

A. I. Nº - 110123.0004/15-6  
AUTUADO - CRESSER MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.  
AUTUANTES - LUIZ HENRIQUE DA SILVA TEIXEIRA e JOSÉ RÔMULO FRAGA BARRETO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28.07.2016

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0049-06/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. A legislação somente admite-se a apropriação do crédito fiscal relativo à antecipação tributária parcial após o recolhimento da respectiva parcela, o que não restou comprovado nos autos. Infração subsistente. 2. INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação tributária acessória, sendo cabível a multa indicada na autuação. Infração caracterizada. Afastadas as preliminares de nulidade e a arguição de decadência. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/06/15, refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$162.002,41, imputando ao autuado as seguintes infrações:

Infração 1 - 01.02.74. Utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação ou do exterior, nos meses de maio a dezembro de 2011. Foi lançado ICMS no valor de R\$156.482,41, mais multa de 60%.

Infração 2 - 16.05.04. Falta de apresentação de DMA (Declaração de Apuração Mensal do ICMS), nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Foi indicada multa no valor de R\$460,00 por DMA não apresentada, totalizando R\$5.520,00.

O autuado apresenta defesa, fls. 44 a 53, na qual afirma que o Auto de Infração não merece prosperar em razão de vícios insanáveis que acarretam a nulidade do lançamento de ofício. Explica que o Auto de Infração deve estar revestido de todas as formalidades previstas em lei, além dos documentos necessários à comprovação do ilícito, sob pena de ser declarado nulo. Aduz que o RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7629/99) prevê, em seu art. 18, que o lançamento de ofício será nulo quando não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Argumenta que a infração 1 não foi apurada em vista das notas fiscais referentes às aquisições das mercadorias, mas sim com base em livro fiscal que não discrimina as mercadorias, impedindo que se saiba a destinação das mesmas, dado fundamental para a determinação da alíquota a ser aplicada. Aduz que na autuação só há a indicação da alíquota de 17%, sem qualquer informação acerca dos produtos e das alíquotas interestaduais.

Diz que também há incoerência quando se compararam as duas infrações, já que a primeira trata de utilização a mais de crédito fiscal decorrente de antecipação parcial e a segunda cuida de falta e apresentação de DMA. Sustenta que, para o arbitramento do valor exigido, é comparado o informado na DMA com o constante nas notas fiscais apresentadas, as quais discriminam as mercadorias. Destaca que há insegurança na determinação do montante devido, isto porque os autuantes não poderiam informar em uma infração que o crédito fiscal fora utilizado a mais, e na

outra infração aplicar multa por não apresentação de DMA, sendo o crédito fiscal condicionado ao pagamento da antecipação constante na DMA.

Após discorrer sobre o lançamento tributário de ofício e fazer alusão ao art. 18 do RPAF-BA/99, frisa que aos autuantes cabe a indicação, com segurança, do montante do débito, lançando apenas o que é efetivamente devido. Para embasar seus argumentos, reproduz doutrina e transcreve ementas de decisões proferidas neste Conselho de Contribuintes.

Diz que, caso os autuantes entendessem que houve utilização a mais de crédito fiscal, deveriam fazê-lo mediante a comparação da DMA com as notas e livros fiscais. No entanto, no caso em tela, não foram apresentadas as DMAs, tampouco foram consideradas as notas fiscais. Menciona que de acordo com a teoria dos motivos determinantes, quando a autoridade administrativa expressar os motivos que lhe levaram a realizar certo ato administrativo, este ato fica vinculado às razões que justificaram a sua autuação, conforme jurisprudência e doutrina que reproduz.

Destaca que sendo a motivação obrigatória, a glosa dos valores deveria ter sido efetuada com base nas notas fiscais em comparação com a DMA. Não tendo sido a DMA apresentada e não constando referência às notas fiscais, não há como prosperar a infração 1. Ressalta que, se a DMA tivesse sido apresentada e feita a comparação, a infração 1 prosperaria, porém, a infração 2 restaria insubstancial. Conclui que está evidente a incongruência entre os motivos e os fatos que justificariam a lavratura do Auto de Infração, o que diz acarretar a nulidade do lançamento.

Afirma que, como o Auto de Infração não discrimina as mercadorias a que se refere a infração 1 e como não é possível averiguar tal informação no livro fiscal apresentado, a infração em comento deve ser julgada improcedente, já que não se pode afirmar que as mercadorias em questão eram destinadas ao consumo do estabelecimento ou não. Diz que “*sendo comprovado que os itens autuados tratam-se de mercadorias essenciais ao desenvolvimento das atividades de prestação de serviço de transportes, e não de uso e consumo do estabelecimento, como entendeu equivocadamente o Autuante, deve ser reconhecida a total improcedência da infração. Tal análise não sendo, possível em razão de ser o lançamento frágil e passível de nulidade por não apresentar todos os documentos necessários à comprovação do ilícito*”.

Aduz que não há óbice à apropriação do ICMS pago a título de antecipação tributária, pois o ICMS é um imposto não cumulativo. Diz que, havendo a comprovação do pagamento do imposto em operações anteriores, surge o direito ao crédito fiscal correspondente.

Também alega que o roteiro de auditoria fiscal aplicado pelos autuantes não se adéqua aos fins pretendidos, tornando frágil todo o lançamento.

Quanto à infração 2, afirma que a multa deve ser cancelada ou, ao menos, reduzida.

Aduz que todos os débitos anteriores a junho de 2010 foram fulminados pela *prescrição*. Explica que o Auto de Infração foi lavrado em junho de 2015 e como a *prescrição tributária* corresponde a cinco anos, os débitos anteriores a junho de 2010 estão prescritos.

Ressalta que o disposto no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, prevê a possibilidade de cancelamento ou redução da multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória, desde que fique comprovado que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicar falta de recolhimento de imposto.

Frisa que a análise da referida benesse legal deve ser feita de forma individual, ou seja, o simples fato de haver acusações de falta de cumprimento de obrigação principal em outros itens do lançamento de ofício, sem vinculação com a infração questionada, não impede o cancelamento ou a redução da multa questionada. Diz que a falta de apresentação de DMA não implica falta de recolhimento de imposto ou prejuízo ao fisco, especialmente quando se observa que a infração não foi praticada com fraude, dolo ou simulação. Pede o cancelamento ou redução da multa.

Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo. Requer que sejam atendidos os pedidos alternativos, a exemplo da *prescrição* e do cancelamento ou redução de multa. Pugna por todos os meios de prova admitidos em Direito, inclusive a realização de diligência.

Ao prestar a informação fiscal, fls. 99 e 100, os autuantes explicam que na primeira infração o defendant utilizou os valores citados na autuação, na conta corrente fiscal, a título de crédito fiscal e não comprovou os recolhimentos referentes ao ICMS devido por antecipação parcial.

Após transcrever o disposto nos artigos 101, II, §4º, 125, II, “f”, e 352-A, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, afirmam que o autuado não comprova com documento hábil o recolhimento dos valores lançados no Registro de Apuração de ICMS, como decorrentes de antecipação parcial. Frisam que esses pagamentos é que dariam origem ao direito de utilização do correspondente crédito fiscal. Concluem que o autuado não tem direito ao uso do crédito fiscal.

Quanto à infração 2, ratificam o procedimento fiscal, pois o autuado não apresentou as DMAs referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2010. Frisam que não ocorreu a *prescrição*, pois procederam de acordo com o disposto no art. 965 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos.

Ao finalizar, solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não haveria elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, já que o ilícito fiscal não foi apurado com base nas notas fiscais de aquisição das mercadorias, o que teria impedido que se conhecessem as espécies das mercadorias adquiridas e as alíquotas cabíveis.

O artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, determina que *nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

Prevê o artigo 93, I-A, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, a apropriação do crédito fiscal atinente ao ICMS antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento. Por seu turno, o § 4º do artigo 101 do mesmo Regulamento determina que o direito ao crédito fiscal decorrente do imposto antecipado parcialmente só se configurará com o seu recolhimento.

No caso concreto em análise, as fotocópias do livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 08 a 33) comprovam que o autuado lançou nesse seu referido livro, no campo “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, valores a título de “antecipação parcial”, sem, contudo, apresentar à fiscalização qualquer prova do pagamento do ICMS devido por antecipação parcial.

Não vejo como se acolher essa primeira preliminar de nulidade arguida na defesa, pois foi o próprio autuado que efetuou o lançamento de créditos fiscais em sua escrita sem a comprovação do pagamento do imposto correspondente. Não é razoável a alegação defensiva de que não se sabe quais as mercadorias adquiridas e quais as alíquotas utilizadas; é o autuado quem deve saber - e, principalmente, comprovar à fiscalização - quais foram essas supostas operações que ensejaram a apropriação dos créditos fiscais lançados a título de antecipação parcial.

Foi arguida a nulidade do lançamento sob a alegação de que havia incoerência entre as duas acusações que compõem o Auto de Infração.

A aferição da regularidade dos créditos fiscais é, em muitas situações, feita com base nos livros fiscais, especialmente no livro Registro de Apuração de ICMS, pois é sabido que muitas vezes alguns contribuintes lançam créditos fiscais nesse referido livro sem o efetivo direito a esse crédito. Quando, no desenrolar de uma auditoria, se apura a ocorrência desse ilícito fiscal (a apropriação do crédito sem a comprovação de seu direito), a fiscalização lança de ofício o

imposto que deixou de ser recolhido, acompanhado da multa prevista na lei. Portanto, a ausência de DMA (infração 2) não constitui qualquer óbice à realização de uma auditoria referente à utilização de créditos fiscais (infração 1), especialmente quando se observa que a DMA é derivada da escrituração fiscal, da qual deve constituir um retrato fiel. Dessa forma, não há a alegada incoerência e nem a aludida insegurança na determinação da infração e do montante devido.

No que tange à teoria dos motivos determinantes, citada na defesa, o procedimento dos autuantes não contém qualquer vício que o inquine de nulidade. O ilícito fiscal apurado (utilização a mais de crédito fiscal) motiva a lavratura do Auto de Infração em comento, ao passo que a legislação citada na autuação respalda as exigências fiscais. Não se sustenta a tese defensiva de que a glosa dos valores deveria ter sido efetuada em base nas notas fiscais em comparação com a DMA, uma vez que, como já foi dito neste voto, foi o autuado que lançou em sua escrita fiscal os créditos fiscais que foram considerados como indevidos pelos autuantes. Ademais, não se pode olvidar que a infração 1 trata de fatos ocorridos no exercício de 2011, ao passo que a infração 2 cuida de fatos referentes a 2010.

Em face ao acima exposto, afasto as preliminares de nulidade arguida na defesa, pois o Auto de Infração em comento e o correspondente processo não apresentam qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Indefiro a solicitação de diligência, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões. Ademais, o pedido de diligência não está devidamente fundamentado, como exige o art. 145 do RPAF/99, bem como observo que a prova do fato controverso de que trata da primeira infração deve, em princípio, estar em poder do autuado e, portanto, poderia por ele ter sido apresentada.

Adentrando ao mérito, observo que o ilícito fiscal descrito na infração 1 está devidamente evidenciado no demonstrativo que embasa a autuação e encontra-se comprovado pelas páginas do livro Registro de Apuração de ICMS acostadas aos autos. Apesar de a legislação tributária estadual prever o direito à utilização do crédito fiscal decorrente da antecipação parcial, o sujeito passivo não comprovou o pagamento desse imposto e, portanto, os créditos fiscais lançados pelo próprio autuado em seu livro Registro de Apuração de ICMS são indevidos. O roteiro de auditoria aplicado pelos autuantes comprova de forma satisfatória o cometimento da irregularidade, não havendo a necessidade da apresentação de nota fiscal ou de DMA, já que o crédito foi indevidamente registrado pelo próprio defendantem em seu livro Registro de Apuração de ICMS.

Considerando que a infração 1 está devidamente caracterizada e que na defesa não foram trazidos argumentos ou provas capazes de elidir a autuação, esse item do lançamento é subsistente.

Quanto à infração 2, o autuado sustenta que os débitos anteriores a junho de 2010 foram fulminados pela *prescrição*.

Não vejo como acolher essa tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” (art. 107-A, I, do COTEB).

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2011, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/16 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 25/06/15, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração. Portanto, não houve a alegada decadência.

Ressalto que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, o art. 107-A do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce pacificado neste Conselho de Fazenda o entendimento da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fatos geradores constituídos sob a égide

da legislação tributária à época vigente, já que norma jurídica que dispõe sobre decadência é de natureza material, e não processual. Como exemplos desse entendimento, cito as decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJFs Nº 0031-11/15 e 0050-12/15.

Quanto ao pedido de redução de multa por descumprimento de obrigação acessória, entendo que a análise da concessão de tal benesse não pode ser feita sem a consideração das demais infrações apuradas contra o mesmo contribuinte. Como se trata de descumprimento de obrigação tributária acessória, obviamente esse ilícito fiscal não implica falta de pagamento de imposto, pois, se implicasse não se estaria tratando de obrigação acessória, mas sim de obrigação principal. Além disso, admitindo-se que a análise seja feita sem observar as demais infrações, o julgador seria levado a concluir que uma das condicionantes da concessão previstas no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (“*e não impliquem falta de recolhimento do imposto*”) era desnecessária, contrariando, assim, o princípio segundo o qual não há palavras inúteis na lei.

Considerando que não há como afirmar, com segurança, que o ilícito fiscal - falta de apresentação de DMA durante todos os meses do exercício de 2010 - não acarretou falta de pagamento do imposto, entendo que não há respaldo legal para a redução ou dispensa da multa indicada na infração 2.

Tendo em vista que o autuado não comprovou a improcedência da acusação que lhe foi imposta na infração 2, esse item do lançamento é subsistente.

Por fim, saliento que as decisões citadas na defesa não servem como paradigmas para o caso em lide, já que tratam de situações diversas das que se encontram em análise.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110123.0004/15-6**, lavrado contra **CRESSER MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$156.482,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.520,00**, prevista no inciso XV ,“h”, do mesmo artigo e Lei, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR