

A. I. Nº - 206877.0006/07-8  
AUTUADO - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.  
AUTUANTE - ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA e ITAMAR GONDIM SOUZA  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 26/03/2008

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0061-03/08**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas quanto de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de saídas tributáveis. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. 2. 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 ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 12/12/2007 e exige ICMS no valor de R\$137,09 acrescido das multas de 60% e 70%, além da penalidade no valor de R\$1.649.787,80, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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. Período de fevereiro a dezembro/2006. Multa no valor de R\$1.649.787,80.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercício de 2006. ICMS no valor de R\$137,09, acrescido da multa de 70%.

Infração 03: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Exercício de 2006. ICMS no valor de R\$41,13, acrescido da multa de 60%.

O contribuinte ingressa com impugnação às fls. 62 a 76, por intermédio de advogadas legalmente constituídas às fls. 79 e 80, aduzindo que, apesar de repudiar o cometimento das infrações 02 e 03, tendo em vista tratar-se de valores irrisórios, e por questão de economia processual, quita os débitos lançados. Insurge-se contra a multa pecuniária referente à infração 01, deduzindo que, da leitura do Auto de Infração, extraem-se seis premissas:

- 1 – trata-se de multa acessória;
- 2 – as operações de entradas foram registradas na escrita do defendant;
- 3 – as saídas foram submetidas a tributação;
- 4 – houve o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo;
- 5 – não houve dano ao erário;
- 6 – “ainda que tenha havido descumprimento de obrigação regulamentar acessória, todos os fatos demonstram a boa-fé da Contribuinte”. (com grifos no original).

Deduz, dessas razões que apresenta, que é improcedente a aplicação da penalidade, pleiteando o cancelamento do Auto de Infração.

Diz que o recolhimento de ICMS por antecipação parcial, embora previsto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, que transcreve, não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96, e em convênio interestadual. Que se trata de “nova hipótese de incidência do imposto”, “implicando na ilegalidade da legislação estadual e, por via de consequência, da própria medida fiscal.” Transcreve a alínea “a” do inciso III do artigo 146, e o inciso XII do §2º do artigo 155, ambos da Constituição da República. Diz que as hipóteses de incidência do ICMS estão previstas no artigo 1º da Lei Complementar nº 87/96, e que em seu artigo 12 estão as situações em que ocorre o seu fato gerador.

Cita que o efetivo momento da antecipação parcial, o seu “aspecto temporal”, não está definido em nível legal, mas no artigo 125, inciso II, do RICMS/BA, que transcreve juntamente com o artigo 352-A do mesmo Regulamento. Traslada Ementa e trecho de voto de julgado do STJ sobre o assunto. Diz que cabe ao CONSEF o controle de legalidade dos atos da administração, e pleiteia o reconhecimento da “ilegalidade” do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 e dos dispositivos regulamentares que fundamentam o Auto de Infração.

Aduz que antecipação parcial difere de substituição tributária, porque na antecipação parcial não há substituição da responsabilidade tributária. Que, ainda que se tratasse de substituição tributária, a adoção de tal sistemática dependeria de Acordo, ou Protocolo.

Assevera que “Conforme se depreende do §1º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, em conjunto com o art. 125, inc. II e art. 352-A, ambos do RICMS, trata-se, de fato, de uma antecipação parcial do imposto que seria devido nas saídas das mercadorias ingressadas no estabelecimento, destinadas à comercialização. Por sua vez, o §6º, do art. 26, da lei nº 7.014/96, prevê que o imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes, sujeitos ao regime normal de recolhimento, poderá ser escriturado a crédito nos termos do regulamento.” (com grifo no original)

O contribuinte diz ser lícito que o RICMS/BA disponha quanto à forma de recolhimento, notadamente quanto a prazos, mas que não se admite que a sistemática venha a implicar em duplo recolhimento da mesma parcela do tributo, “tal como ocorre no caso em tela”. Destaca que o defendant promove a saída, dentro do mês de aquisição, de quase todas as mercadorias cujas entradas decorrem de aquisições interestaduais, e que “a forma de recolhimento prevista no RICMS/BA implica em dupla tributação.” (em negrito no original). Diz que, assim, o imposto que seria recolhido por antecipação no dia 25 do mês subsequente acaba por ser recolhido no dia 9 do mês subsequente, portanto antes do prazo do recolhimento por antecipação parcial. Diz que ocorre a saídas de todas as mercadorias ingressadas no mesmo mês. Aduz que não há lógica em sistema que obrigue o contribuinte a recolher em duplicidade a mesma parcela do imposto, e

repete que resultaria em “dupla tributação.” Que a Lei nº 7.014/96 assegura a não-cumulatividade do imposto. Transcreve julgado do STJ acerca de fato gerador do IPI.

Diz ser inválida a exigência, em duplicidade, de um tributo que já foi recolhido, e também inválida a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, que apenaria uma conduta lícita em essência.

Repete que as saídas de mercadorias ocorrem dentro do mês de aquisição porque as mesmas vêm com destinação certa, mais precisamente para as empresas franqueadas para comercialização de produtos da marca “O Boticário”, da qual o defensor é distribuidor, e que o autuado não possui estoque físico. Que, portanto, todo o imposto devido, correspondente às vendas/operações internas dos produtos adquiridos de outros Estados, no exercício de 2006, foi recolhido, e que a Fiscalização admitiu este fato no curso da ação fiscal.

Reafirma que seria necessário confrontar o total de ICMS devido no mês, que seria a soma do imposto normal [=débitos –créditos do mês – outros créditos (ICMS devido por antecipação)] com o ICMS devido por antecipação parcial, “e deduzir do que foi efetivamente recolhido no dia 9, já que, ainda que o ICMS por antecipação parcial não tenha sido recolhido no código próprio, não se pode negar que o recolhimento, levado a efeito no dia 9, foi anterior ao próprio prazo previsto no dia 25 do mesmo mês.”

Pede que seja concedido, “assim, no mínimo o parcial provimento em tais termos para que sejam revistas as bases de cálculo da multa.”

O defensor argumenta que a multa de 60%, no caso em tela, é desproporcional e que não é razoável. Que não incide “sobre um crédito não recolhido,” mas sobre “um imposto devidamente recolhido, ainda que fora do prazo regulamentar.”

Cita Leandro Paulsen acerca da existência de responsabilidade independentemente da extensão dos efeitos do ato praticado, e transcreve o artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional-CTN.

Diz ser necessária a proporcionalidade entre a conduta infratora à legislação, em especial no que tange às suas consequências em termos de arrecadação, e a multa aplicada, e transcreve Ementa prolatada na ADIN nº 551, e julgado do STJ.

Transcreve o §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que cita ser repetido pelo artigo 158 do RPAF/99.

Afirma que não resta dúvida quanto à “inexistência de prejuízo ao Fisco, na medida em que não houve falta de recolhimento do imposto propriamente, o qual, portanto, sequer foi objeto de lançamento.” (grifos no original)

O defensor assegura que age de boa fé, o que se revela pelo fato de estar em dia com suas obrigações tributárias, principais e acessórias, para com o Estado da Bahia. Diz que, na época dos fatos em exame, existia pedido de concessão de regime especial “para que fosse corrigida a situação que, como visto, repercutia em recolhimento em duplicidade do tributo.”

O sujeito passivo repete o pedido de cancelamento da multa, e conclui pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal às fl. 250 a 261, inicialmente citando os termos das imputações e transcrevendo as premissas utilizadas pelo sujeito passivo em sua impugnação ao lançamento de ofício. Expõem a sistemática de exigência do ICMS através de antecipação parcial, transcrevendo os artigos 12-A e 42, caput, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96; e do RICMS/BA os artigos 61, caput, inciso IX, §8º; 93, caput, incisos I, I-A; 125, caput, inciso II, §§7º e 8º; 352-A.

Em seguida, relatam que o contribuinte apresentou pedido para ser dispensado do recolhimento da antecipação parcial por meio do Processo nº 137.266-0, tendo obtido o Parecer nº 10.607/2006,

desfavorável ao pleito, do qual o contribuinte teve ciência em 18/09/2006, e cuja Ementa transcrevem.

Aduzem que, diante da resposta negativa, o sujeito passivo efetuou o recolhimento, em 11/10/2006, de parte da antecipação parcial, no montante de R\$149.802,33, conforme relação de Documentos de Arrecadação Estadual- DAE com código da receita nº 2.183, relativos aos meses de março, setembro e outubro/2006. Expõem que as diferenças entre a antecipação devida e a recolhida está demonstrada no Anexo 1 do Auto de Infração.

Informam que o contribuinte, inconformado com a negativa do Pedido que formulara, apresentou pedido de reconsideração através do Processo nº 172.360/2006-5, que foi indeferido com a emissão do Parecer nº 12.922/2006, cuja Ementa transcrevem, e do qual o defendantte teve ciência em 31/10/2006.

Asseveram que, todavia, o contribuinte descontinuou o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial ao longo do restante de 2006 e até à apuração do ICMS de setembro/2007, mês em que foi iniciada a ação fiscal em foco. Que, então, o contribuinte passou a recolher normalmente a antecipação parcial do ICMS nos montantes de R\$320.923,43, R\$454.003,31, e R\$670.668,12, referentes, respectivamente, aos meses de setembro a novembro/2007. Que esta situação foi trazida a lume durante os trabalhos de auditoria, em resposta a e-mail às fls. 17 a 20 dos autos, encaminhado por funcionário da contabilidade corporativa da empresa.

Os autuantes aduzem que todos os recolhimentos de ICMS devido por antecipação parcial que foram efetuados pelo contribuinte foram por ele normalmente compensados quando da apuração do ICMS normal correspondente ao mês em que se efetuou o respectivo recolhimento, em obediência aos termos regulamentares, e citam o artigo 93, inciso I-A do RICMS/BA.

Detalham os dados dos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração, concernentes à Infração 01, e dizem que o contribuinte efetuou recolhimento de parte da antecipação parcial do ICMS relativo aos meses de março, setembro e outubro/2006, conforme demonstrativo do Anexo 1, que reproduzem.

Acerca das premissas apontadas pela defesa, aduzem:

1 – Ilegalidade do recolhimento por antecipação: afirmam que o entendimento do contribuinte está equivocado e que, em situação similar, a sistemática da antecipação parcial foi questionada quanto à sua constitucionalidade, tendo o STF se manifestado em julgamento de Ação Direta da Inconstitucionalidade – ADIN nº 3426/2005, julgando, por unanimidade, pela sua legalidade e constitucionalidade, conforme Decisão que transcrevem. Que o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu Relatório e voto, deixa claro a legalidade da instituição da antecipação parcial, consoante trechos que dos mesmos reproduzem. Que o RICMS/BA em nada inovou, porque a Lei nº 7.014/967, em seu artigo 42, inciso II, alínea “d”, estabelece que o não recolhimento da antecipação parcial do ICMS implicará na aplicação de multa de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares.

2 – Ilegalidade da sistemática de recolhimento prevista no RICMS/BA: dizem que o argumento de bi-tributação não subsiste, porque o artigo 93, inciso I-A, do RICMS/BA, prevê que o valor do imposto pago a título de antecipação parcial será escriturado na coluna “Outros créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS, efetivando-se, assim, a compensação. Que, se fosse diferente, o contribuinte teria pedido restituição das importâncias já recolhidas, mas que não o fez, compensando o ICMS nos termos do citado artigo 93.

3 – Existência de atrasos parciais no recolhimento por antecipação: expõem que o contribuinte argumenta que as saídas de mercadorias ocorrem dentro do mês de aquisição, com recolhimento do ICMS no dia 09 do mês seguinte e que, de acordo com a empresa, esta situação implica em que, quando tem que recolher a antecipação parcial das aquisições de um mês no dia 25 do mês seguinte, o ICMS já teria sido recolhido integralmente no dia 09. Os auditores afirmam que este argumento não pode prosperar por, no mínimo, duas razões: a) o pedido do regime especial lhe foi negado; b) o pedido de dispensa de multa aplicada se apresenta como tentativa de subversão

do sistema de apuração e compensação do ICMS através da sistemática da antecipação parcial, prevista no artigo 93, inciso I-A, do RICMS/BA.

Os autuantes destacam que, em momento algum, o contribuinte questionou o valor da antecipação parcial apurado pelo Fisco e constante dos Anexos 1 a 4, tendo limitado-se a questionar a sistemática de compensação.

4 – Possibilidade e necessidade da exclusão da multa acessória: dizem que o artigo 42 da Lei nº 7.014/96 prevê a multa aplicada. Que o contribuinte infringiu norma expressa, pelo que cabe a aplicação da penalidade. Que não deve o Fisco se manifestar quanto à desproporção e irrazoabilidade da multa de 60%. Que a lei deixa claro que a multa é aplicada sobre o valor que deixou de ser recolhido, não sendo exigido do contribuinte o imposto. Que eles, autuantes, entendem que a instituição da multa visa a manter os níveis de arrecadação do ICMS nos prazos estabelecidos, “sendo temerária a redução ou exclusão da multa, sob pena de tornar inóqua a sistemática.” Que, sendo-lhe dispensada a multa, perguntam que motivação teria o contribuinte para continuar recolhendo a antecipação parcial. Observam que o contribuinte mudou sua postura e que já vem recolhendo o ICMS devido por antecipação parcial desde o mês em que foi iniciada a ação fiscal que culminou com o Auto de Infração em lide. Que, quando da aplicação da penalidade, o auditor fiscal não deve levar em conta a intenção do contribuinte, tendo em vista o parágrafo único do artigo 142 do CTN, em que está estabelecido que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Aduzem que o contribuinte não apresentou elementos suficientes para elidir o lançamento fiscal no que concerne à infração 01, e concluem pedindo o julgamento pela procedência integral da autuação, com a homologação da parte reconhecida.

Na assentada de julgamento, o contribuinte, por intermédio de sua advogada, solicitou juntada, aos autos, de documento intitulado “Memorial”. Tendo em vista que tal documento trouxe argumento novo ao processo, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deliberou pelo adiamento do processo para a sessão seguinte, nos termos dos artigos 66 e 67 do Regimento Interno do CONSEF.

O contribuinte, no documento acostado ao processo na sessão de julgamento, afirma que os fatos geradores descritos na autuação ocorreram no exercício de 2006, tendo por pressuposto a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial. Que, todavia, “a penalidade aplicada, prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, passou a ser cabível às hipóteses de antecipação parcial tão-somente com a nova redação dada pela Lei nº 10.847, de 27.11.2007, ou seja, a partir de 28 de novembro de 2007. Daí se concluir pela inaplicabilidade da multa aos fatos objeto da autuação, precisamente por falta de previsão legal, reiterando-se que, no presente caso, exige-se apenas multa, não sendo objeto de cobrança a parcela do imposto, cujo recolhimento foi reconhecido.” (grifos e negrito no original) Reprisa as alegações defensivas já apresentadas na impugnação inicial, e conclui pedindo o cancelamento da multa e do Auto de Infração.

Consta, à fl. 263, “extrato” SIGAT com recolhimento do valor principal de R\$178,22.

## VOTO

O Auto de Infração exige ICMS e aplica penalidade em decorrência das infrações descritas no Relatório deste Acórdão.

Quanto às infrações 02 e 03, respectivamente “Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.”, e “Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a

emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.”, os demonstrativos dos levantamentos fiscais estão acostados às fls. 32 a 56, e constam na mídia magnética em formato de disco compacto “CD” entregue ao contribuinte, conforme recibo que o mesmo assina e está anexado à fl. 60. O contribuinte não as impugna e recolhe o débito lançado de ofício, consoante “extrato” SIGAT à fl. 263, pelo que as considero procedentes, inexistindo controvérsias.

No que tange à infração 01, “Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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.”, no período de fevereiro a dezembro/2006, consta, à fl. 60, que os demonstrativos do levantamento fiscal à mesma atinente estão gravados em CD entregue ao contribuinte em 18/12/2007, data anterior à da assinatura do Auto de Infração, à fl. 04. Consta também, às fls. 17 a 20, cópia de e-mails trocados entre o Fisco e o contribuinte, em que, na data de 03 de dezembro/2007, previamente à autuação, o contribuinte acusa o recebimento de arquivo, via internet, de relatório preliminar da Fiscalização com os dados do levantamento que estava sendo realizado, para que procedesse a análise prévia, antes de concluída a ação fiscal.

O contribuinte, na assentada de julgamento, apresentou, por escrito, nova argumentação atinente a matéria de Direito, quanto à aplicabilidade da nova redação da alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Embora tal questionamento divirja do teor da impugnação inicial, cumpre analisar o quanto trazido à sessão de julgamento pelo sujeito passivo, no que tange à situação em lide.

O artigo 12-A foi acrescentado à Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/2004. Tal dispositivo trata de ICMS devido por antecipação parcial.

Os fatos geradores da obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, objeto da imputação 01 do Auto de Infração em lide, ocorreram no exercício de 2006, tal como afirma o defendant. Naquela ocasião, a alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 trazia redação que contemplava a previsão de aplicação de penalidade pela falta de recolhimento tempestivo do ICMS devido por antecipação.

*art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente;*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;*

Ou seja, tal como descrito no dispositivo legal, se o ICMS não for recolhido de forma antecipada, cabe a aplicação da mencionada multa. A antecipação parcial descrita no artigo 12-A é modalidade de exigência do imposto de forma antecipada. O fato de a nova redação do artigo, com efeitos a partir de 28/11/2007, incluir a expressão “inclusive por antecipação parcial” não elide a redação anterior, que já tratava de hipótese de recolhimento por antecipação. Caso não se entendesse desta maneira, ter-se-ia a situação de uma exigência de obrigação principal sem a cominação de penalidade, dado o seu descumprimento, o que contrariaria toda a lógica do ordenamento jurídico, em especial da legislação tributária, com base na qual o Estado exerce o seu poder de polícia para exigir, dos contribuintes do imposto, que o ICMS devido seja regularmente recolhido aos cofres públicos. A colocação da expressão “inclusive por antecipação parcial”, tanto no mencionado dispositivo legal, quanto no texto do parágrafo único do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não inova, sendo a previsão normativa preexistente. Não acolho a alegação defensiva quanto a este ponto.

O contribuinte não questiona a regularidade dos dados numéricos constantes dos demonstrativos do levantamento fiscal, mas levanta seis premissas em relação à infração 01:

1 – aduz tratar-se de multa acessória.

Cumpre informar o que seja obrigação acessória. O Código Tributário Nacional – CTN traz a definição:

*art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

No caso em foco, exige-se multa pelo descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS nos moldes traçados pelo artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, antecipadamente. Tendo o contribuinte promovido o cumprimento da obrigação principal, qual seja, a de recolhimento do imposto, embora de forma extemporânea, nos meses de fevereiro a dezembro do exercício de 2006, a situação de fato foi enquadrada na previsão do §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

*art. 42.*

*§ 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”;*

Neste sentido, o imposto não está sendo reclamado, na situação em julgamento, por força de previsão legal neste sentido. Mas trata-se, na infração 01, de multa por descumprimento de obrigação principal nos termos legalmente previstos.

2 – as operações de entradas foram registradas na escrita do defendant.

Na situação em lide, não há imputação atinente à regularidade da escrita fiscal do contribuinte.

3 – as saídas foram submetidas a tributação.

Em relação às saídas das mercadorias sobre cujos valores de aquisições deveria ter sido recolhido o ICMS devido por antecipação parcial, no período objeto da imputação, tal fato é incontrovertido, no presente processo.

4 – houve o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo.

O contribuinte não comprova este dado no processo, e a imputação 01 da presente ação fiscal trata, apenas, de multa em função do comprovado recolhimento intempestivo e irregular do imposto devido por antecipação parcial, durante os meses de fevereiro a dezembro de 2006. Ademais, não está provado, nos autos, que todas as mercadorias que ingressaram no estabelecimento, em cada mês objeto da imputação 01, foram comercializadas dentro deste mesmo período de apuração do imposto, não estando provado, por conseguinte, que foi recolhida a totalidade do imposto atinente às mesmas, na situação de ICMS devido no regime normal da apuração. A título de exemplo, quanto às mercadorias que tenham ingressado no estabelecimento no último dia do mês, e que não foram comercializadas neste mesmo dia, seus valores não compuseram o cálculo do ICMS devido por regime normal de apuração de imposto. Assim, não se pode afirmar que todas as mercadorias que ingressaram no mês tiveram seu ICMS recolhido no dia 09 do mês subsequente. Tal fato é reconhecido pelo sujeito passivo em sua contestação às fls. 62 a 76: “Na situação em exame, no caso da Defendente, em que, por seu sistema operacional, praticamente todas as mercadorias ingressadas no seu estabelecimento, decorrentes de entradas interestaduais, dão saídas em operações internas dentro do mesmo mês (...)" (grifo no original). O contribuinte repete tal afirmativa no último parágrafo da fl. 269 dos autos, texto do

documento “Memorial” anexado, a seu pedido, na assentada de julgamento: “No caso da Defendente, por seu sistema operacional, praticamente todas as mercadorias ingressadas no estabelecimento, decorrentes de entradas interestaduais, dão saídas, em operações internas, dentro do mesmo mês.” O que está provado nos autos é o recolhimento extemporâneo do imposto nas operações que foram objeto do levantamento fiscal.

5 – não houve dano ao erário.

O contribuinte não comprova, nos autos, esta afirmação.

6 – “ainda que tenha havido descumprimento de obrigação regulamentar acessória, todos os fatos demonstram a boa-fé da Contribuinte”. (com grifos no original).

Nos termos do §2º do artigo 40 da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O contribuinte, em sua impugnação, diz que o recolhimento de ICMS por antecipação parcial, embora previsto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96, e em convênio interestadual, e que se trata de “nova hipótese de incidência do imposto”, “implicando na ilegalidade da legislação estadual e, por via de consequência, da própria medida fiscal.” Embora o artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB exclua, da competência deste órgão colegiado, a declaração de constitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo, observo, em relação ao instituto da antecipação parcial, que a apreciação da sua constitucionalidade foi realizada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento da Ação Direta da Inconstitucionalidade – ADIN nº 3426/2005, tendo o STF posicionado-se, por unanimidade, pela sua legalidade e constitucionalidade.

O artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 define que o imposto será recolhido de forma antecipada, neste sentido traçando as diretrizes do elemento temporal em relação às operações de que trata. O RICMS/BA apenas regulamenta a forma de fiscalização e de lançamento do imposto, em relação à antecipação parcial.

A antecipação do momento do pagamento do imposto é o fator comum aos institutos da antecipação parcial e da substituição tributária, e assiste razão ao contribuinte quando afirma que a antecipação parcial difere da substituição tributária, inclusive porque na antecipação parcial não há substituição da responsabilidade tributária. Conforme o texto da imputação, no caso em foco não se trata de aplicação de multa por irregularidade relativa à antecipação por substituição tributária, e sim à antecipação parcial. Não está em discussão o direito ao uso do crédito fiscal, pelo contribuinte, que pode fazê-lo, nos termos do mencionado artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, e disposições regulamentares.

O presente Auto de Infração, em sua imputação 01, não exige imposto, e sim penalidade percentual calculada sobre o montante do imposto recolhido irregularmente, pelo que inexiste dupla tributação, ao contrário do que afirma o contribuinte.

O artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 define a forma como deve ser recolhido o imposto nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, e destinadas à comercialização. O contribuinte, tendo formulado pedido para ser dispensado do recolhimento da antecipação parcial por meio do Processo nº 137.266/2006-0, obteve o Parecer nº 10.607/2006, tendo seu pleito indeferido. Inconformado com a negativa, apresentou pedido de reconsideração através do Processo nº 172.360/2006-5, indeferido com a emissão do Parecer nº 12.922/2006, do qual o defendant teve ciência em 31/10/2006, consoante afirmam os autuantes e consta no CPT – Controle de Pareceres Tributários, no Sistema Informatizado de dados do contribuinte da SEFAZ/BA. Assim, o contribuinte foi cientificado, previamente à autuação, quanto a que deveria recolher o imposto devido por antecipação parcial tal como previsto pela legislação fiscal do Estado da Bahia, utilizando os valores atinentes a tal recolhimento como crédito fiscal,

procedimento que adotou, inclusive, em meses anteriores e posteriores ao período objeto da imputação 01.

O autuado argumenta que o ICMS devido por antecipação parcial teria que ser recolhido no dia 25 do mês subsequente ao das entradas das mercadorias, e que, ao promover a saída, dentro do mesmo mês de aquisição, da totalidade, ou quase totalidade, desses mesmos produtos, teria que recolher, no dia 9 do mês subsequente, portanto 14 dias antes, o ICMS devido pelo regime normal de apuração de imposto. O §7º do artigo 125 do RICMS/BA prevê que o contribuinte credenciado para pagamento posterior do imposto devido por antecipação parcial tem prazo com termo final no dia 25 do mês subsequente para promover o recolhimento do tributo decorrente das operações para as quais está previsto o recolhimento antecipado do tributo. A legislação também prevê o uso dos valores de ICMS recolhido por antecipação parcial como crédito fiscal a ser deduzido nas operações de saídas. O contribuinte, não possuindo regime especial de apuração de imposto, encontra-se submetido às regras comuns aos demais contribuintes de ICMS do Estado que também não o possuem.

Quanto à razoabilidade e proporcionalidade da multa aplicada, esclareço que a multa de 60%, aplicável quando o ICMS devido por antecipação não for recolhido regularmente, está prevista na alínea “d” do inciso II, combinada com o §1º, ambos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, no caso em tela, o contribuinte não estava desavisado da necessidade do cumprimento da legislação atinente à antecipação parcial, tendo recebido, em duas ocasiões distintas, e antes do início da ação fiscal em julgamento, resposta negativa ao seu pedido para a concessão de regime especial para recolhimento do ICMS. Tendo descumprido a legislação, cabe a aplicação da multa prevista para a situação em foco. Assinalo que o artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB exclui, da competência deste Conselho, a negativa de aplicação de ato normativo, bem como, nos termos dos artigos 158 e 159 do RPAF/99, inexiste previsão regulamentar para que as Juntas de Julgamento Fiscal reduzam, ou dispensem, multa por descumprimento de obrigação principal.

Dessa forma, não tendo sido comprovado o pagamento do ICMS devido por antecipação parcial no prazo devido, e sendo constatado o seu recolhimento como imposto apurado em operação de saída tributada sob o regime normal de apuração do imposto, considero correta a multa aplicada. Imputação 01 subsistente.

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 206877.0006/07-8, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$178,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$41,13 e de 70% sobre R\$137,09 previstas, respectivamente, no artigo 42, incisos II, alínea “e”, e III, da Lei nº 7.017/96,e dos acréscimos legais; além da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.649.787,80** prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, combinada com o §1º, ambos da mencionada lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA – JULGADOR