

PROCESSO - A. I. Nº 278906.0027/07-7
RECORRENTE - COMERCIAL DE ALIMENTOS ESPÍRITO SANTO LTDA. (SUPERMERCADO ESPÍRITO SANTO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0245-04/08
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 23/09/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0241-11/09

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devida a exigência da antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias para comercialização, não enquadradas na substituição tributária, nos termos do art. 12-A da Lei nº. 7.014/96. Falta de competência deste Colegiado para apreciar a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma. Infração subsistente. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares arguidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo autuado contra a Decisão da 4ª JJF – Acórdão JJF nº 0245-04/08, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$ 76.311,87, em razão da constatação de seis infrações, sendo objeto deste Recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, no valor de R\$ 20.338,88, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, referente ao exercício de 2005, conforme planilhas às fls. 20 a 30 dos autos;

INFRAÇÃO 5 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com exigência do ICMS de R\$ 13.905,29, apurada através de saldo credor de Caixa, no exercício de 2004, conforme Demonstrativo de Origens e Aplicação de Recursos – DOAR, à fl. 184 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo autuado sem indicar um motivo específico, diante das seguintes considerações:

1. Por não terem sido contestadas as infrações 1, 2, 4 e 6, foram mantidas na sua integralidade.
2. No tocante à infração 3, foi ressaltado que o recorrente questionou a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência do ICMS antecipação parcial, inclusive citou decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça e posicionamento do Ministério Público. Com relação à ilegalidade, foi dito pela JJF que o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, estabelece que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu pagamento, na

condição de substituto tributário na Lei nº 7.014/96. Por sua vez, a Lei Estadual nº 8.967, de 29/12/03, no seu art. 2º, acrescentou o art. 12-A, à Lei nº. 7.014/96, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004, no qual instituiu a cobrança do ICMS antecipação parcial. Assim, aduz a JJF que, ao contrário do que foi alegado, esta modalidade do imposto não foi instituída por meio de “Decreto” e sim de Lei Ordinária, sendo legal. Quanto à alegação de inconstitucionalidade, destacou a Decisão recorrida que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Também salienta que, por maioria, os ministros do STF (Supremo Tribunal Federal) negaram a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual, que instituiu o ICMS antecipação parcial, feito pela Confederação Nacional do Comércio, na apreciação Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 3426. Sendo assim, concluiu a JJF que a imposição tributária é legal e constitucional e não tendo o autuado apresentado provas capazes de elidir a acusação, de acordo com o que determina o art. 123 do RPAF/BA, a exigência dos valores apontados na infração é procedente.

3. No que se refere à infração 5, o autuado alegou que o levantamento fiscal não considerou na elaboração da Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) do exercício de 2004, o valor de R\$ 26.386,40, referente a duplicatas que foram pagas no exercício seguinte, ou seja, em único valor em 31/01/05, *“como consta na folha nº. 03 do Diário nº. 01, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia. Livro e Duplicatas constaram na apresentação de solicitação de documentos”*. Contudo, salientou a JJF que, conforme ressaltado pelo autuante, no documento juntado por ele à fl. 12, o contribuinte declarou em 20/08/07, durante os trabalhos de fiscalização, que *“esteve enquadrado no Simples Federal conforme Leis 9.317/96 e 9.841/99 no exercício de 2004, portanto, não manteve escrituração dos livros solicitados”*, em resposta a intimação que foi feita pela fiscalização para apresentação do livro Diário e Razão. No entanto, aduz a JJF que não foi juntada com a defesa nenhuma cópia de livro, como afirmou o autuado na sua defesa. Assim, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF/BA, o impugnante deveria juntar à sua defesa as provas da alegação, tendo em vista que é detentor dos documentos, o que não ocorreu, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto, devendo prevalecer os valores apontados no levantamento fiscal procedido pelo autuante.
4. Com relação ao argumento de que as multas aplicadas são abusivas e configuram confisco, a JJF aduziu não poder ser acatado, tendo em vista que conforme grafado no Auto de Infração, para as infrações enquadradas, as multas aplicadas foram tipificadas no art. 42 da Lei nº. 7.014/96, o que vale dizer que são legais as multas aplicadas com percentuais de 50% a 70% indicadas nas infrações cometidas pelo recorrente.
5. No que se refere à alegação de que a utilização da taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), utilizada para atualizar o valor do débito, é ilegal e inconstitucional, observou a JJF que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não competindo a este órgão julgador, declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

No Recurso Voluntário, às fls. 294 a 311 dos autos, o recorrente reitera sua alegação de que a cobrança do ICMS antecipado lhe traz grande ônus, primeiro pelo desembolso antes mesmo de saber se a operação vai se concretizar, depois pela ilegalidade e inconstitucionalidade, vícios reconhecidos pelos tribunais em favor dos contribuintes, do que transcreve termos de acórdão julgado pelo Tribunal de Justiça e do representante do Ministério Público, condenando a cobrança e decretando a impossibilidade de se manter a sua exigência. Assim, aduz o recorrente que o questionamento se faz com base na Constituição Federal e Lei Complementar 87/96, instrumentos que delineiam o funcionalismo do ICMS, não se constando em nenhuma linha das referidas normas, algo que dite regras para uma antecipação, a não ser em relação à condição de substituição tributária, que não é o mesmo que antecipação parcial. Salienta ainda que, não

obstante a expressa previsão constitucional, o Estado da Bahia, baseado apenas e suas leis e decretos que violam instrumentos superiores, tem exigido recolhimento antecipado do ICMS no momento da entrada de mercadoria neste Estado. Sustenta que tal procedimento, além de contrariar o princípio da legalidade, constitui-se em evidente violação dos direitos, pois o Estado cobra antecipadamente o imposto, antes mesmo de a mercadoria chegar ao seu destino comercial.

Quanto à quinta infração, alega o recorrente que não constou na DOAR, relativo ao exercício de 2004, o valor de R\$ 26.386,40, referente às “(-) DUPLICATAS A PAGAR NO EXERCÍCIO SEGUINTE”, uma vez que tais duplicatas foram pagas em único valor, em 31/01/2005, como consta na folha nº. 03 do Diário nº. 01, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia, os quais (livros e duplicatas) constaram na apresentação de solicitação de documentos.

Em seguida, o recorrente se insurge contra a multa de 60% aplicada no Auto de Infração, por considerá-la confiscatória e de expropriação patrimonial, desproporcional ao valor econômico envolvido, contrariando a Constituição Federal e seu caráter educativo e punitivo. Assim, sustenta que a aplicação de multa superior a 20% do valor do tributo tem-se caracterizado seu intuito confiscatório, o que fere o inciso V do art. 150 da Constituição Federal e faz com que haja um desvio de finalidade da penalidade, conforme entendimento do STF (ADIN nº. 551/RJ). Discorre sobre “Multa confiscatória e os princípios da anterioridade e legalidade”, como também sobre “*Multa confiscatória e os princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica*”, do que cita doutrina.

Por fim, alega ser a Taxa SELIC ilegal e inconstitucional, por, equivocadamente, atualizar e remunerar o valor constante do Auto de Infração, ensejando no aumento de tributo, do que cita jurisprudência.

Diante destas considerações, requer que o presente Recurso Voluntário seja julgado procedente, para o fim de anular parcialmente o Auto de Infração.

Às fls. 317 e 318 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua representante, Dr^a. Maria Dulce Baleeiro Costa, observa que a exigência de antecipação parcial está prevista na Lei nº. 8.967/03 e regulamentada pelo Decreto nº. 8.969/04. Assim, opina que não cabe ao CONSEF a apreciação da alegação de inconstitucionalidade arguida pelo recorrente. Contudo, por amor ao debate, aduz o opinativo que a legislação estadual encontra total suporte na Constituição Federal, sendo descabida tais alegações, do que transcreve parte do artigo plicado no Jornal “A TARDE”, da lavra do Dr. Jamil Cabus Neto, então Procurador Chefe da PGE/PROFIS.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas são inconstitucionais por serem confiscatórias, reitera que não cabe ao CONSEF a apreciação de inconstitucionalidade da legislação vigente. Ressalta o opinativo que as multas estão previstas na Lei nº. 7.014/96, com redação vigente à época dos fatos geradores, estando, pois, corretamente aplicadas.

Por fim, inerente ao mérito da infração 5, entende a PGE/POFIS que a JJF afastou a alegação defensiva, sob o argumento de que não havia sido trazida prova da escrituração das duplicatas a pagar no exercício seguinte, o que foi apresentada no presente Recurso Voluntário. Assim, sugere a realização de diligência à ASTEC para apreciação do documento de fl. 312 dos autos.

Submetido o PAF a pauta suplementar de 24 de julho de 2009, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela desnecessidade da realização da diligência solicitada pela PGE/PROFIS, por entender que o Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), à fl. 184 dos autos, e o Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores, às fls. 187 a 199, realizados pelo autuante, são suficientes para o deslinde do mérito da aludida infração, uma vez que refletem os efetivos ingressos e desembolsos financeiros realizados no exercício de 2004, enquanto o lançamento apresentado pelo recorrente, à fl. 312 dos autos, reflete o desembolso ocorrido no exercício de 2005, não interferindo na acusação fiscal.

Retornado os autos à PGE/PROFIS, esta, considerando o entendimento de que as provas trazidas pelo recorrente se referem a exercício distinto do autuado, em nada se relacionando com os valores apurados, reitera os termos do Parecer de fls. 317/318 quanto às preliminares e, no mérito, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Da análise do Recurso Voluntário concluo que as razões recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, restando comprovada as infrações, relativas ao recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial e a omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa, conforme presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, cujo ônus da prova da improcedência da presunção é do contribuinte, senão vejamos:

Preliminarmente, no tocante à alegação de que as multas aplicadas no Auto de Infração são inconstitucionais por serem confiscatórias, devo ressaltar que, nos termos do art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, falta competência a este Colegiado para apreciar a declaração de inconstitucionalidade. Contudo, tal alegação não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº. 7.014/96, em seu art. 42, diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado, sob o qual não paira qualquer inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

Relativamente à alegação de que a Taxa SELIC é ilegal e inconstitucional, corroboro com o entendimento da Decisão recorrida de que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II, da Lei nº. 3.956/81 (COTEB), não competindo a este órgão julgador, declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

Quanto à exigência relativa ao recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, inerente ao exercício de 2005 (infração 03), o recorrente limita-se a reiterar suas alegações, apresentadas quando da impugnação do Auto de Infração, de que tal cobrança é ilegal e inconstitucional, uma vez que na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, só existem regras para a substituição tributária, que não é o mesmo que antecipação parcial.

Inicialmente, quanto à questão da ilegalidade e inconstitucionalidade da norma, devo ressaltar que corroboro integralmente com o Parecer da PGE/PROFIS, por entender que:

1. A Lei nº. 8.967, de 29/12/03, no seu art. 2º, acrescentou o art. 12-A à Lei nº. 7.014/96, o qual prevê a exigência da antecipação parcial do ICMS para as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.
2. Falta competência a este Colegiado para apreciar a alegação de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, ou mesmo de ilegalidade da norma;
3. Contudo, conforme transcrito no aludido Parecer da PGE/PROFIS, tendo como fonte o artigo de lavra do Dr. Jamil Cabus Neto, à época Procurador Chefe da PGE/PROFIS, a atribuição de fixar o momento de pagamento do ICMS, atribuída à exigência da antecipação parcial do ICMS, é própria do ente federal titular da competência tributária para instituí-lo e cobrá-lo, não se encontrando no rol daquelas matérias afetadas à lei complementar, pois se trata do regime de antecipação tributária, na modalidade entendida como sem substituição, estando amparado no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, conforme entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o mero deslocamento do vencimento da obrigação de recolher o imposto não é matéria de reserva da lei complementar, podendo ser prevista, inclusive, por via de decreto (RE 154.124-5-SP; RE 203.684-6-SP e RE 154.273-0-SP). Já o Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, possui jurisprudência no sentido de que o instituto

da antecipação tributária, prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição, sendo que a antecipação sem substituição não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária (ROMS 17303/SE e ROMS 15095/SE). Assim, o instituto da antecipação parcial do ICMS encontra amplo, geral e irrestrito abrigo na Constituição Federal, tendo sido editado mediante lei ordinária do ente federal competente, em estrita harmonia com os entendimentos consagrados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça (texto adaptado do artigo publicado no Jornal A Tarde, de lavra do Dr. Jamil Cabus Neto, então Procurador Chefe da PGE/PROFIS).

Assim, diante de tais considerações, considero que as alegações recursais são incapazes para elidir a exigência da antecipação parcial do ICMS, consignada na infração 03 do Auto de Infração.

No tocante à quinta infração, relativa à exigência do ICMS apurado através de saldo credor de Caixa, verifico que na Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR), à fl. 184 dos autos, relativo ao exercício de 2004, foram considerados todos os efetivos ingressos e desembolsos de numerários do Caixa, a exemplo de: Capital Social (R\$ 40.000,00) e vendas no exercício (R\$ 1.101.681,24) – relativo às efetivas receitas ingressas – de cujo montante (R\$1.141.681,24) foram deduzidos os efetivos desembolsos com: duplicatas pagas no exercício (R\$ 1.103.377,33), conforme relação às fls. 187 a 200, e as efetivas despesas realizadas e pagas no exercício (R\$ 106.605,14), conforme demonstrado à fl. 185, além de outras despesas (R\$ 13.494,60), conforme demonstrativo de pagamento a fornecedores não escriturados (fl. 186), o que resultou no saldo credor de Caixa (negativo) de R\$ 81.795,83, que a alíquota de 17%, apura-se o ICMS de R\$13.905,29.

A constatação de saldo credor da conta “Caixa”, o que vale dizer, saída de numerário a mais do que ingressou, por presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, indica a ocorrência de operações tributadas sem pagamento do imposto, uma vez que indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção.

Alega o recorrente, em seu Recurso Voluntário, que o autuante não considerou no DOAR o valor de R\$ 26.386,40, referente às “(-) DUPLICATAS A PAGAR NO EXERCÍCIO SEGUINTE”, pagas em único valor, em 31/01/2005, consoante folha nº. 03 do Diário nº. 01, à fl. 312 dos autos.

Verifico que tal alegação não comprova a improcedência da presunção legal, pois, uma vez considerado o valor **efetivamente** pago aos fornecedores no exercício, conforme relação analítica às fls. 187 a 200 dos autos, no montante de R\$ 1.103.377,33, não há de se abater os valores pagos no exercício seguinte, sob esta mesma rubrica. Assim, o Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), à fl. 184 dos autos, e o Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores, às fls. 187 a 200, refletem **os efetivos ingressos e desembolsos financeiros realizados no exercício de 2004**, enquanto o lançamento apresentado pelo recorrente, às fl. 312 dos autos, reflete o desembolso ocorrido no exercício de 2005, não interferindo na acusação fiscal.

A alegação recursal só teria pertinência caso tivesse sido consignado no DOAR os valores totais das compras a fornecedores realizadas no exercício de 2004, o que não foi feito, já que corretamente o autuante adotou o regime de caixa, ou seja, considerou os efetivos ingressos e desembolsos de numerários feitos pela empresa no exercício de 2004.

Portanto, por ter sido considerado apenas os efetivos pagamentos de duplicatas no próprio exercício de 2004, não há de se deduzir os pagamentos efetivados em 2005, relativos ao exercício de 2004.

Por fim, para que o contribuinte comprove a improcedência da presunção legal, caberia revelar alguma impropriedade no “Demonstrativo do Pagamento a Fornecedores Declarados”, de fls. 187 a 200 dos autos, cujo relatório analítico permite pleno exercício do direito de defesa do

contribuinte, em relação aos efetivos desembolsos apontados, desde que se apresente alguma duplicata cujo pagamento tenha sido indevidamente considerado no citado demonstrativo.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **278906.0027/07-7**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS ESPÍRITO SANTO LTDA. (SUPERMERCADO ESPÍRITO SANTO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$76.311,87**, acrescido das multas de 50% sobre R\$13.123,56; 60% sobre R\$49.283,02 e 70% sobre R\$13.905,29, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS