

A. I. N° - 115484.0004/07-0

AUTUADO - LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA

AUTUANTES - GISÉLIA RIBEIRO GUIMARÃES e ROSY MERY TAVARES DE OLIVEIRA

ORIGEM - SAT/DAT METRO

INTERNET - 05.12.2007

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0334-02/07

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTRECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, relativamente a mercadorias cujo imposto deveria ter sido antecipado, fica o contribuinte sujeito à multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Fato demonstrado nos autos. Alegada, sem provas, a existência de erros do levantamento fiscal. Lançamento mantido. Rejeitadas as alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/6/07, diz respeito aos seguintes fatos:

1. saídas de mercadorias registradas na escrita fiscal, tributadas normalmente, mas sem pagamento do imposto por antecipação, sendo por isso aplicada multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação – “antecipação parcial” –, importando a multa no valor de R\$689.510,09;
2. recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária], sendo lançado imposto no valor de R\$16.902,03, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto [diferença de alíquotas], sendo lançado tributo no valor de R\$150.635,29, mais multa de 60%.

O autuado apresentou defesa impugnando os lançamentos do item 1º e 3º. Declara reconhecer o débito objeto do item 2º, e aduz já ter providenciado o pagamento.

Com relação ao item 1º, reclama da desproporcionalidade da multa aplicada, que considera escorchante, alegando que não houve prejuízo para o erário em razão da falta de antecipação parcial do tributo, uma vez que o valor devido por conta das operações realizadas foi integralmente recolhido no momento da venda das mercadorias submetidas a tal antecipação. Diz que, em virtude do grande número de mercadorias envolvidas, é impossível, ao menos por ora,

fazer a comprovação de todas as saídas subsequentes, e por isso foi juntado à defesa um levantamento feito por amostragem, em que são relacionadas as mercadorias referentes às Notas Fiscais objeto da autuação, apontando a data de sua efetiva saída e o valor correspondente a cada operação. Aduz que, sendo necessária a demonstração integral, isso poderia ser feito em sessenta dias a contar da eventual intimação.

Passa em seguida a comentar a técnica de tributação designada de antecipação parcial, argumentando que ela não interfere no montante do tributo recolhido, porque, a partir do momento em que há o pagamento antecipado, a importância antecipada é lançada como crédito, de modo que o valor total a ser recolhido é o mesmo. Em face disso, reclama que não é razoável a imposição de multa isolada de 60% do tributo que haveria de ter sido pago, já que o fisco não sofreu qualquer prejuízo. Cita comentário de Gilmar Mendes acerca da dificuldade de se aferir a compatibilidade da lei com os fins previstos no texto constitucional. Discorre sobre os elementos inerentes à proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, concluindo que o legislador se equivocou ao estipular a multa de 60% do tributo devido em caso de não recolhimento da chamada antecipação parcial.

Quanto à adequação, que consiste em perquirir se o meio utilizado leva à realização do fim proposto, pondera que, embora a penalidade possa, em certa dose, alcançar o seu fim, para compelir o contribuinte a efetuar o pagamento na forma prevista em lei, considera que o meio utilizado faz com que o contribuinte que recolheu o tributo devido aos cofres estaduais, ainda que de maneira diversa daquela estabelecida na legislação, seja obrigado a paga novamente mais da metade de tal valor.

Com relação à necessidade, que consiste na verificação da existência de meios alternativos àquele inicialmente escolhido pelo legislador ou pela administração, que possam atingir igualmente o fim, sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados.

No tocante à proporcionalidade em sentido estrito, observa que a exame desse elemento impõe verificar se as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às vantagens causadas pela adoção do meio.

A defesa sustenta que o exame do primeiro elemento – adequação – não suporta o confronto com o princípio da vedação de confisco. Quanto ao segundo elemento – necessidade –, argumenta que a fazenda estadual dispõe de outros meios que não a aplicação da pesada multa isolada ora em questão para ver cumprida a regra de pagamento da antecipação parcial, tanto assim que a legislação permite a cobrança de multa e juros moratórios em razão do atraso no adimplemento das obrigações tributárias. Já no tocante ao terceiro elemento – proporcionalidade em sentido estrito –, argumenta o autuado ser manifesta a inconstitucionalidade do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, uma vez que não se pode, na tentativa de aumentar a arrecadação tributária, violar o direito à propriedade.

Cita doutrina. Transcreve trecho de acórdão do plenário do Supremo.

Quanto ao item 3º do Auto de Infração, reclama que os fiscais não levaram em conta os livros de apuração do imposto disponibilizados pela empresa, tendo-se baseado apenas em informações extraídas do Sintegra e dos livros de entradas, do que resultou uma visão apenas parcial das operações de circulação de mercadorias realizadas.

Juntou planilhas que considera suficientes para demonstrar as impropriedades que geraram as diferenças contestadas. Diz que, basicamente, os erros da fiscalização decorrem da desconsideração de créditos relativos a entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e de créditos decorrentes do estorno de operações envolvendo bens de uso e consumo destinados ao ativo imobilizado (devoluções), bem como da pretensa incidência de ICMS nas transferências de bens de uso e consumo destinados ao ativo imobilizado efetuadas entre estabelecimentos da empresa localizados em diferentes unidades da Federação.

Não concorda com a legislação baiana com relação à incidência de ICMS sobre transferências de bens, dizendo que tal exigência, embora plasmada na legislação estadual, cria fato gerador não previsto na Lei Complementar nº 87/96. Cita doutrina e jurisprudência.

Alega que há erro na apuração relativa ao mês de dezembro de 2006, porque a empresa informou o valor de R\$51.129,96 a mais a título de diferença de alíquotas.

Chama a atenção para os dados constantes na planilha consolidada anexa à defesa, na qual demonstra que, em vez de R\$150.635,30, a empresa deve imposto apenas no valor de R\$59.440,30.

Pede que, recebida a impugnação dos lançamentos, seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e que o débito seja reduzido para o valor histórico de R\$59.440,30.

As auditoras responsáveis pelo procedimento prestaram informação dizendo que não lhes cabe discutir leis, e sim cumpri-las. Dizem que, se as multas são escorchantes e se o Estado se utiliza de técnicas para antecipar a entrada de recursos nos cofres públicos, não lhes cabe sequer se pronunciar a esse respeito.

Quanto à alegação da defesa de que não teria sido levado em conta seu livro de apuração, as auditoras contrapõem que tal livro foi bastante trabalhado e utilizado, e dele foram juntadas cópias. Indagam se a defesa não manuseou o livro e não leu o processo, dando destaque às planilhas às fls. 65, 74/78, 79/85, 87-88. Com relação ao crédito decorrente das aquisições de bens do ativo imobilizado, dizem as auditoras que tais créditos foram considerados, conforme planilhas às fls. 78/85, 86/88 e 65, e para que isso fosse compreendido bastaria que tivessem sido abertos e lidos os arquivos enviados antecipadamente, como provam os instrumentos às fls. 28/30 e 34.

No tocante à incidência de ICMS nas transferências de bens, as auditoras consideram que lei não se discute, cumpre-se.

Quanto à alegação da defesa de que, de acordo com a planilha consolidada anexa, o valor a ser pago seria outro, as auditoras estranham que o autuado, mesmo admitindo um débito já quitado e outro a ser recolhido, peça a nulidade do Auto.

Após dados os autos por instruídos, o contribuinte deu entrada de memorial frisando as razões pelas quais considera ser imperioso o provimento do mesmo. No memorial são repassados os pontos assinalados na defesa.

VOTO

O presente Auto de Infração é composto de três itens. Foram impugnados apenas os itens 1º e 3º.

O item 1º refere-se a uma multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação, mas que não foi antecipado, sendo que as mercadorias, depois, saíram com tributação normal.

Neste Auto de Infração, a descrição do fato foi feita de forma confusa, porque começa falando da falta de antecipação do imposto relativo a “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, e em seguida é feito um adendo, explicando que se trata de “antecipação parcial”, porém falando de “diferença de alíquotas”.

Desse modo, foram confundidos três institutos jurídicos distintos: *a) a substituição tributária por antecipação* (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento); *b) a denominada “antecipação parcial”;* *c) a diferença de alíquotas, figura tributária que nada tem a ver neste caso.*

A chamada “antecipação parcial” é uma figura recém-introduzida na legislação baiana e ainda não assimilada pelos contribuintes e tampouco pelos agentes do fisco. No jargão fiscal, é comum ouvir-se falar em “antecipação total” e “antecipação parcial”. A legislação, porém, não

contempla a expressão “antecipação total”. É preciso distinguir bem as figuras jurídico-tributárias, para evitar confusão. A legislação baiana prevê o pagamento de ICMS na modalidade de “antecipação parcial”, espécie de antecipação que mais apropriadamente deveria denominar-se “antecipação provisória”, figura tributária de natureza diversa da substituição tributária por antecipação, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias, ao contrário da “antecipação parcial” (provisória), que tem caráter transitório. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com pressupostos e consequências diversas. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não; numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Para evitar equívocos, seria de bom alvitre que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”. Com esses comentários, pretendo apenas contribuir para que os fiscais se apercebam da distinção entre as duas figuras, de modo que a descrição dos fatos, nos Autos de Infração, seja feita de forma consentânea com a natureza de cada tipo ou espécie de antecipação.

No caso do item 1º deste Auto, trata-se de multa de 60% aplicada sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago a título de “antecipação parcial”, mas que não foi antecipado, sendo que as mercadorias, depois, saíram com tributação normal.

Essa multa, nos termos do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação.

O autuado impugnou o lançamento aduzindo considerações jurídicas respeitáveis sob todos os aspectos, com arrimo no princípio da proporcionalidade. No entanto, não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, haja vista que este órgão não tem competência para apreciar tais aspectos. A multa em comento tem previsão expressa na lei estadual que instituiu o ICMS. Transponho, por isso, as objeções da defesa quanto à constitucionalidade da multa aplicada, e passo ao exame dos aspectos fáticos da questão.

A defesa juntou elementos para demonstrar, por amostragem, que o imposto, embora não tendo sido pago por antecipação, foi pago depois.

Na verdade, não precisava ser feita tal prova, pois os fiscais, ao aplicarem a multa, partiram do pressuposto de que o tributo já fora realmente pago, tanto assim que, na descrição do fato, é dito que se trata de operações envolvendo mercadorias “com saída posterior tributada normalmente”. A multa é justamente por isso: o imposto deveria ter sido antecipado, e não foi.

Em suma, as demonstrações apresentadas pela defesa apenas corroboram o que foi acusado pela fiscalização.

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, relativamente a mercadorias cujo imposto deveria ter sido antecipado, fica o contribuinte sujeito à multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Mantenho a multa do item 1º.

O lançamento objeto do item 2º não foi impugnado.

O item 3º refere-se a tributo recolhido a menos em virtude de erro na apuração dos valores do imposto.

Consta que os dados dos demonstrativos fiscais foram fornecidos ao contribuinte em mídia gravada (CD-R), entregue contra recibo. Isso é dito no Auto. A defesa não negou.

Alega o autuado que a fiscalização se baseou em arquivos magnéticos fornecidos pela empresa e nos livros de entradas de mercadorias, sem que fossem levados em conta os livros de apuração do imposto disponibilizados pela empresa, tendo as auditoras rebatido essa alegação, assinalando que os livros de apuração foram examinados, tanto assim que dele foram juntadas cópias aos autos.

Realmente, constam nos autos cópias do livro de apuração do imposto.

Quanto à alegação do autuado de que não teriam sido considerados créditos de aquisições de bens do ativo imobilizado, as auditoras rebateram dizendo que os créditos haviam sido considerados, e indicam as planilhas correspondentes.

A alegação do autuado é vazia, abstrata, sem indicação de elementos que permitam avaliar sua substância. Não citou números. Não juntou provas.

Com relação à incidência de ICMS nas transferências de bens, a exigência da diferença de alíquota tem previsão expressa na legislação estadual.

A defesa alegou que teria havido erro na apuração relativa ao mês de dezembro de 2006, porque a empresa informou o valor de R\$51.129,96 a mais a título de diferença de alíquotas. Chama a atenção para os dados constantes na planilha consolidada anexa à defesa, na qual demonstra que, em vez de R\$ 150.635,30, a empresa deve imposto apenas no valor de R\$59.440,30.

Isso foi apenas alegado. A defesa não provou que tivesse havido erro de informação.

As auditoras, na informação, deviam ter falado sobre isso, em atenção ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF. Limitaram-se a manifestar sua estranheza pelo fato de o autuado, mesmo admitindo um débito já quitado e outro a ser recolhido, ter pedido a nulidade do Auto. É evidente que o pedido de nulidade diz respeito aos itens impugnados, haja vista que foi reconhecido o débito do item 2º. Porém, considerando que a defesa apenas alegou erro, sem juntar prova do alegado, a omissão das auditoras não tem consequência nenhuma.

Mantengo o lançamento do item 3º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **115484.0004/07-0**, lavrado contra **LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$167.537,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, além da multa autônoma no valor de **R\$689.510,09**, prevista no art. 42, II, “d”, e § 1º, da supracitada lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR