na integralidade. Não acolhida a arguição de decadência e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi lavrado em 30/06/2014 objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$381.941,68 e demais acréscimos legais, em face das seguintes acusações:

1 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, no período a partir de janeiro de 2009 até dezembro de 2011, sendo aplicada a penalidade no total de R\$172.327,04, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas, de acordo com o previsto pelo Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

2 - Deixou de recolher ICMS no total de R\$182.973,15 a título de antecipação parcial, pelas aquisições de mercadorias para fim de comercialização, provenientes de outras unidades da Federação, relativamente ao período de janeiro de 2009 até dezembro de 2012, sendo aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, no período a partir de janeiro a 2009 até dezembro de 2012, sendo aplicada a penalidade no total de R\$26.641,49, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas, de acordo com o previsto pelo Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio do seu patrono, ingressou com impugnação ao mesmo, fls. 222 a 234, arguindo, inicialmente, decadência dos débitos lançados até o mês de maio/2009, sustentando que o Auto de Infração ora impugnado contempla o lançamento de débitos relacionados a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2009 e dezembro de 2012, os quais foram formalizados mediante a lavratura do Auto de Infração em 30.06.14.

Nesse contexto, cita a previsão contida no art. 150, § 4º, do CTN, que estabelece o prazo de 05 anos para que se concretize a decadência do direito de constituição de crédito tributário, no que diz respeito a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que o prazo de 05 anos é contado a partir da ocorrência do fato gerador, destacando, a seguir que sendo o ICMS um tributo cujos fatos geradores são mensais, de igual forma, a contagem do prazo decadencial também deverá considerar o ciclo mensal de incidência do imposto.

Diante destes argumentos, advoga que todos os débitos contidos neste auto de infração e que sejam decorrentes de períodos mensais transcorridos há mais de 05 anos à data da lavratura do auto de infração (30.06.14) encontram-se extintos pela decadência, fazendo-se necessário o cancelamento da cobrança no que tange aos débitos relativos aos períodos de apuração de janeiro a maio de 2009.

Em seguida, passa a impugnar conjuntamente as Infrações 01 e 03, que tratam de falta de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias, mencionando sua condição de empresa de exibição cinematográfica e que adquire mercadorias para revenda nas suas bombonieres.

Menciona que adota o regime de apuração do ICMS aplicável aos Alimentos e Bebidas Fornecidos em Bares, Restaurantes e Similares, previsto no art. 267, VI e § 1º do RICMS-BA/2012, *"que trata da redução da base de cálculo nas operações que realiza para o percentual de 4% sobre as receitas auferidas com a venda das mercadorias, sendo vedada a recuperação de quaisquer créditos relativos às entradas de mercadorias para revenda."*

Esclarece que não adota o regime de apuração de créditos do ICMS e reconhece a ocorrência da referida falha (falta de escrituração das notas fiscais), sendo que a ausência do registro das entradas decorreu de uma deficiência que vem sendo superada, relacionada à implantação de sistema de informática capaz de realizar os registros das entradas das mercadorias adquiridas pela Impugnante para os seus estabelecimentos localizados no Estado da Bahia.

Diz que, apesar da existência da falha relacionada ao cumprimento de obrigação acessória (registro fiscal das entradas), diante do fato de que não recupera créditos de ICMS em virtude da adoção do regime de redução da base de cálculo do ICMS para os alimentos e bebidas, a ausência do registro das entradas da mercadoria não produz qualquer falha no cálculo da obrigação principal, já que tais entradas são irrelevantes para apuração do ICMS, ao tempo em que, no seu caso, não há que se falar na possibilidade de realização de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais correlatos, hipótese que poderia estar atrelada a ausência do registro das entradas para propiciar sonegação de impostos, isso porque o seu fluxo de vendas de mercadorias se materializa com a divisão de atividades relativas à cobrança e à entrega dos produtos.

Explica como se processa suas operações de vendas, para afirmar que não há que se falar na realização de venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais ou de qualquer prejuízo ao fisco. Anexa documentos para comprovar a forma da sua apuração do imposto, (Doc 2 – Razões Contábeis das Contas de Receita e Memórias de Cálculo do ICMS).

Por fim, diz que é importante frisar que, ainda que não tenha ocorrido o registro fiscal das entradas apontadas pela fiscalização, as referidas aquisições de mercadorias foram devidamente contabilizadas. A contabilização pode ser evidenciada com a análise do razão contábil da conta de estoque de mercadorias para revenda (201.1210.01), que traz os registros contábeis dos valores apontados pela fiscalização nas infrações 1 e 3, na qualidade de 'entradas sem registro fiscal'.

Além do razão contábil, a Impugnante anexa à presente defesa relatório extraído do seu sistema contábil/financeiro que apresenta informações complementares sobre as notas fiscais apontadas nas infrações 1 e 3, apresentando a data da contabilização das referidas notas, valores envolvidos, fornecedor e todas as informações necessárias para se demonstrar de maneira cabal que as notas fiscais em relação às quais não se procedeu ao registro das entradas foram devidamente contabilizadas, descaracterizando, com isso, qualquer intuito doloso para a falha apontada pela fiscalização no presente processo, bem como afastando qualquer risco de dano ao erário, na

medida em que as notas fiscais registradas no estoque são 'baixadas' mediante venda acobertada por documentos fiscais (Doc. 3 – Razão Contábil e Relatório de Registro Contábil de Aquisições de Mercadorias para Revenda, extraídos do sistema contábil/financeiro da Impugnante), acrescentando, ainda, que todas as mercadorias ingressadas em seu estabelecimento são devidamente contabilizadas, de forma que comprova que a ausência do registro fiscal das referidas entradas não decorre de má fé, dolo, fraude ou simulação por sua parte e também não representa qualquer dano ao erário, na medida em que o ICMS vem sendo devidamente recolhido quando registradas as receitas auferidas na venda das mercadorias *in casu*.

Diante desse argumento, pugna pela aplicação da previsão contida no art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo na Bahia (Decreto 7.629/99), visando o cancelamento da multa imposta nas infrações 01 e 03, citando, a título de paradigma o Acórdão nº 0132-12/12, deste órgão julgador, cuja ementa transcreveu.

Requer ainda que, caso se faça necessário, se determine a realização de diligência para que se possa verificar de maneira cabal os seus registros contábeis afastando qualquer tipo de dúvida que possa pairar.

No que se refere a Infração 02 - Falta de Recolhimento da Antecipação Parcial do ICMS em Aquisições Interestaduais de Mercadorias, volta a alegar que todos os ingressos de mercadorias que adquire são devidamente registrados em suas contas contábeis relativas aos estoques de mercadorias para revenda, ao tempo em que todas as saídas são tributadas com a aplicação da alíquota de 4%, haja vista a adoção do regime de redução de base de cálculo, previsto no art. 267 do RICMS/BA. Com este argumento ressalta que ainda que não tenha antecipado o ICMS na aquisição interestadual das mercadorias, tributou as referidas mercadorias em momento seguinte, quando procedeu à sua revenda. Volta a dizer que foram anexados à presente os razões contábeis e as memórias de cálculo do ICMS no período autuado, comprovando a sujeição das mercadorias informadas no levantamento fiscal à incidência do imposto (Docs 2 e 3).

Com estes argumentos, ressalta que diante da demonstração de que as mercadorias se sujeitaram à incidência do ICMS, não há que se falar na falta de pagamento do imposto, mas meramente de equívocos nos procedimentos adotados. Assim, ao seu entender, se faz necessário o cancelamento da cobrança do ICMS previsto no item 02 do Auto de Infração. Cita, em seu socorro, Acórdão nº 0060-02/12, cuja ementa transcreveu.

Diante disto, cita que *"tendo em vista que, na essência, não houve falta de recolhimento do ICMS no caso em tela e que a infração apontada decorreu de um equívoco por parte da Impugnante nos procedimentos relacionados à apuração do ICMS, faz-se necessário o cancelamento da multa contida na infração"*.

Em seguida, arguindo boa fé, pontua que se faz necessário a aplicação subsidiária do art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal na Bahia (Decreto nº 7.629/99) em julgamento de primeira instância administrativa, ensejando a anulação da multa incidente sobre a suposta falta de recolhimento do ICMS Antecipação na operação em tela. A este respeito, cita e transcreve as ementa relativa aos Acórdãos nº 0010-21/09, 0002-21/10 e 0033-21/09, todos da Câmara Superior deste CONSEF que tratam de pedido de dispensa de multa por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade.

Em conclusão apresenta os seguintes pedidos:

- 1 - Admissão e processamento da presente Impugnação, uma vez que esta apresenta os requisitos necessários para tanto, dentre os quais a sua tempestividade;
- 2 - Julgamento da Impugnação em Primeira Instância Administrativa, seguida do seu provimento para que seja determinado o cancelamento integral do débito ora combatido;
- 3 - No que diz respeito à infração 2, requer a aplicação analógica do art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal na Bahia (Decreto nº 7.629/99) em julgamento de primeira

instância administrativa, para que seja cancelada a multa incidente sobre "a suposta" falta de recolhimento do ICMS Antecipação. Pontua que este pedido não se confunde com a renúncia ao julgamento de 1ª Instância Administrativa, caracterizado pelo pedido de dispensa da multa.

4 - Por fim, caso se julgue que a documentação comprobatória anexada aos autos não seja suficiente para demonstração cabal dos argumentos defendidos pela Impugnante, que se determine a realização de diligência contábil para aprofundamento na análise da documentação e registros contábeis.

O Autuante, presta informação fiscal, fl. 412, nos seguintes termos:

"1.1 - Em referência às infrações de nºs 01(Falta de Registro de Entrada de Mercadorias Sujeitas à Tributação e 03 (Falta de Registro de Entrada de Mercadorias Não Sujeitas à Tributação), a autuada confirma a falta de escrituração de documentos fiscais de entrada, no terceiro parágrafo da folha nº 225, sem apresentar nenhum fato que possa descaracterizar a presente cobrança.

Diante do exposto, mantenho a presente cobrança conforme auto de infração.

1.2 - Em referência à infração nº 02 (Falta de recolhimento de Antecipação Parcial nas Aquisições Interestadual de Mercadorias) na folha nº 230 faz menção à cobrança, sem contudo apresentar fato ou documento que possam descaracterizá-la.

Diante do exposto, mantenho a presente cobrança conforme auto de infração".

VOTO

O autuado traz, como preliminar de mérito, a arguição de decadência em relação aos períodos de apuração referentes aos meses de janeiro a maio de 2009, estribado no art. 150 § 4º do CTN, ao entendimento de que tendo o Auto de Infração sido lavrado em 30.06.14 já havia transcorrido mais de 05 anos para os fatos geradores mencionados.

Não vejo como acolher a tese do autuado, visto que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento, e, neste caso, não pode ser acatada a alegação de decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo para homologação:

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.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme inciso I do art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores), *in verbis*:

"Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)"

Ressalte-se que o CTN, diploma legal com *status* de lei complementar, a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, II, “b” da Constituição Federal, inicialmente fixa como marco inicial do prazo decadencial o fato gerador da obrigação tributária, mas, o § 4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixassem prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão “**se a lei não fixar prazo à homologação**”. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal do art. 150, § 4º do próprio CTN, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Frise-se, ainda, que a expressão “lei”, cunhada no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo para homologação.

Por outro lado, temos que o Art. 173, inciso I, do CTN, dispõe que *"o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*.

Como visto, o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, que estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN, e, desta maneira, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30.06.2014, entendo plenamente aplicável ao lançamento ora em apreço a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe que o prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Desta forma, não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações realizadas no período de janeiro a maio/2009, o que somente se daria em janeiro de 2015, nos termos do inciso I do art. 107-A, do COTEB, acima citado.

Por fim, vejo que por ocasião da revogação do art. 107-A do COTEB, decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, firmou-se entendimento, tanto na PGE/Profis como neste CONSEF, que por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ela não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente, a exemplo de recentes decisões proferidos pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (Acórdãos CJF nº 0031-11/15 e 0050-12/15).

Diante de todo o exposto, afasto a arguição de decadência suscitada pelo autuado.

Adentrando ao mérito, inicialmente, ao amparo do Art. 147, I, "a" do RPAF/BA, não acolho o pedido de diligência feito pelo autuado, por entender que os elementos presentes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento em relação aos fatos em discussão.

No que se refere às infrações 01 e 03, defendidas em bloco, que tratam de penalidades por falta de escrituração de notas fiscais na escrita fiscal, vejo que o autuado não nega a ocorrência dos fatos, ao contrário, reconhece que realmente não efetuou tais registros em decorrência de falha existente em seu sistema de informática, não havendo qualquer questionamento em relação aos documentos fiscais que deram causa à autuação, tendo, inclusive, asseverado que apesar de não ter efetuado os registros na escrita fiscal estes foram feitos em sua escrita contábil, apresentando, como elemento de prova, cópias reprográficas do seu livro Razão.

O argumento defensivo de que adota a sistemática de pagamento do imposto com base no regime de apuração onde utiliza redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4%, sem utilização de créditos de quaisquer natureza, para justificar que em função disto, todas as aquisições efetuadas tiveram suas saídas tributadas, não é suficiente para afastar as penalidades aplicadas, até porque, o registro de notas fiscais na escrita contábil, afasta a exigência do imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias, enquanto para o não registro na escrita fiscal a Lei prevê tão somente a aplicação de penalidade.

De maneira que, para o caso presente, nos deparamos com situação diferente do ocorrido em relação ao Acórdão nº 0132-12/12, mencionado pelo autuado, visto que, ao meu entender, não ficou comprovado nestes autos, que ora se aprecia, que a falta de registro das notas fiscais não implicou em falta de recolhimento do imposto. Ademais, as fichas contábeis apresentadas pelo autuado são insuficientes para tal fim.

Quanto ao argumento de desproporcionalidade das multas aplicadas, convém observar que elas representam apenas 10% e 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, o que, convenhamos, não significa qualquer desproporção na medida em que aquelas que foram normalmente registradas atingem valores significativamente superiores. Portanto, elas são proporcionais às falhas ocorridas.

No que concerne ao argumento de abusividade e de prática confiscatória da multa, vedada pelo Art. 150, IV da CF/88, ressalto que o Art. 167, I do RPAF/BA exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, logo não pode ser apreciado por esta instância julgadora.

Ante ao exposto, não vejo, no presente caso, como aplicar a regra prevista pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, repetida pelo Art. 158 do RPAF/BA, razão pela qual julgo procedentes às infrações 01 e 03, as quais ficam mantidas em sua integralidade.

Quanto a infração 02, referente a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, o próprio autuado declara que a integralidade das mercadorias ingressadas em seu estoque sujeitam-se à incidência do imposto no ato da saída, tendo em vista a própria sistemática de venda que adota, voltando a anexar razões contábeis para fim de comprovação.

Ora, o que se está exigindo nesta infração é pagamento de imposto a título de antecipação parcial, portanto, fato que ocorre no momento da aquisição da mercadoria, não importando a forma de tributação exercida pelo autuado, neste caso, com tributação à alíquota de 4%, até porque, o próprio art. 267 do RICMS/BA citado pelo autuado, reza em seu inciso VI "d", que o imposto devido por antecipação parcial, neste caso, deve ser recolhido integralmente, veja-se:

VI - das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de "delicatessen", serviços de "buffet", hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento), observado o disposto no § 1º e o seguinte:

d) o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte, que deverá ser recolhido integralmente, inclusive por fornecedores de alimentos preparados predominantemente para empresas nas aquisições interestaduais de mercadorias para utilização no preparo das refeições;

Por outro ângulo sinalizo que o Acórdão nº 060-02/12 citado pelo autuado, em nada lhe socorre, visto que, naquela caso restou comprovado que houve a tributação regular das operações nas saídas, situação em que foi afastada a exigência do imposto mantendo-se apenas a multa de 60% que foi aplicada, diferentemente do que se vê nestes autos pois não houve a comprovação inequívoca de que o imposto devido nas operações reclamadas foi pago integralmente quando das operações de saídas. Logo, mantendo-se a exigência não se configura, neste caso, dupla incidência de imposto sobre as mesmas mercadorias, não sendo desta maneira situação para cancelamento da multa incidente sobre a falta de pagamento do imposto, conforme pleiteado pelo autuado.

Observe-se, ainda, a repercussão tributária onde, no caso presente, o imposto devido por antecipação tributária parcial é calculado pela alíquota de 17%, deduzido o crédito fiscal,

enquanto às operações de saídas são tributadas à alíquota de 4%, redução esta que, como visto acima, não se aplica aos fatos objeto desta autuação.

Quanto ao pedido de aplicação subsidiária ou por analogia do Art. 159 do RPAF/BA, é impossível se atender ao pleito do autuado, primeiro porque não é da competência desta instância de julgamento analisar questão relacionada a pedido de dispensa de multa por descumprimento de obrigação principal (os acórdãos trazidos pelo autuado se referem a julgamentos pela Câmara Superior), em segundo, mesmo que possível fosse, o pedido não seria sequer conhecido pois para que se avalie o pedido de dispensa de multa necessário se torna que seja recolhido o valor da obrigação principal.

Em conclusão, voto pela **Procedência** do presente Auto de Infração no valor de R\$381.941,68 com a incidência das multas e demais acréscimos legais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **157064.0021/14-8** lavrado contra **UCI-ORIENT LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para recolher o imposto no valor de **R\$182.973,15** acrescido da multa de 60% prevista pelo art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$198.968,53** previstas nos incisos IX e XI do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, em 20 de agosto de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR