

**PROCESSO** - A. I. Nº 087078.0006/06-4  
**RECORRENTE** - LOJAS LEMOS COMÉRCIO DE MÓVEIS E TECIDOS LTDA. (LOJAS LANDIANETES)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0357-04/06  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 12/07/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0237-12/07

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES ANTERIORES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de registro de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração parcialmente elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA ENTRADA DO TERRITÓRIO DESTES ESTADO. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS. É legal a exigência do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, sendo objetos do presente Recurso as seguintes irregularidades:

2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de entradas de mercadorias não registradas. Foi cobrado imposto no valor de R\$ 89.484,25.
3. Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, no valor de R\$ 24.110,95, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização.

Na Decisão recorrida, a ilustre relatora afastou as preliminares de nulidade, alegando que não havia vícios formais ou materiais que comprometessem o lançamento. No mérito, a infração 2 foi julgada procedente em parte, ao passo que a infração 3 foi declarada procedente.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário e, inicialmente, discorreu acerca do tratamento diferenciado dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Sustentou o recorrente que a 4ª JJF julgou o Auto de Infração procedente, apesar de ter a intenção de julgá-lo procedente em parte. Explicou que a redução de aproximadamente R\$ 5.000,00, referente à infração 2, foi decorrente de retificação efetuada pelo autuante na fase preparatória do processo administrativo fiscal, portanto anteriormente ao julgamento.

Referindo-se à infração 2, o recorrente fez alusão aos artigos 408-L, 408-M, 408-P, 408-R e 408-S, todos do RICMS-BA, e, em seguida, afirmou que não foi desenquadrado de ofício do regime do SIMBAHIA e, portanto, não se poderia falar em exigência do imposto a partir do desenquadramento. Explicou que a não ocorrência desse momento significa que o fato gerador do imposto não se completou e, desse modo, não se poderia exigir o imposto mediante a aplicação da alíquota prevista para o regime normal de apuração do ICMS.

Contestou a aplicação dos incisos V, VI e VII do artigo 408-L do RICMS-BA pelos seguintes motivos:

- a) o previsto no inciso V nada tem a ver com entradas não contabilizadas, uma vez que as EPPs não são obrigadas a contabilizar entrada de mercadoria;
- b) o disposto no inciso VI não se aplica ao caso, pois todos os meios necessários foram colocados à disposição do fisco;
- c) o determinado no inciso VII não era cabível, já que o RICMS-BA previa a possibilidade de retificação de DME e, além disso, não se justifica a desconsideração das notas fiscais de saídas apresentadas tempestivamente.

Argumentou que a apuração do imposto foi feita sem considerar as notas fiscais de saídas e o livro Registro de Inventário, os quais foram apresentados ao fisco. Também alegou que não foi feita a contagem física de seus estoques. Aduziu que tinha estoques em 31/12/05 no valor de R\$ 168.553,28 e, no entanto, esse montante foi considerado como sendo receita presumida, o que disse violar o disposto no art. 408-B do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Disse que, nos termos do art. 112 do CTN, a lei deverá ser interpretada de modo mais favorável ao contribuinte quando houver dúvida no que tange à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

Quanto à infração 3, o recorrente afirmou que a cobrança do ICMS referente à antecipação parcial não podia prosperar, especialmente contra as microempresas e as EPPs, visto que elas não poderiam aproveitar o crédito fiscal nas etapas seguintes. Aduziu que a lei estadual estava criando um fato gerador do imposto antes da ocorrência do fato econômico.

Alegou que houve bitributação, uma vez que sobre a mesma base de cálculo incidiu a diferença do enquadramento (infração 1), a aplicação da alíquota de regime normal (infração 2) e a antecipação parcial (infração 3). Frisou que a Constituição Federal veda a bitributação.

Ao finalizar, o recorrente solicitou a reforma da Decisão recorrida, para que fossem julgadas improcedentes as infrações 2 e 3.

Em Parecer às fls. 823 a 826, o ilustre representante da PGE/PROFIS, referindo-se à infração 2, afirmou que não havia como emprestar guarida à tese recursal, pois o recorrente não foi desenquadrado do regime do SIMBAHIA. Disse que o desenquadramento do regime simplificado era um ato declaratório e precário do preenchimento dos requisitos atinentes ao referido sistema de tributação.

Quanto à infração 3, afirmou que na hipótese da antecipação parcial ocorre uma simples alteração do momento do recolhimento do imposto, não havendo como se falar em violação ao pacto federativo ou ao princípio da isonomia, já que não criava uma nova hipótese de incidência do imposto ou alterava as feições constitucionais do fato gerador. Disse que não visualiza qualquer ilegalidade, uma vez que os estados têm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

Ao finalizar o seu Parecer, o ilustre procurador opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Em 06/03/07, o recorrente juntou ao processo a petição de fl. 833, onde solicita a anexação ao processo dos documentos de fls. 834 a 1014. Em um demonstrativo acostado às fls. 835 e 836, o

recorrente determinou o valor do imposto referente à infração 2, deduzindo da base de cálculo apurada após a Decisão recorrida (R\$ 936.096,24) as seguintes parcelas:

- a) R\$ 168.553,28 – referente às mercadorias existentes em estoque em 31/12/05;
- b) R\$ 137.096,19 – pertinente às compras não declaradas de 2001 e 2002, considerando que o art. 19 da Lei do SIMBAHIA foi introduzido pela Lei nº 8.534/02, cujos efeitos só iniciaram em 14/12/02.

Sobre a nova base de cálculo (R\$ 630.446,77), o recorrente aplicou a alíquota de 17% e deduziu o crédito equivalente a 8%, apurando o ICMS no valor de R\$ 56.740,21. Partindo desse último valor, foram deduzidas as seguintes parcelas:

- a) R\$ 24.110,95 – concernente ao imposto cobrado a título de antecipação parcial (infração 3);
- b) R\$ 16.855,33 – atinente ao crédito dos estoques, conforme previsto no art. 408-B do RICMS-BA;
- c) R\$ 7.260,00 – relativo ao valor reconhecido na mudança de faixa do SIMBAHIA (infração 1).

Prosseguindo, o recorrente disse que, caso o CONSEF considere que não houve o desenquadramento do regime do SimBahia, a infração 2 será improcedente. Afirmou que não reconhecia a ocorrência de omissão de receita, uma vez que possuía mercadorias em estoque em 31/12/05.

À fl. 837, o recorrente apresentou um documento intitulado “*Demonstrativo do Estoque e das Compras Declaradas nas DMEs – as quais Saíram do Estabelecimento com Emissão de Nota Fiscal*”.

Foi acostada à fl. 836 uma certidão emitida pelo Complexo Policial de Cândido Sales – BA, onde o contador do recorrente comunicou o extravio de documentos fiscais, bem como a posterior localização desses mesmos documentos.

Às fls. 839 a 1014, foram acostadas fotocópias de correspondência enviada pelo contador da empresa, de pedidos de autorização de impressão de documentos fiscais, de demonstrativos elaborados pelo autuante, de livro Registro de Inventário e de notas fiscais de saídas emitidas pelo recorrente, sendo uma delas de devolução.

Às fls. 1016 e 1017, foram anexados ao processo extratos do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (SIGAT) referentes a valores reconhecidos e pagos pelo recorrente.

Considerando os novos documentos juntados aos autos, o representante da PGE/PROFIS exarou novo Parecer, fls. 1018 a 1020, onde afirmou que os mesmos não elidiam as infrações em tela, pois o que se discutia era a incongruência entre os valores declarados nas DMEs e os decorrentes dos documentos fiscais recolhidos no CFAMT. Aduziu que a nota fiscal de devolução também não servia para elidir as infrações, pois não havia no corpo do documento fiscal qualquer indicação ou referência ao documento fiscal original. Ao finalizar, o ilustre procurador reiterou os argumentos expendidos no Parecer anterior e opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Nas infrações que são objetos do presente Recurso Voluntário, o recorrente foi acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade apurada por meio de entradas não registradas (infração 2) e de ter deixado de recolher o ICMS devido a título de antecipação parcial (infração 3).

Ao prestar a informação fiscal, o autuante reconheceu que o valor cobrado na infração 2 deveria ser reduzido em razão das provas apresentadas na defesa. Todavia, o autuante apenas opinou pelo acolhimento da prova apresentada na defesa, cabendo ao CONSEF, por meio de suas Juntas de Julgamento Fiscal, julgar em primeira instância o processo administrativo fiscal, nos termos do art. 176, I, do RPAF/99.

Na infração 2, o recorrente foi acusado de ter omitido saída de mercadorias tributáveis, apurada por meio de entradas não registradas. Efetivamente, por ser uma empresa de pequeno porte, o recorrente não estava obrigado a manter escrituração contábil. Porém, ele deveria arquivar as notas fiscais de entradas e incluí-las nas respectivas DME.

Os demonstrativos de fls. 22 a 54 relacionam as notas fiscais destinadas ao recorrente, coletadas no sistema de controle fiscal automatizado de mercadorias em trânsito (CFAMT), e que não estavam em seu poder e que não foram incluídas na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa (DME). Essa não apresentação da nota fiscal de entrada e a não inclusão de aquisição de mercadorias na DME caracterizam a falta de registro de entrada de mercadoria no estabelecimento.

De acordo com o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, a constatação da ocorrência de entrada de mercadoria não registrada, dentre outras hipóteses, autoriza “a *presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção*”.

Visando elidir a presunção legal que embasou a autuação, o recorrente apresentou na defesa cópia de notas fiscais de entradas do exercício de 2002, as quais foram excluídas da autuação pela 4ª JF. Contudo, na fase recursal, não foi trazida ao processo qualquer nota fiscal de entrada que tivesse sido incluída na DME, de forma que justificasse a redução ou eliminação do débito remanescente. As fotocópias autenticadas das notas fiscais de saídas e do livro Registro de Inventário não elidem a presunção legal, pois, no caso em tela, deveria ter sido comprovada a inclusão nas DMEs das entradas que foram listadas pelo autuante nos demonstrativos de fls. 22/54.

Quanto à forma de apuração do imposto, ressalto que não consta nos autos qualquer desenquadramento de ofício do regime do SimBahia. A identificação do contribuinte no Auto de Infração (fl. 1), as DMEs acostadas ao processo (fls. 15 a 19), o imposto exigido na infração 1 e o extrato apresentado pelo recorrente (fl. 817) provam a ausência do alegado desenquadramento. Contudo, ante a gravidade do ilícito fiscal descrito na infração 2, cuja multa está capitulada no inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, o imposto devido foi apurado com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis ao regime normal, conforme determina o art. 19 da Lei nº 7.357/98.

Em relação ao demonstrativo de fls. 835 a 836, ressalto que o mesmo não pode ser acatado pelos seguintes motivos:

- a) As mercadorias existentes em estoques em 31/12/05 nada têm a ver com o imposto lançado, já que o ICMS que está sendo cobrado é referente a operações anteriormente realizadas sem pagamento do imposto, com base em uma presunção legal (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Dessa forma, o fato de haver mercadorias em estoque não autoriza a dedução desse valor da base de cálculo do imposto devido, como pleiteia o recorrente.
- b) O artigo 19 da Lei do SimBahia, com a redação originária, já previa apuração do imposto pelos critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal quanto ocorresse alguma das hipóteses previstas nos artigos 15, 16, 17 e 18 da mesma Lei. Assim, não há como deduzir as operações referentes aos exercícios de 2001 e 2002.
- c) Não há amparo legal para que o recorrente deduza, do imposto devido na infração 2, o valor cobrado na infração 3 a título de antecipação parcial.
- d) O recorrente não faz jus aos créditos fiscais a que se refere o art. 408-B do RICMS, pois não houve desenquadramento do regime do SimBahia.
- e) Por falta de amparo legal, não há como deduzir, do imposto cobrado na infração 2, os valores lançados na infração 1.

No que tange ao demonstrativo de fl. 837, o mesmo não elide a presunção que embasou a infração 2. Os valores constantes nesse demonstrativo refletem importâncias registradas pelo recorrente no período, ao passo que o imposto cobrado na infração 2 é referente às operações

anteriores não registradas e cuja receita foi utilizada no pagamento das entradas não registradas.

Em face do acima comentado, considero que a infração 2 subsiste parcialmente no exato valor apurado na Decisão recorrida.

No que tange à infração 3, saliento que a exigência fiscal referente à antecipação parcial está prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Dessa forma, não há como prosperar as alegações recursais pertinentes ao fato de ser o recorrente uma empresa de pequeno porte, ao não aproveitamento do crédito fiscal correspondente e à cobrança ter sido efetuada antes da ocorrência do fato econômico correspondente.

Não acolho a alegação recursal de que houve bitributação, pois o imposto exigido na infração 1 não se refere ao que foi apurado na infração 2. A primeira infração trata das operações registradas pelo recorrente, ao passo que a segunda versa sobre operações não contabilizadas e realizadas anteriormente, cujas receitas foram empregadas no pagamento das entradas não registradas. De fato, os valores cobrados na infração 3 são referentes a notas fiscais também listadas na infração 2, porém isso não implica bitributação ou cobrança em duplicidade, pois o imposto exigido na infração 2 é referente a operações omitidas anteriormente, enquanto o ICMS devido por antecipação parcial é pertinente a operações subseqüentes que ainda ocorrerão.

Desse modo, a infração 3 subsiste integralmente, conforme decidido pela 4ª JJF.

Por fim, ressalto que não há qualquer dúvida no que tange à natureza ou às circunstâncias materiais dos fatos objetos do Recurso Voluntário e, portanto, não há como se aplicar o princípio contido no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087078.0006/06-4**, lavrado contra **LOJAS LEMOS COMÉRCIO DE MÓVEIS E TECIDOS LTDA. (LOJAS LANDIANETES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$115.619,61**, acrescido das multas de 50% sobre R\$31.370,95 e 70% sobre R\$84.248,66, previstas no art. 42, incisos I, “b”, item 1, 3, e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, “d”, do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelecido pela Lei 9.837/05, devendo ser homologado os valores já efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS