

**PROCESSO** - A. I. Nº 278987.0011/08-9  
**RECORRENTE** - R. A. DO NASCIMENTO (SUPER MARATÁ)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO –Acórdão 3ª JJF nº 0150-03/09  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 19/08/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0235-11/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de 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. Exigência fiscal 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. Refeitos os cálculos pelo autuante, de acordo com a comprovação apresentada pelo defendente, o imposto originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. De ofício, restaurar a multa relativa à infração 1, para 60%, capitulando-a no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão prolatada pela 3ª JJF, Acórdão nº 0150-03/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2008, para exigir o ICMS no valor de R\$65.435,98, acrescido das multas de 60% e 70%, sob as seguintes imputações :

*Infração 01: Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007. Valor do débito: R\$51.635,04.*

*Infração 02: Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Falta de recolhimento do imposto constatado quando do levantamento de Caixa do exercício de 2005, sendo apurado volume de compras superiores às vendas, inclusive escrituração zero em alguns meses em que as compras foram realizadas. Valor do débito: R\$13.800,94*

Em Primeira Instância, a lide foi decidida nos termos do voto que passo a reproduzir, “*in verbis*”:

*“ Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.*

*No mérito, o primeiro item do Auto de Infração em lide trata de recolhimento efetuado a menos do ICMS antecipação parcial referente às aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, conforme demonstrativo às fls. 40 a 76 dos autos.*

*Observe que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei nº 7.014/96:*

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

*O autuado alega que apesar da previsão constitucional, o Estado da Bahia, baseado em Decretos, tem exigido recolhimento do ICMS por antecipação, no momento da entrada da mercadoria neste Estado, e tal procedimento além de contrariar o princípio da legalidade, constitui violação dos direitos. Entende que a antecipação do pagamento do ICMS exigida pelo Estado da Bahia, implica modificação do fato gerador do imposto e não poderia ser realizado via Decreto.*

*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.*

*Observe que a exigência fiscal foi efetuada com base nos demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 40 a 76 dos autos, e o defendente não apresentou qualquer contestação aos dados numéricos do levantamento fiscal.*

*Considerando que não foi elidida a exigência da antecipação parcial, concluo que são devidos os valores do imposto apurados no demonstrativo elaborado pelo autuante. Infração subsistente.*

*A infração 02 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa referente ao exercício de 2005.*

*A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96).*

*Em sua impugnação, o autuado alega que não constou no DOAR do exercício de 2005, o saldo anterior, bem como o valor das duplicatas pagas, ou seja, a pagar no exercício seguinte, conforme consta no livro Caixa.*

*Diante das alegações defensivas, o autuante intimou novamente o autuado a apresentar as comprovações necessárias, conforme intimação à fl. 96, e à vista da documentação apresentada, elaborou novo demonstrativo da Conta Caixa (fls. 97/98), e de acordo com os novos valores, ainda foi constatado saldo credor de caixa, tendo sido apurado que o débito original ficou reduzido para R\$13.145,94.*

*Considerando que se trata de contribuinte inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte, enquadrado no SIMBAHIA, e sendo apurado o imposto exigido decorrente de entradas de mercadorias não registradas, a legislação prevê a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração. Neste caso, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, alterada pela Lei nº 8.534/2002.*

*Vale salientar, que após a revisão efetuada pelo autuante, o defendente foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante, constando à fl. 105, Aviso de Recebimento assinado pelo representante do contribuinte, comprovando que o autuado recebeu cópia da mencionada informação fiscal, demonstrativos e documentos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou. Portanto, inexistem divergências após a revisão nos cálculos efetuada pelo autuante. Infração subsistente em parte, no valor de R\$13.145,94.*

*Quanto à alegação defensiva de que a multa aplicada afigura-se na forma de confisco, observo que a aplicação das multas indicadas no presente Auto de Infração são decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.*

*Observe que houve equívoco na indicação da multa referente à primeira infração (60%), tendo em vista que de acordo com o histórico de atividade, o autuado esteve como microempresa até 30/03/2007 e a partir de 01/04/2007 passou à condição de empresa de pequeno porte. Neste caso, deve ser alterada a multa indicada para 50%, conforme art. 42, inciso I, alínea “b”, item I, da Lei nº 7.014/96.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração “*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, requer improcedência do Auto de Infração, em cujo apelo reitera os fundamentos arguindo em apertada síntese que:

No tocante à infração 1, que a cobrança do ICMS antecipado trouxe grande ônus para si, seja primeiramente pelo desembolso antes de verificada se a operação iria se concretizar, seja pela ilegalidade e inconstitucionalidade, que se constituem vícios admitidos pelos tribunais pretorianos, mencionado acórdão do Tribunal de Justiça no qual o posicionamento foi pela irregularidade da antecipação parcial. Disse ainda a correta exegese normativa é que se tivesse sido acrescido a todos os regimes de apuração do imposto a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, em casos de aquisição de mercadorias em outros estados para comercialização na Bahia, estaria por violar o art. 150, V, da CF/88 que assegura a livre circulação de mercadorias, e que assim haveria ofensa aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Aduziu que dentro dessa mesma linha o Ministério Público condena a cobrança de manter-se essa exigência, pois o Estado da Bahia ao instituir a cobrança de ICMS por antecipação (ou cobrança de diferencial de alíquota interestadual e interna), extrapolou os limites constitucionais e a LC 87/96, editando, pois, lei inconstitucional.

Argumentou que, apesar de haver expressa previsão constitucional, este Estado federado vem através de Decretos exigindo o recolhimento antecipado do ICMS quando do ingresso da mercadoria neste estado, antes mesmo da mercadoria atingir o destino comercial, arguindo ainda que a Lei Maior veda que os Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleçam diferenças entre bens e serviços de qualquer natureza, em face de sua procedência ou destino, implicando dizer que a antecipação do pagamento está por alterar o fato gerador, o que não pode ser feito por meio de decreto.

Ao reportar-se sobre a infração 2, o recorrente salientou que, não constou no DOAR do exercício de 2005, o saldo anterior, bem como o valor das duplicatas pagas, ou seja, a pagar no exercício seguinte, conforme consta no livro Caixa.

E, ao insurgir-se sobre a multa que considerou confiscatória, disse que foi abusiva, pois ao aplicar uma multa de 60%, houve desproporcionalidade entre o valor econômico envolvido, e que mais uma vez maculou a CF por adentrar no patrimônio do cidadão, afirmando que as multas não podem exceder a 20%, o que já é 10 vezes o previsto no Código de Defesa do Consumidor, transcrevendo o art. 113 do CTN, e afirmando ser vedado o confisco.

Arguiu também a isonomia de tratamento à luz do art. 167, do CTN, propugnando pela nulidade do Auto de Infração e que se por absurdo for confirmado, não poderá embasar uma certidão de Dívida Ativa e nem instruir eventual execução fiscal, pela ausência de liquidez e certeza, nos termos do art. 618, I, do CPC.

Por derradeiro, requereu o direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa com o recebimento e processamento do apelo e que seja julgado procedente para anular a autuação.

A PGE/PROFIS, às fls. 132/133, entendeu, em síntese, tratar-se de Recurso Voluntário protelatório, eis que a súplica recursal reproduz a matéria versada na impugnação, analisada que foi no acórdão hostilizado e que não trouxe nenhum fundamento fático-jurídico capaz de alterá-lo.

Ressaltou que a reforma que caberia ser procedida, já o foi, como expendido e acolhido na Decisão recorrida, e que no que tange às alegações de inconstitucionalidade, como bem já aclarou a JJF, não compete ao CONSEF apreciar e nem julgar.

A par disso, mencionou que, como havia saldo credor de Caixa, o sujeito passivo não se desincumbiu de juntar aos autos a prova correspondente, opinando, por fim, pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Do exame dos autos, debruçando-me sobre os fundamentos fático-jurídicos invocados pelo sujeito passivo, com a documentação residente no PAF, em c hostilizada e o d. Parecer, constato que nada há de ser alterado, pos processo legal, assegurado ao contribuinte o direito ao conti desassistindo-lhe razão de arguir qualquer das hipóteses previstas

RPAF/99, para que fosse determinada a nulidade do Auto de Infração. Rejeito, pois, a nulidade descabidamente invocada, alinhando-me com a Decisão de primeira instância, compartilhando dos mesmos fundamentos ali contidos.

Ora, a garantia à ampla defesa, que tem sede na Lei Magna – art. 5º, LV e LVI -, foi devidamente respeitada pelo recorrente, todavia, a despeito do recorrente ter apresentado impugnação e interposto Recurso Voluntário, não se desincumbiu do ônus probante que sobre si recaía, como bem elucidado no voto acima reproduzido, aspecto relevante observado que foi, pontualmente, pela PGE/PROFIS.

Logo, veio ele, sujeito passivo, por inércia própria, deixar de exercer amplamente a sua defesa, considerando que, a lume do que preconiza o art. 8º, IV do RPAF/99, as petições *devem* conter os meios de prova com os quais o contribuinte pretende comprovar a verdade de suas *alegações*.

Sendo assim, em não o fazendo, isto é, não as exibindo ao autuante, deixou de exercer, com plenitude, o direito de defesa, ao não comprovar o que alegou em sua impugnação e no apelo -, sendo certo, que o sujeito ativo, friso, agiu em consonância com os princípios regedores do processo administrativo tributário e a legislação vigente, sem incorrer em qualquer falta que configurasse um vício de nulidade a macular o PAF.

No tocante ao mérito, adoto na íntegra, como se aqui transcrita estivesse, a fundamentação contida no julgado de primeiro grau e, assim, comungo, também, do posicionamento da Procuradoria, para, finalmente, manter em todos os seus termos, o Acórdão guerreado, por ser irretocável, inclusive quando assevera que escapa da competência deste Colegiado manifestar-se sobre a inconstitucionalidade normativa, “*in casu*”, em derredor da antecipação parcial.

Entretanto, no que tange à multa aplicada de 50%, este Colegiado, reiteradamente, como se extrai dos seus julgados, não a aceita sob o enquadramento legal atribuído pela primeira instância, por entender que não houve mudança na lei relativa à micro, pequena empresa e ambulantes, inscritos no SimBahia, quando da ocorrência de falta ou recolhimento a menos do ICMS.

Logo, deve o contribuinte ser apenado com base no art. 42, inciso II, alínea “f”, vez que a exigência de antecipação ou substituição tributária existente no inciso I, da alínea “b”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, não contempla a antecipação parcial. E, como a mudança legislativa foi em novembro/2007, que introduziu a expressão “antecipação parcial”, após 28/11/2007, a multa prevista é essa, por conseguinte, de 60%, e não de 50%.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO SEPARADO (Quanto à fundamentação)**

Concordo com o voto da nobre relatora, no que se refere ao não provimento do Recurso Voluntário, uma vez que o recorrente não trouxe aos autos nenhuma prova capaz de desconstituir o débito apontado nas infrações 1 e 2 deste lançamento de ofício.

Discordo, também, do posicionamento adotado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, quando concluiu que teria havido “*equívoco na indicação da multa referente à primeira infração (60%), tendo em vista que de acordo com o histórico de atividade, o autuado esteve como microempresa até 30/03/2007 e a partir de 01/04/2007 passou à condição de empresa de pequeno porte. Neste caso, deve ser alterada a multa indicada para 50%, conforme art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.*”

É entendimento já assente nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que, até a edição da Lei nº 10.847/07, que entrou em vigor a partir de 28/11/07 e introduziu a expressão “*inclusive por antecipação parcial*” à alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não havia previsão expressa e específica para aplicação de multa por falta de recolhimento do ICMS devido em razão da antecipação parcial. Porém, a própria Lei nº 7.014/96 já previa inciso II do artigo 42, uma multa de 60% quando ocorresse qualquer

daquelas ali previstas que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, em que não houvesse dolo.

Por outro lado, este colegiado também tem decidido que a multa de 50% prevista para as microempresas comerciais varejistas e microempresas ambulantes que deixassem de recolher o ICMS por “*antecipação ou substituição tributária*”, conforme contido no item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, em vigor até 30/03/10, não pode ser aplicada para a hipótese de falta de recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, pois este instituto não se confunde com a antecipação tributária propriamente dita.

Essa digressão nos leva, então, às seguintes conclusões:

- 1) até 27/11/07 a falta de recolhimento ou o recolhimento a menos do ICMS em razão da antecipação parcial deve ser exigido com a multa de 60%, como indicado na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, tanto para empresas inscritas na condição de normal, como para aquelas enquadradas no SimBahia, uma vez que não havia previsão legal de multa específica para a hipótese;
- 2) após 28/11/07, a multa aplicável possui o mesmo percentual (60%), entretanto, com a alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, deve ser capitulada na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para empresas inscritas na condição de normal, haja vista que o regime do SimBahia foi extinto no dia 30/06/07.

Consequentemente, deve ser retificado, de ofício, o equívoco cometido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, ao alterar a penalidade da infração 1 para 50%, restaurando-se a multa de 60%, como indicado no lançamento de ofício, porém capitulando-a da seguinte forma:

- 1) para os fatos geradores até 28/11/07 – Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “f”;
- 2) para os fatos geradores após 28/11/07 – Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, modifico a multa aplicada pela 1ª Instância na infração 1, de 50% para 60%, ressaltando ao contribuinte a possibilidade de se eximir da multa a ele imposta, em razão da infração cometida, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado, o pedido, da comprovação do pagamento do principal e de seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no artigo 159, inciso I, do RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278987.0011/08-9**, lavrado contra **R. A. DO NASCIMENTO (SUPER MARATÁ)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$R\$64.780,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$51.635,04 e 70% sobre R\$13.145,94, previstas no art. 42, incisos II, alínea “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO  
(Quanto à fundamentação)

ALESSANDRA BR/