

**A. I. N°** - 233048.0001/19-9  
**AUTUADO** - POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COM. CONFECÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - KARIME MANSUR MACHADO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/11/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0236-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/03/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$140.427,19, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.15.05: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março, abril, julho, agosto, novembro e dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017. Multa percentual sobre o valor do tributo não antecipado, totalizando R\$125.791,80.

Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro e dezembro de 2016; janeiro a março, outubro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$14.635,39.

O autuado apresentou impugnação, às fls. 229 a 235, alegando que o presente Auto de Infração deve ser considerado nulo e insubsistente.

Afirma que, em uma análise singular, constatou algumas inconsistências que devem nortear a trilha lógica e tributária para que, sem fugir da essência do que se busca o erário, não sacrificar o contribuinte com punição indevida.

Alega que o próprio demonstrativo do Auto de Infração, um a um, não condiz com o afirmado pelo erário, pois não comprova que “todos os valores recolhidos pelo contribuinte foram devidamente abatidos”. Diante da afirmativa, assegura que tem como contrapor o alegado indicando que seja verificado o recorte do auto e a demonstração clara de que não ocorreu nenhum abatimento.

Entende não ser cabível, no presente caso, o valor apresentado, pois a mercadoria que entrou regularmente na empresa saiu pelo valor de venda, ou seja, com base na MVA o ICMS foi totalmente recolhido, não sendo portanto devido, pois ao cobrar o valor do ICMS sobre o total

sem desconsiderar a sua venda está pagando em duplicidade, ocorrendo o *bis in idem* de forma clara e inaceitável. O que pretende com isso, é dizer de forma clara que o valor cobrado na presente autuação deve ser excluído da venda, e aí sim, cobrar apenas a diferença o que claramente não ocorreu.

Ressalta que, no presente caso, ficou claro que o erário tem meios de comprovar o alegado, e mesmo o contribuinte não entregando no prazo regulamentar a EFD, não estaria sujeito ao presente valor, uma vez que espontaneamente recolhe os valores das multas, devendo assim, ser desconsiderado no presente auto.

O defendente comenta sobre a tempestividade da defesa e pede a nulidade do Auto de Infração, alegando o enquadramento legal estabelece apenas conceito, não gerando de fato qualquer obrigação, sem contar com os inúmeros equívocos ocorridos ao longo da ação fiscalizadora, que culminou por considerar o sujeito passivo como devedor do tributo.

Diz que se observa incompatibilidade entre os diversos atos ditos como infracionais e o seu pretenso correspondente como dispositivo legal infringido, por isso, entende que não há o que se falar em ilícito, sendo o presente ato nulo e insubsistente.

Observa que quando ocorre uma infração à legislação tributária, deve haver uma perfeita harmonia entre o ato infracional (ação positiva ou negativa), e o dispositivo da legislação a ele inerente. O que quer salientar é que o dispositivo legal referente à infração deve ser sempre um comando (ordem) para o contribuinte, pois só assim ele poderia infringi-lo.

Dispositivos de natureza enunciativa, conceituais, dispositiva, ou que contêm definições não podem figurar, isoladamente como dispositivos infringidos, pois não contêm nenhuma obrigação para o contribuinte e, em consequência, não há nenhum descumprimento da legislação tributária; e, mesmo combinados tem que estar resguardados da correta tipificação legislativa, que assegura o estado e o contribuinte como entes correlatos, ou seja, dotados de direitos e deveres, fato não caracterizado na presente ação fiscal que tenta criar uma suposta ação ou omissão infratora do sujeito passivo.

Informa que tal análise provém do inciso II do art. 5º da Constituição Federal, e conclui que havendo um descompasso entre a descrição do fato e o dispositivo legal supostamente infringido, nulo de pleno direito é o Auto de Infração, como tantas vezes tem decidido o Egrégio Conselho Estadual de Recursos Fiscais.

Também alega não ser aplicável ao presente lançamento (Infrações 01 e 02), pois a penalidade proposta no Auto de Infração, não carrega em si a relação do núcleo verbal supostamente infringido (fato típico penal) previsto na lei com a situação em concreto, pois o autuado registra todas as suas obrigações, e recolhe regularmente seus impostos, não podendo assim, o Estado, interpretar a mesma entrada como sendo nova mercadoria, e muito menos, desconsiderar o imposto recolhido na saída como se não tivesse recebido.

Lembra que o Auto de infração, como ato da administração pública, está subordinado aos pressupostos constitucionais da moralidade e legalidade que o norteiam. A não consonância entre a tipificação da infração, a sanção e o fato narrado no auto de infração constitui erro, motivo pelo qual o lançamento é nulo.

Diz que o lançamento deve reunir três elementos indubitáveis, a saber: materialidade, tipicidade e autoria. A ausência de pelo menos um destes elementos resulta na insubsistência do auto de infração. Neste caso, afirma restar claro que a materialidade, a autoria e a tipicidade do lançamento não poderão recair sobre o estabelecimento autuado e não estão presentes na essência maior deste ato equivocadamente do erário estadual.

Observa que, durante todo processo de levantamento relativo ao presente auto de infração, a autuante não observou todos os tópicos necessários para validar o presente instrumento como suscetível a cobrança de um suposto crédito tributário, que se passou de mero engano e

deformação do entendimento por parte da Fiscalização, uma vez que operação triangular não é indicação de duas entradas diferentes, e sim, de uma de Venda à Ordem e a outra de Remessa à Ordem e que notas fiscais apenas para transporte de mercadoria não registra no SPED, uma vez que o mesmo é destinado apenas a registrar notas que serão utilizadas para determinar a base de cálculo do imposto.

Também em relação ao mérito, alega que a autuação fiscal não deve prosperar, pois há equívoco e erro subsequente que não demonstra claramente o que não provou o Estado, muito menos observou que a operação é triangular, duas notas fiscais para uma única entrada.

O que quer salientar é que a todas as obrigações diretas ou indiretas foram devidamente cumpridas, sendo que, se alguma dela deixou de ser realizada na íntegra, não trouxe prejuízo para o Estado e muito menos, prejudicou a presente apuração, pelo contrário, toda entrada e toda venda foi regularmente registrada com o intuito de pagar imposto e não de sonegar. Assim, conclui que os valores lançados no presente auto de infração não passam de mera presunção e não deve prosperar.

Por fim, assegura que o procedimento realizado e o Auto de Infração lavrado possuem diversas falhas que os tornam inaplicáveis ao caso. O lançamento não passa de mero equívoco, destitui a segurança, certeza e liquidez do crédito tributário, não devendo prosperar o mesmo.

Diz que não se pode deixar de citar a inadequação do fato com o dispositivo legal tido como infringido, o que por si só não deixará prosperar a presente autuação.

Considerando a soma dos valores cobrados no conteúdo do auto de infração, caso seja mantido, poderá inviabilizar a continuidade das atividades do sujeito passivo, podendo com isto, comprometer e abalar mais ainda a institucionalidade econômica que o nosso país passa no momento, afirma restar claro que o mesmo não suportará tamanha injustiça fiscal.

Conclui que o Auto de infração, como ato da administração pública, está subordinado aos pressupostos da legalidade, nos termos do artigo 142, do CTN, ficando comprovada a ausência de provas do cometimento do ilícito descrito no lançamento, sendo imperioso o reconhecimento de sua insubsistência. Requer a improcedência do presente Auto de Infração.

A autuante presta informação fiscal, à fl. 250 dos autos. Quanto ao argumento de nulidade apresentado na defesa do contribuinte, referindo-se a *bis in idem*, diz que realmente não ocorreu. Observa que se encontram às folhas 16, (exercício de 2016), e 111 (exercício de 2017), deste processo, as planilhas referentes à auditoria da Antecipação Parcial, onde estão destacados os valores devidos, valores pagos e diferenças não recolhidas, sobre as quais incidiram a multa de 60% referente à antecipação parcial não paga em cada mês, devidamente acompanhada das relações de notas fiscais de 2016, ( folhas 17 a 110) e 2017 ( folhas 112 a 220 ), envolvidas na referida auditoria, também anexas a este PAF. Diz que não procede a alegação de nulidade do Auto de Infração em tela.

Registra que o defendente também alega haver um descompasso entre o dispositivo infringido apontado no auto de infração e a descrição do fato (Multa percentual sobre parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente) e o artigo 12-A da Lei 7014/96, bem como, o artigo 42 inciso II , alínea “d”, da Lei 7.014/96, o que discorda frontalmente.

No mérito, diz que o defendente alegou a existência de erros, porém, não apontou os mesmos. Conclui que mantém o Auto de Infração em sua integridade.

## VOTO

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que o enquadramento legal estabelece apenas conceito, não gerando de fato qualquer obrigação, sem contar com os inúmeros equívocos ocorridos ao longo da ação fiscalizadora, que culminou por considerar o sujeito passivo como devedor do tributo.

Disse que se observa incompatibilidade entre os diversos atos ditos como infracionais e o seu pretenso correspondente como dispositivo legal infringido, por isso, entende que não há o que se falar em ilícito, sendo o presente ato nulo e insubsistente.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende roteiros de fiscalização com metodologia e técnica, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos, a correção desses arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.

Na informação fiscal, a autuante comentou que o defendente alegou haver um descompasso entre o dispositivo infringido apontado no auto de infração, a descrição do fato e o artigo 12-A da Lei 7014/96, bem como, o artigo 42, inciso II, alínea d, da Lei 7014/96, o que discorda frontalmente.

Entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96, citados, guardam relação com o débito apurado pela autuante, tendo sido indicado na autuação, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780, de 16/03/2012, publicado no Diário Oficial do Estado de 17 e 18/03/2012.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação, no caso de equívoco quanto à indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF-BA/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O presente Auto de Infração.

Quanto à responsabilidade tributária, esta diz respeito à definição de quem é responsável pelo pagamento do tributo. A responsabilidade tributária no sentido amplo se refere à submissão de determinada pessoa (contribuinte ou não) ao o pagamento de determinado tributo. No sentido restrito, é a submissão em virtude de disposição expressa em lei, tendo em vista que a lei atribui de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário, inclusive a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigatoriedade tributária, conforme prevê o art. 128 do CTN.

A autuante informou que se encontram às folhas 16, (exercício de 2016), e 111 (exercício de 2017), deste processo, as planilhas referentes à auditoria da Antecipação Parcial, onde estão destacados os valores devidos, valores pagos e diferenças não recolhidas, sobre as quais incidiram a multa de 60% referente à antecipação parcial não paga em cada mês, devidamente acompanhada das relações de notas fiscais de 2016, ( folhas 17 a 110) e 2017 ( folhas 112 a 220 ), envolvidas na referida auditoria, também anexas a este PAF.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a Infração 01 se refere à multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março, abril, julho, agosto, novembro e dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017. Multa percentual sobre o valor do tributo não antecipado, totalizando R\$125.791,80.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

A penalidade sobre o imposto, que deveria ter sido pago por antecipação parcial, encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O autuado alegou não ser aplicável ao presente lançamento (Infrações 01 e 02), pois a penalidade proposta no Auto de Infração, não carrega em si a relação do núcleo verbal supostamente infringido (fato típico penal) previsto na lei com a situação em concreto, pois o autuado registra todas as suas obrigações, e recolhe regularmente seus impostos, não podendo assim, o Estado, interpretar a mesma entrada como sendo nova mercadoria, e muito menos, desconsiderar o imposto recolhido na saída como se não tivesse recebido.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, ao contrário do entendimento apresentado pelo defendente, não foi constatado falta de recolhimento do imposto, e sim, tributo não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Conforme estabelece o § 1º do mencionado art. 42 da Lei 7.014/96, “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”.

Portanto, não elide a imputação fiscal, a alegação de que não houve prejuízo ao Tesouro Estadual, uma vez que houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando o prejuízo pelo não recolhimento tempestivamente do tributo devido.

Vale salientar que, ao sujeito passivo, cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir a forma de apurar e recolher o tributo devido. Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$14.635,39.

A legislação prevê a aplicação de multa, de 1% sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas a tributação bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96).

Observe que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta, em livros fiscais, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que constatou equívocos no levantamento fiscal, mas não indicou qualquer documento. Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Assim, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

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

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233048.0001/19-9**, lavrado contra **POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COM. CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$140.427,19**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, e inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA