

**A. I. N°** - 140779.0002/07-6  
**AUTUADO** - C & A MODAS LTDA.  
**AUTUANTE** - PETRÔNIO ALBERTO DA FONSÊCA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20/06/2008

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0179-03/08

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. MULTA. É devida a multa exigida, tendo em vista que o fato constitui impedimento para realização de procedimentos de fiscalização. Infração não impugnada. 2. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO COM OMISSÃO DE DADOS. MULTA. Ficou comprovado o descumprimento da obrigação acessória, sendo devida a multa exigida. Autuado não contestou. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, 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. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração não impugnada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2007, refere-se à exigência de R\$5.537,71 de ICMS, acrescido da multa de 60%, além de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$222.080,17, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

Infração 01: Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado escriturou o Livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2004 a 2006 sem segregar as mercadorias pela situação tributária, conforme prevê o art. 330, § 3º do RICMS/BA, sendo exigido multa no valor de R\$140,00 em cada exercício, totalizando R\$420,00.

Infração 02: Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Consta, ainda, que o autuado enviou as DMAs com os dados dos estoques iniciais e finais referentes aos exercícios de 2004 a 2006 sem segregar as mercadorias pela situação tributária, conforme prevê a legislação em vigor, sendo exigido multa no valor de R\$140,00 por cada DMA referente aos meses de janeiro e dezembro de 2004; janeiro e dezembro de 2005; janeiro e dezembro de 2006, totalizando R\$840,00.

Infração 03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, para fins de

comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos exercícios de 2004 a 2006. Valor do débito: R\$220.820,17.

Infração 04: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao imposto recolhido a título de antecipação tributária, nos exercícios de 2004 a 2006. Valor do débito: R\$5.537,71.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 157, apresentou impugnação (fls. 142 a 155), discorrendo inicialmente sobre as infrações. Comenta sobre a tempestividade da defesa apresentada e informa que em relação às infrações 01, 02 e 04, reconhece a ocorrência de erros em seus sistemas e já providenciou o recolhimento do débito, conforme DAEs que acostou ao presente processo.

Quanto à infração 03, alega que a exigência fiscal é ilegal e inconstitucional, e não merece prosperar. Apresenta o entendimento de que não houve qualquer prejuízo ao Erário, porque o ICMS foi devidamente recolhido quando da comercialização das mercadorias, fato reconhecido pela fiscalização, que enfatiza na acusação fiscal “que as mercadorias foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”. Assevera que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao defendente, o que torna a penalidade aplicada ainda mais desproporcional. Salaria que o fato de não ter antecipado o recolhimento do ICMS no momento da entrada das mercadorias foi considerado pela fiscalização como suficiente para aplicação da penalidade prevista na Lei 7.014/96, art. 42, inciso II, que transcreveu. Reafirma que em momento algum o ICMS deixou de ser recolhido aos Cofres Públicos e a fiscalização reconhece que o ICMS devido na operação foi recolhido na saída da mercadoria do estabelecimento autuado, e neste caso, entende que a multa mensurada em 60% do valor do imposto recolhido configura-se um verdadeiro confisco. Diz que “salta aos olhos a desproporção e o excesso contido na pena imposta ao contribuinte”. Sobre essa questão, transcreve ensinamentos do jurista Leandro Pausen e a jurisprudência pátria, além das lições do Professor Carlos Roberto Siqueira Castro na obra “O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”. Afirma que aplicando tais princípios é forçosa a anulação da exigência fiscal, por entender que a penalidade imposta é absolutamente desproporcional e excessiva, considerando que o ICMS foi recolhido, conforme reconhecido pela fiscalização. Diz que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão e que, a manutenção da penalidade aplicada “ensejará, necessariamente, a anulação de parte do presente Auto de Infração na esfera judicial”. Salaria que na legislação pátria não há qualquer norma que, em conformidade com a Constituição Federal, permita impor ao contribuinte penalidade nessa proporção, requerendo o cancelamento desta infração, por entender que não houve qualquer prejuízo ao Erário que pudesse ensejar a aplicação de penalidade. Em seguida, o defendente alega que na absurda hipótese de não ser cancelada a penalidade aplicada, não pode o julgador convalidar a cobrança da diferença de alíquota pelo Estado da Bahia à revelia do art. 146, III, “a” da Constituição Federal. Diz que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”, e de acordo com o art. 155, inciso VIII da Constituição Federal, nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, quando o destinatário for contribuinte do imposto caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença de alíquota. Portanto, a criação do imposto decorrente da diferença de alíquota por meio do ICMS, acabou por estabelecer competência aos Estados de tributar a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de operação interestadual. Comenta sobre a base de cálculo prevista no Convênio 66/88 e diz que até a edição da Lei Complementar propriamente dita, o citado Convênio regulou provisoriamente o imposto previsto no art. 155, II da Constituição Federal. Salaria que ao contrário do citado Convênio 66/88, a Lei Complementar 87/96 não estabeleceu normas gerais sobre o fato gerador, a base de cálculo ou contribuintes da diferença de alíquota, e por isso, entende que fica impossibilitada a exigência do mencionado imposto por parte dos Estados Federativos, ainda que

tenha a cobrança fundamentada na legislação estadual, a exemplo do Estado da Bahia. Fala sobre o posicionamento do Prof. Hugo de Brito Machado em relação ao momento em que se deve considerar consumado o fato gerador do imposto, citando decisão do STF sobre o assunto, quando do julgamento dos adicionais do imposto de renda instituídos pelos Estados Federativos, reproduzindo a ementa. O defendente conclui que em razão da omissão da Lei Complementar 87/96, a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “antecipação parcial do ICMS” é absolutamente inconstitucional, e por isso, entende que o presente Auto de Infração deve ser anulado porque impõe exigência indevida. Por fim, o defendente reafirma que a exigência fiscal formulada na infração 03 não merece prosperar, por ausência de prejuízo ao Erário, reconhecida pela Fiscalização, não lhe permitindo aplicar a multa de 60% sobre o valor do ICMS que já foi pago, reafirmando que a exigência de diferencial de alíquota sob a rubrica de antecipação parcial é inconstitucional. Requer acolhimento da defesa; que seja declarado extinto o PAF em relação às infrações 01, 02 e 04 em razão do pagamento realizado. Requer, ainda, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente a realização de sustentação oral, juntada de documentos, apresentação de memoriais e provas periciais. Pede que todas as intimações relativas ao presente processo sejam dirigidas aos advogados do defendente.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 191 dos autos, diz que o autuado reconhece a procedência das infrações 01, 02 e 04, tendo efetuado o recolhimento das multas aplicadas, anexando aos autos as cópias dos DAEs. Assim, o autuante pede a homologação dos valores recolhidos. Quanto à infração 03, informa que o autuado questiona a legalidade e a inconstitucionalidade da aplicação da multa, prevista no RICMS/BA. O autuante entende que a multa é legal, está prevista na legislação que rege a matéria, não lhe cabendo analisar a constitucionalidade, por ser de competência específica do STF. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

Consta às fls. 193 a 197 do PAF, extrato SIGAT nos valores de R\$5.537,71 (fl. 195); R\$840,00 (fl. 196); R\$420,00 (fl. 197).

## **VOTO**

Inicialmente, 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 das multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal. Assim, constato que 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/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O autuado requereu de forma genérica a produção de provas por meio de perícia, não especificando qual seria motivação. Indefiro o mencionado pedido nos termos do art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas no PAF.

No mérito, o autuado impugnou somente a terceira infração, tendo informado nas razões de defesa que efetuou o recolhimento do imposto apurado nas infrações 01, 02 e 04. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

A infração 03 refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, correspondente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos exercícios de 2004 a 2006.

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da

alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput) § 1º e seus incisos I a III da Lei 7.014/96. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o adquirente neste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Quanto ao prazo e momento de recolhimento da antecipação parcial, a legislação estabelece que o pagamento deve ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado (Posto Fiscal), exceto para os contribuintes credenciados, que têm o prazo estabelecido no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria (art. 125, II e § 7º do RICMS/97).

Vale salientar, que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96:

*“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, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”.*

Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima reproduzido, se o ICMS Antecipação Parcial não foi recolhido no prazo estabelecido na legislação, cabe a aplicação da mencionada multa. Se assim não fosse, ter-se-ia uma exigência de obrigação principal sem cominação de penalidade pelo seu descumprimento, o que contraria a lógica da legislação tributária, e constituiria uma incentivo à sonegação.

O defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal e reconhece que se trata de antecipação do imposto ao afirmar que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”. Entende que a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “antecipação parcial do ICMS” é absolutamente inconstitucional; que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao defendente, o que torna a penalidade aplicada desproporcional.

Como foi entendido pelo contribuinte, não está sendo exigido imposto, e sim multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, tendo sido aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, mas a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja cancelada a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, tendo sido reconhecido o cometimento da irregularidade, decorrente da falta de recolhimento de tributo por antecipação, conforme previsto na legislação.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99.

Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento, e por isso, é subsistente a terceira infração.

Por fim, o defendente pede que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao representante do autuado, subscritor da peça defensiva. Entretanto, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável. Portanto, não existe qualquer irregularidade em caso de falta de intimação ao defensor do autuado, salientando-se que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 140779.0002/07-6, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.537,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$222.080,17**, previstas no art. 42, incisos II, “d” e XVIII, “b” e “c” da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR