

**PROCESSO** - A. I. Nº 279467.0010/08-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ADRIANO TSUNEMITSU SHIBASAKI (COMERCIAL SHIBASAKI)  
**RECORRIDOS** - ADRIANO TSUNEMITSU SHIBASAKI (COMERCIAL SHIBASAKI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3º JF nº 0270-03/09  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 07/10/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0334-11/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos para excluir valor elidido pelo defendente, o imposto exigido ficou reduzido. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo imobilizado. Refeitos os cálculos utilizando alíquota aplicável ao tipo de mercadoria, o imposto apurado ficou reduzido. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em face do Acórdão em referência que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 31/03/2008, relativo à exigência de R\$425.847,39 de ICMS, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios no mês de julho de 2005. Valor do débito: R\$451,21.

INFRAÇÃO 2: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos exercícios de 2003 a 2006. Valor do

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, no mês de novembro de 2004. Valor do débito: R\$15.000,00.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de março a dezembro de 2004; fevereiro de 2005 a julho de 2006; e setembro de 2006. Valor do débito: R\$179.204,34.

A Primeira Instância julgadora assim decidiu a controvérsia:

*De acordo com as alegações defensivas, o autuado impugnou somente as infrações 02, 03 e 04, tendo informado acata parcialmente as infrações 02 e 03 e integralmente a primeira infração. Assim, considero procedente o item não contestado, haja vista que não existe controvérsia.*

*A infração 02 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, no período de janeiro de 2003 a setembro de 2005.*

*A legislação prevê que em relação às aquisições de mercadorias, a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97), e de acordo com o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.*

*O autuado alega que o imposto exigido sobre a Nota Fiscal de nº 219640, de 30/11/2004 (fl. 13), emitida por Volvo do Brasil Veículos Ltda., no valor de R\$150.000,00, referente à aquisição de um caminhão, também foi objeto da infração 03; que o autuante não poderia ter efetuado o lançamento da referida nota fiscal porque o veículo foi financiado junto ao Banco do DIBENS S/A, conforme observação consignada no corpo da própria Nota Fiscal, no campo informações complementares.*

*A exigência fiscal referente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis em decorrência da falta de registro das Notas Fiscais de aquisições de mercadorias, está embasada no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Trata-se de exigência do imposto por presunção legal de que o sujeito passivo efetuou pagamentos decorrentes de operações anteriormente realizadas, não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a origem dos Recursos.*

*No caso em exame, o defendente alegou que a NF 219640, datada de 30/11/2004, emitida por Volvo do Brasil Veículos Ltda. no valor de R\$150.000,00, refere-se à aquisição de um caminhão, que foi integralmente financiado junto ao Banco DIBENS S/A, e para comprovar o fato, acostou aos autos cópia do contrato de financiamento do referido caminhão, indicando que o financiamento foi de 100% do valor do veículo. Portanto, o autuado comprovou a origem dos Recursos, considerando-se elidida a presunção quanto a esta operação, devendo ser excluída a Nota Fiscal de nº 219640 (fl. 13), do cálculo do imposto apurado nesta infração.*

*Quanto à proporcionalidade, também citada nas alegações defensivas, saliento que a Instrução Normativa nº 56/2007 prevê que, sendo apurada omissão de saídas presumidas, como ocorreu no presente Auto de Infração, a fiscalização pode considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo esses valores do ICMS devido, se existirem informações e elementos que permitam essa exclusão.*

*No demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 18, foram apurados os percentuais da proporcionalidade das entradas de mercadorias tributáveis e outras, com base no livro RAICMS escriturado pelo autuado, o que não foi contestado pelo defendente, tendo sido apurados os valores do ICMS a recolher com base na mencionada proporcionalidade (fls. 14 a 17 dos autos), cujo resultado que também não foi impugnado pelo autuado. Acatando os cálculos efetuados pelo autuante, e excluindo a Nota Fiscal de nº 219640, o débito relativo ao exercício de 2004 fica alterado para R\$61.723,11, conforme quadro abaixo:*

OMISSÃO APURADA NO EXERCÍCIO DE 2004	766.115,90	(A)
EXCLUSÃO VALOR REF. NF 219640	150.000,00	(B)
VALOR REMANESCENTE	616.115,90	(C = A - B)
PROPORCIONALIDADE MERC TRIBUTÁVEIS	58,93%	(D)
BASE DE CÁLCULO	363.077,10	(E = C x D)
ALÍQUOTA	17%	(F)
ICMS DEVIDO	61.723,11	(E x F)

*Considerando a alteração efetuada no cálculo do imposto devido no subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$216.166,78, conform*

31/12/2003	09/01/2004	52.584,16
31/12/2004	09/01/2005	61.723,11
31/12/2005	09/01/2006	47.115,71
31/12/2006	09/01/2007	54.743,80
<b>TOTAL</b>	-	<b>216.166,78</b>

A infração 03 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo do estabelecimento, conforme demonstrativo à fl. 12.

Relativamente à diferença de alíquotas, a legislação prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96).

Em relação ao cálculo do ICMS, conforme art. 69 do RICMS/BA deve ser considerado o valor da operação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto devido é resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.

De acordo com o art. 51, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, não se aplicará o disposto no inciso I do artigo 50 (alíquota de 17%), quando se tratar de operações com caminhões-tratores comuns, caminhões, ônibus, ônibus-leitos e chassis com motores para caminhões e para veículos da posição 8702, para ônibus e para microônibus compreendidos nas seguintes posições da NBM/SH: 8701.20.00, 8702.10.00, 8704.21 (exceto caminhão de peso em carga máxima igual ou inferior a 3,9 ton), 8704.22, **8704.23**, 8704.31 (exceto caminhão de peso em carga máxima igual ou inferior a 3,9 ton), 8704.32, 8706.00.10 e 8706.00.90. Nestes casos, a alíquota prevista é de 12% (doze por cento).

No demonstrativo à fl. 12, o autuante indicou a alíquota de 17% e deduziu o crédito constante da Nota Fiscal, no valor de R\$10.500,00, que foi calculado à alíquota de 7%. Portanto, o imposto apurado no valor de R\$15.000,00 representa a diferença entre a alíquota interna de 17% e interestadual (7%) sobre a base de cálculo de R\$150.000,00.

Na Nota Fiscal objeto da autuação à fl. 13 dos autos foi indicado como classificação fiscal a NBM/SH 8704.23.10, e não consta no mencionado documento fiscal qual a carga máxima do caminhão em questão. Por isso, em cumprimento à diligência fiscal encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o autuado apresentou à fl. 332 o Certificado de Registro de Veículo, onde consta a capacidade do veículo objeto da autuação de 16,50 toneladas. Portanto, concluo que o mencionado caminhão se inclui na exceção prevista no art. 51, III, “a” do RICMS/BA, devendo ser efetuado o cálculo considerando a alíquota de 12%. Assim, o imposto relativo à diferença de alíquota nesta operação é no valor de R\$7.500,00 (R\$150.000,00 x 5%), conforme alegado pelo defendente. Infração procedente em parte.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de março a dezembro de 2004; fevereiro de 2005 a julho de 2006; e setembro de 2006.

As hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 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”.

Nos demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 20 a 27 dos autos, foi consignado o valor de cada Nota Fiscal de aquisição; aplicada a alíquota interna (17%) e deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, apurando o imposto devido.

O defendente alegou que se encontra inscrito no cadastro de ICMS deste Estado na condição de contribuinte normal, sujeitando-se à apuração do imposto através de conta corrente fiscal, e que, tendo em vista que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto do levantamento fiscal foram tributadas nas saídas subsequentes, pelo fato de o autuado não ter recolhido o imposto relativo à antecipação parcial, o autuante não poderia ter cobrado o ICMS correspondente e sim, a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido antecipado.

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legisla 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-s mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial nã

*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:*

*O § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 estabelece:*

*§ 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”;*

*Considerando o argumento defensivo de que houve recolhimento da integralidade do ICMS relativo a todas as operações com as mercadorias objeto da autuação, sujeitas à antecipação parcial, esta JJF converteu o presente processo em diligência para o autuado fazer a necessária comprovação. O autuado foi intimado neste sentido, conforme intimação à fl. 329, mas não apresentou qualquer comprovação. Portanto, se o contribuinte não comprova esta alegação e solicita a aplicação da multa em função da falta de recolhimento tempestivo do imposto por antecipação parcial no período fiscalizado, impossibilita a aplicação da multa. Assim, não se pode afirmar que todas as mercadorias que ingressaram no estabelecimento no período fiscalizado tiveram seu ICMS recolhido no dia 09 do mês subsequente, e que compuseram o cálculo do ICMS devido pelo regime normal de apuração de imposto, ficando rejeitada a alegação de que, mesmo não tendo sido recolhido o imposto no prazo estabelecido em lei, não houve prejuízo aos cofres públicos.*

*Vale ressaltar, que de acordo com o previsto na lei, a multa somente é aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, mas que, comprovadamente, a saída posterior das mercadorias tenha sido tributada normalmente. Portanto, não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja exigida a multa; trata-se de exigência fiscal por descumprimento da obrigação principal, tendo sido reconhecido pelo defendente o cometimento da irregularidade, decorrente da falta de recolhimento de tributo por antecipação, conforme previsto na legislação.*

*Concluo que não tendo sido comprovado o pagamento do imposto na operação ou operações de saída posteriores, na forma prevista na legislação, é subsistente a infração 04.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE	451,21
02	PROCEDENTE EM PARTE	216.166,78
03	PROCEDENTE EM PARTE	7.500,00
04	PROCEDENTE	179.204,34
<b>TOTAL</b>	-	403.322,33

O sujeito passivo insurgiu-se contra a Decisão “a quo” interpondo o Recurso Voluntário de fls. 363/367, para resistir, tão-somente, quanto à infração 4, em que pese ter atacado, em sua impugnação, além dessa, a 2ª e a 3ª. O Recurso de Ofício concerne às infrações 2 e 3, julgadas que foram parcialmente procedentes.

Em síntese, em derredor do mérito, alegou que as mercadorias relativas ao levantamento fiscal foram tributadas nas saídas subsequentes, e por isso, a exigência do ICMS e a multa imposta era capitulada apenas para as hipóteses de antecipação tributária quando da ocorrência dos fatos geradores e não relativamente à antecipação parcial. Como reforço dessa tese, transcreveu, parcialmente, o Acórdão oriundo da 2ª CJF, de nº 0206-12/08.

Nesta esteira, aduziu que se encontra inscrita no cadastro do ICMS normal, sujeitando-se à apuração do tributo através da conta-corren



Sendo assim, considerando que as mercadorias concernentes às notas fiscais identificadas no levantamento fiscal foram tributadas nas saídas subsequentes, ante o fato de ter sido recolhido o ICMS devido por antecipação parcial, o Preposto Fiscal não poderia tê-lo cobrado, mas, sim, a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido antecipado, à luz do art. 915 § 1º, I, c/c II, “d”, do RICMS, inclusive porque o ICMS pago por antecipação pode ser recuperado na escrita fiscal no mês do efetivo pagamento.

Aduziu, também, que sendo contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, que deixar de recolher o imposto por antecipação, mas tendo, comprovadamente, recolhido-o na operação ou operações de saída seguintes, será dispensado da exigência tributária de antecipação, idem quanto à exigência do estorno do crédito tributário correspondente às entradas, aplicando-se, todavia, a multa esculpida na alínea “d” do referido artigo 915, do RICMS.

Acrescentou que, nesse sentido, são reiteradas Decisões deste CONSEF, transcrevendo o dito acórdão.

E, com lastro nessa afirmativa, disse que caberia a aplicação da multa de 60% sobre o imposto que deixou de recolher por antecipação parcial nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, passando a expor um demonstrativo cujo total do débito ali apurado e reconhecido é de R\$ 107.522,60.

Seguidamente, mencionou que foi objeto de parcelamento o débito referente às infrações 1 (total); 2 (parcial, abatendo o débito apurado através da Nota Fiscal nº 219.640, de 30/11/2004, no valor de R\$ 150.000,00), e 3 – 06.01.01 (parcial – R\$ 7.500,00 conforme cópia da DAE (da 1ª parcela).

A d. PGE/PROFIS, às fls. 371/378, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, comungando do entendimento esposado no voto resistido.

## VOTO

Do exame do PAF constata-se, de início, que às fl. 330 reside um relatório de débito do PAF, datado de 16/6/2008, de realização do parcelamento parcial do débito no valor de R\$ 224.117,99, ato esse que foi subsequente às três diligências fiscais suscitadas pela 3ª JJF (fls. 332, 334 e 337).

O Recurso Voluntário insurge-se contra a infração 04, ao passo que o Recurso de Ofício foi apresentado em face da 2ª e 3ª infrações.

Adoto a fundamentação fático-jurídica expendida no voto acima transcrito, incluindo os demonstrativos ali constantes, acerca das infrações 2, 3 e 4, por constatar que também comungo do mesmo entendimento, estando o acórdão irrepreensível, merecendo ser mantido na íntegra para decidir esta lide administrativa, pela procedência parcial do Auto de Infração, homologando-se os valores já pagos, deduzindo-os do montante do saldo devedor.

Em relação ao Recurso de Ofício, cumpre acrescentar quanto à infração 2 que, como já mencionado, no demonstrativo de fl. 18 apurado pelo autuante, os percentuais da proporcionalidade das entradas de mercadorias tributáveis e outros, com base no livro RAICMS escriturado pelo sujeito passivo, não foi objeto de insurgência deste, tendo havido a apuração dos valores do ICMS a recolher com lastro na proporcionalidade – docs. 14 a 17-, resultado este que também não foi impugnado, significando dizer que o recorrente anuiu, devendo, daí, prevalecer o julgado da JJF, pela procedência parcial, no valor de R\$ 216.166,78, consoante demonstrativo supra transcrito.

No tocante à infração 3, nada a reformar, de igual modo, eis que o autuante indicou a alíquota de 17% e deduziu o crédito relativo à nota fiscal, no valor de R\$ 10.500,00, calculando com esteio na alíquota de 7%, tendo sido apurado o imposto no valor de R\$ 15.000,00, que representa a diferença entre essas alíquotas sobre a base de cálculo de R\$ 150.000,00, isto porque, à lume do art. 51. III. “a”, do RICMS, não se aplica a alíquota de 17% (art. 50, I) quando veículos ali especificados, por aplicar-se a alíquota de 12%, já que c

exceção do art. 51, II, “a”, do RICMS.

No que tange à infração 4, objeto da infração 4, os argumentos defensivos devem ser rechaçados, pois não houve o recolhimento do ICMS, na integralidade. Intimado para comprovar, o sujeito passivo ficou-se inerte. Logo, não tendo ele recolhido o imposto por antecipação parcial, e nem nas operações subsequentes, não se pode aplicar a dispensa da exigência do tributo correspondente e impor apenas a penalidade, visto que, se trata de exigência fiscal por descumprimento da obrigação principal, o que foi, inclusive, reconhecido, decorrente da falta de recolhimento por antecipação, sendo procedente, pois, a infração 4.

Do exposto, confirmo a Decisão de primeiro grau, a mantendo integralmente, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e do Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279467.0010/08-5, lavrado contra **ADRIANO TSUNEMITSU SHIBASAKI (COMERCIAL SHIBASAKI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$403.322,33**, acrescido da multa de 50% sobre R\$451,21, 60% sobre R\$186.704,34 e 70% sobre R\$216.166,78, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos I, “a”, II, alíneas “e” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2010.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS