

**PROCESSO** - A. I. Nº 298945.3003/16-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MM COMÉRCIO ATACADISTA DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0060-04/18  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/09/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0218-11/19

**EMENTA.** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO IMPOSTO. Os autuantes após reconhecimento das alegações do contribuinte, revisaram o cálculo do ICMS, reduzindo o valor. Não há mácula à ampla defesa ou ao contraditório, tampouco mudança de critério jurídico ou indeterminação de base de cálculo que ensejassem a invalidade da acusação, mas o devido saneamento do procedimento administrativo, basicamente fundamentado nas razões de impugnação apresentadas pelo próprio sujeito passivo, o que demonstra a sua perfeita compreensão acerca dos fatos. Nem todos os equívocos constantes dos lançamentos são aptos a caracterizarem nulidade, pois existem os que são sujeitos a correções, o que aconteceu no presente caso. Vícios sanáveis não invalidam o ato administrativo. Rejeitada, de ofício, a nulidade. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS RELATIVAS ÁS AQUISIÇÕES DE BRINDES. O art. 389, do RICMS/12, para ajustar o equilíbrio do imposto (crédito/débito) determina a emissão e escrituração de notas fiscais de saídas em tais operações. Não assim procedendo, haverá repercussão na conta corrente fiscal do estabelecimento comercial. Razões de defesa sem prova para serem acolhidas. Mantida a Decisão recorrida deste item. Recurso **PROVIDO EM PARTE.** Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 19/09/2016, para exigir multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$107.240,74, em razão do cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período: fevereiro a maio, agosto a dezembro de 2015, janeiro, março, abril, maio e junho de 2016: Valor da multa no percentual de 60%: R\$101.585,11.*

*Consta na descrição dos fatos: Deixou de fazer a antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadoria, com saída posterior tributada normalmente, em vários meses no período de janeiro de 2015 a junho de 2016. Esta mesma descrição consta no corpo da infração descrita.*

*Infração 02 – Deixou, o Contribuinte, de emitir Nota Fiscal com lançamento de imposto no Livro Registro de Saída, referente a aquisições interestaduais de Brindes, com repercussão na obrigação nacional. Período: maio, agosto, outubro a dezembro de 2015, janeiro, fevereiro, março e maio de 2016. ICMS: R\$5.655,63.*

Após a devida instrução processual, a 4<sup>a</sup> JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, julgando Nula a infração 1, objeto do presente Recurso de Ofício, conforme voto a seguir transscrito:

**VOTO**

*O impugnante, basicamente, somente requer a nulidade do lançamento fiscal como um todo calcado no princípio da verdade material e que elas não expressam clareza e precisão quanto aos fatos a ele imputados.*

*Ao analisar o presente processo, entendo que as alegações defensivas devem ser apreciadas por cada infração para melhor discussão da matéria ora posta.*

*A infração 02 diz respeito a exigência do ICMS pelo fato do contribuinte, adquirindo brindes (CFOP 6910), escriturou as notas fiscais destas aquisições no seu livro Registro de Entradas, porém não emitiu qualquer nota fiscal de saída. Por consequência, não houve a sua respectiva escrituração. Estes fatos estão claramente narrados no corpo do Auto de Infração.*

*Os levantamentos fiscais (fls. 13/15), de igual modo, expressam tal situação e mostram como foi apurado o imposto ora reclamado. Afora que foram indicados os períodos a que se refere a exigência fiscal, apresentando por dia, mês e ano todas as notas fiscais autuadas, o valor e descrição das mercadorias, a base de cálculo do ICMS, os créditos fiscais constantes nos referidos documentos fiscais e o imposto a ser recolhido.*

*Ao autuado foi entregue não somente o Auto de Infração, bem como, todos os levantamentos confeccionados pela fiscalização (fl. 21).*

*Os dispositivos infringidos, embora indicados do RICMS/97, apontam com clareza a infração que o fisco entendeu cometida.*

*O dispositivo da multa aplicada foi corretamente aplicado.*

*Em assim sendo, afasto este pedido de nulidade em relação à infração 02, pois, ao contrário do sustentado na defesa, a descrição da infração apurada é clara e precisa, o seu enquadramento legal foi indicado e as provas foram apresentadas pelo fisco, permitindo ao sujeito passivo o claro entendimento do que está sendo acusado, não havendo qualquer violação às determinações do art. 39, III, do RPAF/BA em relação à infração ora em lide, além de não haver qualquer violação ao princípio da verdade material.*

*Aprecio agora a infração 01.*

*Antes de analisar a autuação pontuo:*

*1. O art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 dispõe sobre a antecipação tributária parcial e o momento do recolhimento do imposto devido deve ser realizado conforme determina o Regulamento do ICMS (RICMS/12 - art. 32 da nominada lei).*

*No caso dos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração do imposto e que não realizaram o recolhimento tempestivo do ICMS-Antecipação Parcial, sendo ele somente recolhido quando das vendas das mercadorias adquiridas, e devidamente escrituradas, o imposto foi pago, porém extemporaneamente. Em assim sendo, o imposto (obrigação principal) não mais poderá ser exigido, no entanto, esta extemporaneidade sim. Por isto que o § 1º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 dispõe:*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

*Precisamente: não há a exigência do imposto, mas sim, a exigência de uma penalidade pelo descumprimento de uma norma legal.*

*2. De forma bastante sucinta, o crédito tributário representa o momento de “exigibilidade” do tributo, ou seja, da relação jurídico-tributária entre o Estado e os seus contribuintes. Nasce com o lançamento tributário – Auto de Infração, por exemplo (sendo privativo e vinculado) e que confere à obrigação tributária a sua exigibilidade. Ou seja, é ele a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança e este lançamento é um procedimento administrativo, o qual objetiva detectar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o quantum de tributo devido, apontar o sujeito passivo e, quando devida, cominar a penalidade aplicável. E tudo isto se encontra determinado no art. 142, do CTN.*

Portanto, o quantum de tributo devido é elemento nuclear do crédito tributário, uma vez que a base de cálculo do imposto é a sua dimensão material, aquela que mensura o fato tributário imponível. Assim não sendo, carece dos atributos de certeza e liquidez,

Feitas esta iniciais colocações, analiso a forma como foi apurada a infração 01 em lide, que diz respeito a multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Os autuantes nos seus levantamentos indicaram todas as notas fiscais autuadas, calcularam o ICMS-Antecipação Tributária Parcial e, ao final exigiram no presente lançamento a multa no percentual de 60%, conforme comando do § 1º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 (fls. 10/11 e CD de fl. 20).

No entanto, no corpo do Auto de Infração os autuantes fazem a seguinte descrição (Descrição dos Fatos): Deixou de fazer a antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadoria, com saída posterior tributada normalmente, em vários meses no período de janeiro de 2015 a junho de 2016. Esta mesma descrição consta no corpo da infração descrita.

Ou seja e já neste momento, dizem que a situação fática constatada pela fiscalização não havia sido aquela motivadora da autuação, pois estavam exigindo a falta de recolhimento do ICMS-Antecipação Parcial (obrigação principal) e não a multa percentual conforme lavraram o Auto de Infração (obrigação acessória). Diante desta situação, tem pertinência a alegação de defesa de que não existiu clareza na autuação, bem como, falta de materialidade da acusação.

E diante desta falta de clareza e falta de materialidade, caminhou ele (impugnante) para se defender da falta de recolhimento do imposto e não da multa aplicada, constando-se neste fato claro cerceamento de defesa.

A situação não parou por ai. Quando da informação fiscal, os autuantes abandonam completamente a acusação (assim lançada) e seguem o caminho da falta de recolhimento do ICMS- Antecipação Tributária Parcial, inclusive acatando parte da defesa apresentada (apresentadas provas) e isto por duas vezes.

É, portanto, flagrante a falta de nexo entre o fulcro da acusação e os fatos. Como acima me reportei ao sintetizar o que seja o crédito tributário, não se pode admitir mudança do fulcro da autuação ao longo do processo ou mesmo acusação dúbia. Nos termos do art. 142 do CTN, ao proceder ao lançamento do crédito tributário a autoridade fiscal deve atentar para o fato concreto, de modo a determinar a matéria tributável.

No caso, existe vício substancial, ou seja, vício quanto à materialidade do fato e não se admite no julgamento a mudança desta materialidade. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais. Somente estas.

Por tudo exposto, a infração 01 não é nula tão somente diante das determinações do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA como advoga o contribuinte, mas, também, diante das determinações do seu inciso II.

No mérito, a infração 02 diz respeito à falta de emissão de nota fiscal e, por conseguinte, a falta de sua escrituração no livro Registro de Saídas, referente às aquisições de “brindes” com repercussão na obrigação principal.

Para apuração do imposto os autuantes relacionaram todas as notas fiscais de entradas com CFOP 6.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde (operações interestaduais), e calcularam o imposto ora exigido abatendo o crédito fiscal quando existente (fls. 14/15).

Ressalto que analisando o livro Registro de Entradas do estabelecimento comercial, e trazidas cópias pelo próprio impugnante, os documentos fiscais autuados foram escriturados. Em assim sendo, resta patente que tais operações foram levadas à tributação.

O autuado apenas diz que desconhece a infração, pois as mercadorias adquiridas foram destinadas ao seu uso e consumo.

Neste caso entendo razão existir aos autuantes.

As operações comerciais de um estabelecimento, quer de entradas ou de saídas, devem ser escrituradas, objetivando obedecer ao princípio da não cumulatividade do imposto. Em assim sendo, a conta gráfica, de débito X crédito, deve seguir rigorosamente toda uma escrituração determinada pela legislação tributária, no específico caso, a do Estado da Bahia.

É por isto que o art. 218, do RICMS/12 assim determina:

Art. 218. O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70 e Conv. SINIEF 06/89):

I - das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;

II - das transmissões da propriedade de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento;

*III - das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação efetuadas pelo contribuinte.*

*Por seu turno, o contribuinte ao receber mercadorias em brinde deve tomar as seguintes providências, como prevê o art. 389, do nominado RICMS:*

*Art. 389. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:*

*I - lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;*

*II - emitir, no mesmo período de apuração em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento, nota fiscal com lançamento do imposto, aplicando a alíquota interna e tendo como base de cálculo o valor da mercadoria adquirida mais o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados da emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: "Emitida nos termos do art. 389 do RICMS";*

*III - lançar a nota fiscal referida no inciso II no Registro de Saídas, na forma regulamentar.*

*Pelo exposto, ao receber os brindes o contribuinte deve emitir nota fiscal de saída para ajustar o equilíbrio do imposto (crédito/débito). Não assim procedendo, haverá repercussão na conta corrente fiscal do estabelecimento comercial.*

*Quanto ao argumento de defesa, este não pode ser acolhido com base nos arts. 123 e 142, do RPAF/BA, uma vez que além de não ter trazido ele qualquer prova do alegado, não mais apresenta tal argumento quando de sua manifestação após informação fiscal. Ao contrário a sua própria escrituração demonstra não terem sido tais aquisições de material de uso e consumo.*

*A infração é mantida no valor de R\$5.655,63.*

*Voto pela procedência parcial da autuação no valor de R\$5.655,63 referente à infração 02 e pela nulidade da infração 01. Recomento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas (art. 21, RPAF/1999) em relação à infração 01, caso assim se faça necessário, com a observância dos prazos decadências.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0060-04/18.

### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

Observo que a decisão da 4<sup>a</sup> JJF (Acórdão JJF Nº 0060-04/18) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de R\$101.585,11, referente à Infração 1, julgada Nula, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

A infração apontada no Auto, objeto do presente Recurso de Ofício, foi a seguinte:

*Infração 01 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período: fevereiro a maio, agosto a dezembro de 2015, janeiro, março, abril, maio e junho de 2016: Valor da multa no percentual de 60%: R\$101.585,11.*

*Consta na descrição dos fatos: Deixou de fazer a antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadoria, com saída posterior tributada normalmente, em vários meses no período de janeiro de 2015 a junho de 2016. Esta mesma descrição consta no corpo da infração descrita.*

Na impugnação do lançamento, o autuado limitou-se a alegar a nulidade do lançamento fiscal como um todo baseado no princípio da verdade material e na falta de clareza e precisão quanto aos fatos a ele imputados, observando, ainda, que os autuantes, em nenhum momento, consideraram o Termo de Acordo de Crédito Atacadista, apresentando cópia na fl. 59 e, também, apresentou memórias de cálculo e DAEs recolhidos.

Na informação fiscal de fls. 134/149, os autuantes acatam a alegação da defesa de que não levaram em consideração o “Termo de Acordo de Crédito Atacadista” previsto no Decreto nº 7799/2000 e

elaboram uma nova planilha com apuração dos valores do ICMS devido por antecipação parcial (fls. 137/149), concedendo o benefício previsto no citado Decreto 7799, apresentando débito, apenas, nos meses 03/15; 01/16 e 04/16, nos valores de R\$549,46; R\$12.663,21 e R\$474,76 respectivamente e apresentam conclusão de que o Auto de Infração seja julgado procedente, considerando que as alegações da defesa foram acatadas.

Em nova manifestação o sujeito passivo apresenta DAE (fl. 161) que comprovaria o pagamento do ICMS Antecipação Parcial referente à competência 01/16, sobre as mercadorias adquiridas nas NFe nºs 5979; 5980; 1733; 14545; 14603.

Os autuantes voltam a apresentar informação fiscal onde acolhem as razões da autuada e apresentam uma nova planilha (fls.185 a 191) excluindo o valor referente à 01/16 e mantendo os valores referentes aos meses de 03/15 e 04/16, informados na planilha de fls. 137 a 149, remanescendo, apenas, o valor de R\$1.024,22.

Desta forma, concordo com o entendimento do julgador de piso de que *“No caso, existe vício substancial, ou seja, vício quanto à materialidade do fato e não se admite no julgamento a mudança desta materialidade. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais. Somente estas.*

*Por tudo exposto, a infração 01 não é nula tão somente diante das determinações do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA como advoga o contribuinte, mas, também, diante das determinações do seu inciso II.”.*

Ao não levar em consideração os benefícios do Termo de Acordo de Crédito Atacadista, os autuantes incorreram na situação clara de imprecisão da base de cálculo, configurando, desta forma, preterição do direito de defesa, não sendo possível o saneamento desta irregularidade através da informação fiscal.

Também, analisando as próprias manifestações dos autuantes, em duas oportunidades, onde reconhecem razão ao autuado, reduzindo em 99% do crédito originalmente reclamado, fica patente a falta de segurança para se determinar a infração, sendo, também por esta razão, nulo o lançamento contido na infração 1, conforme determina o artigo 18, inciso II e IV, “a” do RPAF/Ba.

**Art. 18. São nulos:**

**II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;**

**IV - o lançamento de ofício:**

**a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;**

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado, para manter a Decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

**VOTO VENCEDOR (Infração 1)**

A infração 01 cuida da multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação para revenda, com saídas posteriores regularmente tributadas.

Na informação fiscal, de fls. 134 a 149, os servidores do Estado reconheceram o erro de não terem levado em conta o Termo de Acordo previsto no Decreto nº 7.799/00 e elaboraram revisão (fls. 137 a 149).

Com a concessão do benefício, remanesceram débitos nos períodos de março de 2015, janeiro de 2016 e abril de 2016, respectivamente, nas cifras de R\$549,46; R\$12.663,21 e R\$474,76.

Posteriormente, o fiscalizado comprovou os recolhimentos da antecipação parcial concernente aos documentos números 5.979, 5.980, 1.733, 14.545 e 14.603 - DAE (Documento de Arrecadação Estadual) de fl. 161.

Mais uma vez, os autuantes reconheceram a procedência das alegações do contribuinte e revisaram o cálculo do ICMS para R\$1.024,22, cuja respectiva multa corresponde a R\$614,53 (fls. 185 a 191).

Portanto, não houve mácula à ampla defesa ou ao contraditório, tampouco mudança de critério jurídico ou indeterminação de base de cálculo que ensejassem a invalidade da acusação, mas o devido saneamento do procedimento administrativo, basicamente fundamentado nas razões de impugnação apresentadas pelo próprio sujeito passivo, o que demonstra a sua perfeita compreensão acerca dos fatos.

Nem todos os equívocos constantes dos lançamentos são aptos a caracterizarem nulidade, pois existem os que são sujeitos a correções, o que aconteceu no presente caso. Vícios sanáveis não invalidam o ato administrativo.

Acolho o levantamento de fls. 185 a 191, elaborado pelo Fisco, de modo que a infração 01 tenha o seu valor alterado para R\$614,53.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298945.3003/16-8, lavrado contra **MM COMÉRCIO ATACADISTA DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.655,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, IV, “h” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$614,53**, prevista no inciso II, “d” do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Infração 1) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo, José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Infração 1) – Conselheiros: Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO (Infração 1)

PAULO DANILLO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS