

A. I. Nº - 269094.0304/09-5  
AUTUADO - JUDITH ALVES CARNEIRO  
AUTUANTE - EMILIO ALVES DE SOUZA FILHO  
ORIGEM - INFAZ BRUMADO  
INTERNET - 11/06/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0129-03/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldo credor de caixa. Refeitos os cálculos, o imposto apurado ficou reduzido. 2. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado não contestou. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO 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 entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Após revisão efetuada pelo autuante, o débito apurado ficou reduzido. 4. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. MULTA. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. Infrações não impugnadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime em relação ao mérito e não unânime quanto à multa aplicada na infração 3.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2009, refere-se à exigência de R\$35.685,60 de ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$140,00, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de abril a agosto e novembro de 2005. Valor do débito: R\$29.026,10. Multa de 70%.

Infração 02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, nos meses de outubro a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$373,73. Multa de 70%.

Infração 03: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de maio a novembro de 2008. Valor do débito: R\$6.156,08. Multa de 60%.

Infração 04: Escrituração de livro fiscal em desacordo com a legislação, pois o contribuinte não agrupou as mercadorias inventariadas de acordo com a legislação exigida multa no valor de R\$140,00.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entra as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no mês 10/2008. Valor do débito: R\$129,69. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 96 a 99), alegando que não existe a diferença apurada na primeira infração, conforme as cópias do livro caixa que anexou aos autos para comprovar a inexistência de saldo credor de caixa. Quanto à infração 03, o defendente alega que foi calculado o imposto sem levar em consideração o previsto no § 8º do art. 352-A, do RICMS/BA, de que os contribuintes enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes ou não pelo simples nacional, devem calcular a antecipação parcial com a redução de 60% do valor do imposto para pagamento nos prazos regulamentares, e de 50% para os pagamentos fora do prazo. O defendente finaliza, pedindo que seja decretada a nulidade do auto de infração em tela. Se assim não for entendido, o autuado postula pela improcedência da autuação fiscal.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 133 a 136 dos autos, diz que o autuado não apresentou o livro caixa no curso da ação fiscal, o que levou ao refazimento de sua conta caixa, apurando saldo credor. Esclarece que apesar de as aquisições serem em valor superior à receita do período fiscalizado, o saldo em 01/01/2008 suporta o desembolso efetuado ao longo do exercício. Entretanto, o valor lançado a título de saldo inicial (R\$108.916,41) não está devidamente acompanhado de comprovação. Por isso, o autuante entende que não se pode acatar o levantamento apresentado pelo defendente. Diz que à fl. 11 do PAF o movimento de caixa foi elaborado tendo como saldo inicial o capital declarado pelo contribuinte, no valor de R\$14.500,00, tendo em vista que não houve movimento entre 03/10/2007 (data de abertura da empresa) e 31/12/2007. Quanto ao recolhimento da antecipação parcial efetuado a menos, o autuante reconhece que, de fato, não considerou a redução de 50% para os contribuintes enquadrados na condição de microempresa, que adquirem mercadorias em estabelecimento industrial localizado em outra unidade de Federação. Diz que foi levado ao equívoco pelo fato de o autuado encontrar-se na condição de normal no ano de lavratura do Auto de Infração, e nos exercícios de 2007 e 2008, ter apresentado DMA mensalmente, uma obrigação das microempresas e empresas de pequeno porte quando são optantes pelo Simples Nacional. Informa que refez o demonstrativo de débito com os valores retificados, ficando reduzido o valor exigido na infração 03, de R\$6.156,08 para R\$1.381,44. Concluindo, o autuante diz que deve ser acatada parcialmente apenas uma das duas infrações impugnadas, haja vista que em relação ao saldo credor de caixa, o autuante entende que o defendente não trouxe aos autos elementos suficientes para elidir a exigência fiscal, precisamente o saldo inicial da sua conta caixa. Juntou novo demonstrativo de débito referente à infração 03.

Intimado da informação fiscal, o autuado apresentou manifestação às fls. 139/140, aduzindo que o autuante reconheceu o equívoco quanto à infração 03 refez os cálculos reduzindo o débito de R\$6.156,08 para R\$1.381,44. Entretanto, o defendente persiste na alegação de que inexistente débito nesta infração. Quanto ao primeiro item do Auto de Infração, informa que no livro caixa apresentado ao fisco, estão registradas todas as informações fiscais, constando que não houve saldo credor de caixa. Esclarece que em 2007 obteve um empréstimo junto ao Banco Bradesco, conforme cópias do contrato e do mencionado livro caixa. Portanto, assegura que inexistente o saldo credor de caixa.

Analisado em pauta suplementar do dia 28/04/2010, os membros desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal concluíram que o presente processo encontrava-se em condições de ser julgado.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de c levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encont

legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, a primeira infração é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 10 a 13 dos autos.

Saliento que a legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, consoante o previsto no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, no período fiscalizado.

Em sua impugnação, o autuado alegou que as cópias do livro caixa que anexou aos autos comprovam a inexistência de saldo credor de caixa; que no mencionado livro estão registradas todas as informações fiscais; e que, em 2007, obteve um empréstimo junto ao Banco Bradesco, conforme cópia do contrato, cujo valor foi registrado no referido livro.

O autuante informa que o autuado não apresentou o livro caixa no curso da ação fiscal, o que levou ao refazimento de sua conta caixa, apurando saldo credor. Diz que o defendente não trouxe aos autos elementos suficientes para elidir a exigência fiscal, precisamente o saldo inicial da sua conta caixa.

Observo que o defendente juntou ao PAF uma cópia do documento “Cédula de Crédito Bancário”, “Empréstimo – Capital de Giro” (fls. 143 a 148), datado de 18/10/2007, indicando que foi concedido empréstimo no valor de R\$50.420,61, tendo sido anexada, também, cópia do livro caixa constando a escrituração do mencionado valor, além de um aumento de capital subscrito, no montante de R\$50.000,00.

Considerando que o empréstimo obtido junto ao Banco Bradesco está lastreado em documento do próprio banco, entendo que é razoável acatar a inclusão no saldo inicial de 01/01/2008, do valor correspondente ao empréstimo bancário. Em relação ao aumento de capital, não houve qualquer comprovação pelo defendente.

Com a inclusão do valor do empréstimo (R\$50.420,61) no saldo inicial de caixa de 01/01/2008, o saldo credor apurado no demonstrativo à fl. 10, referente ao mês de maio, de R\$208.181,02, fica reduzido para R\$157.760,41. Consequentemente, o imposto apurado no referido mês fica reduzido para R\$8.013,60, permanecendo inalterados os demais valores apurados no levantamento fiscal. Portanto, concluo pela procedência parcial desta infração, no valor total de R\$26.464,94.

De acordo com as alegações defensivas, o autuado impugnou somente as infrações 01 e 03, não fazendo qualquer referência às infrações 02, 04 e 05. Assim, considero procedentes os itens não contestados, haja vista que não existe controvérsia.

Infração 03: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de maio a novembro de 2008, conforme demonstrativo à fl. 34.

Observo que 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”.*

O autuado alegou que os contribuintes enquadrados como microempresário, optantes ou não pelo Simples Nacional, devem calcular redução do valor do imposto, e o autuante, na informação fiscal às

defensiva, dizendo que elaborou novo demonstrativo à fl. 136, ficando reduzido o valor exigido nesta infração 03, de R\$6.156,08 para R\$1.381,44.

O autuado tomou conhecimento dos novos cálculos, e embora não tenha acatado expressamente, os valores apurados na revisão efetuada pelo autuante, apenas informou que persiste na alegação de que inexistente débito nesta infração.

Entendo que não foi totalmente elidida a exigência do imposto no presente lançamento, por isso, são devidos os valores apurados pelo autuante, conforme demonstrativo de fl. 136 do PAF. Assim, concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor de R\$1.381,44.

Em relação ao percentual da multa indicada nesta infração (60%), o autuante enquadrou no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96. Entendo que deve ser mantido o referido percentual, haja vista que não se aplicaria a multa de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da mencionada Lei nº 7.014/96, haja vista que à época dos fatos, não foi prevista multa específica, de 50%, para a falta de recolhimento da antecipação parcial pelas microempresas e empresas de pequeno porte, devendo ser aplicado o percentual de 60%, na forma indicada no presente Auto de Infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	26.464,94	-
02	PROCEDENTE	373,73	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	1.381,44	-
04	PROCEDENTE		140,00
05	PROCEDENTE	129,69	-
<b>TOTAL</b>	-	<b>28.349,80</b>	<b>140,00</b>

### **VOTO DISCORDANTE APENAS EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE MULTA INDICADO NA INFRAÇÃO 03**

A infração 03 trata de exigência de valor relativo a recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial, por contribuinte enquadrado, à época dos fatos geradores, meses de maio a novembro de 2008, como microempresa.

Concordo com o ilustre Relator quanto à procedência parcial da imputação, no montante de ICMS discriminado em seu voto.

Contudo, com a devida vênia discordo quanto ao percentual de multa indicado para esta imputação, entendendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, e não o de 60%, pelas razões que exponho a seguir.

Ao lavrar o Auto de Infração, conforme consta do Relatório deste processo, o autuante trata o contribuinte como se esse apurasse o ICMS sob regime normal, à época dos fatos geradores do tributo lançado de ofício relativamente à imputação 03, equívoco que reconhece em sua informação fiscal. No Auto de Infração, lavrado nesta circunstância, encontra-se indicada a multa no percentual de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

O nobre Relator, em seu voto, aduz que deve ser mantido o referido percentual de 60%, não se aplicando a multa de 50%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da mencionada Lei nº 7.014/96, expondo o entendimento de que, à época dos fatos, não estaria prevista multa específica de 50% para a falta de recolhimento da antecipação parcial pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Assinalo, por oportuno, que o título da Subseção IV da Lei nº 7.014

Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação”. Nesta Subseção, posteriormente à promulgação da Lei nº 7.014/96, em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A. Do que se depreende, por óbvio, que inclusive dentro da técnica legislativa adotada, a antecipação parcial é uma forma de pagamento por antecipação.

O título atual desta Subseção IV é “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Antecipação Tributária”. Entendo, por conseguinte, que a antecipação parcial é uma forma de antecipação do momento do pagamento do imposto, diferindo do instituto da substituição tributária, mas ainda assim uma situação em que ocorre apenas, e tão-somente, o deslocamento do elemento temporal do fato gerador e, conseqüentemente, a antecipação do momento do pagamento do imposto.

Assim, a antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista a época dos fatos objeto da imputação, no inciso I, alínea “b”, item “1, da Lei nº 7.014/96, é dado atinente ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, antecipar o momento do pagamento do imposto significa, na situação em foco, apenas que, ao invés da submissão à regra de dever pagar o tributo quando da operação de saída, o imposto deverá ser pago quando da entrada da mercadoria, ou em data posterior prevista pela legislação aplicável à situação, ainda que as mercadorias não tenham saído do estabelecimento adquirente.

Trata-se, assim de uma antecipação tributária.

Ressalto que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente tanto à lavratura deste Auto de Infração, quanto aos fatos que o baseiam - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea “b”, que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas de escrituração fiscal, constato que a empresa autuada era, no período de maio a novembro de 2008, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada como microempresa, não estando submetida às regras, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal de apuração.

Por outro lado uma vez que, à época do cometimento da infração, o percentual de multa a ser aplicado era o de 50% do valor do imposto, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS, devido por antecipação, por empresas sob regime simplificado de apuração, vale dizer, dispensadas de escrituração fiscal, à situação em lide não se poderia aplicar o percentual de 60% do valor de imposto, também já previsto à época no inciso II, alíneas “d” e “f”, do mencionado artigo 42, para as empresas sob regime normal de apuração, porque a aplicação de tal percentual maior, 60% ao invés de 50%, seria um agravamento de penalidade sem base legal que o justificasse.

Assinalo, inclusive, que interpretar a legislação no sentido da aplicação do percentual maior de multa, portanto impondo maior ônus financeiro a ser suportado pelo sujeito passivo desta lide, seria procedimento contrário ao quanto previsto nos artigos 146, inciso III, alínea “d”; 170, inciso IX, e 179, todos da Constituição da República, acerca do tratamento diferenciado a ser aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte:

*Constituição da República:*

*art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribui*

*(Incluído pela EC nº 42, de 2003)*



*art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Nova redação dada pela EC nº 6, de 1995)*

*art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

E, ainda que o artigo 125, incisos I e III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, exclua, da competência deste Conselho de Fazenda, a declaração de inconstitucionalidade, e a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, entendo que a interpretação sistemática da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide.

Considero, outrossim, que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta lide, ter-se-ia como imperativo o teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, que transcrevo:

*CTN:*

*art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Neste sentido, voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação, tal como previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação ao mérito e não unânime quanto à multa aplicada na infração<sup>3</sup>, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269094.0304/09-5, lavrado contra **JUDITH ALVES CARNEIRO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$28.349,81**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.511,14 e 70% sobre R\$26.838,67, previstas no art. 42, inciso II, “d” e “f”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no art. 42, inciso XVIII, “b”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de maio de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/ v