

A. I. N° - 279228.0106/09-0
AUTUADO - LUCIMARY BORGES DE QUEIROZ
AUTUANTE - LUIZ FERNANDO SÁ TELES ANDRADE
ORIGEM - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET 29.06.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0140-05/10

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Metodologia inadequada. Procedimento fiscal em desconformidade com documentos autuados. Lançamento sem elementos suficientes para determinar a certeza da base de cálculo. Infração nula. **2.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. Infração caracterizada **3.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA, EMPRESA DE PEQUENO PORTE OUN AMBULANTE. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO NA CONDIÇÃO DE EMPRESA OPTANTE DO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. Infrações comprovadas. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letras “f” e “d”, da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. **4.** LIVRO CAIXA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO POR MICROEMPRESA COM FATURAMENTO ANUAL SUPERIOR A R\$30.000,00. MULTA. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 29/06/09, exige o valor de R\$41.749,20, em razão das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, relativa aos exercícios fechados de 2004, 2005, 2006 e 2007, gerando um ICMS devido de R\$10.204,81, acrescido da multa de 70%.

Consta da descrição da infração que as aplicações de recursos (compras e despesas realizadas pela autuada) estão em valores bem superiores às receitas de vendas. A empresa informou que não recebeu empréstimos e não apresentou saldo inicial de caixa. Todas as vendas realizadas pela autuada foram consideradas como sendo à vista. Sobre o valor do saldo credor de caixa apurado nos exercícios 2004 a 2007 foi aplicada a proporcionalidade entre as saídas tributadas e as isentas/não tributadas, resultando em um percentual de 25% sobre concedido ainda o crédito fiscal correspondente a 8% conforme est: planilhas de origens e aplicações de recursos, demonstrativo de de

demonstrativo de compras (Anexos I, II e III) cujos valores foram declarados pela empresa através das DMES e apresentados mediante intimação (despesas com tributos federais, estaduais) acrescidos dos valores das compras cujas notas fiscais foram apresentadas pela empresa e não declaradas nas DMES e compras registradas no CFAMT também não declaradas e cujas notas fiscais não foram apresentadas pela empresa tendo sido entregues cópias destas à autuada.

2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária no valor de R\$10.404,23, acrescido da multa de 60%, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, relativo ao período janeiro de 2005, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2006, fevereiro, abril, julho a outubro de 2007.

Consta da descrição da infração que se refere a falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária na aquisição interestadual de pisos e telhas, Anexos IV e V. Apuração da substituição tributária devida por entradas de mercadorias no estabelecimento.

3. Deixou de efetuar recolhimento de ICMS antecipação parcial no valor de R\$16.092,93, acrescido da multa de 50%, na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período janeiro a maio, julho, setembro a novembro de 2005, fevereiro a dezembro de 2006, janeiro, março a junho de 2007.
4. Deixou de recolher ICMS antecipação parcial no valor de R\$4.587,23, acrescido da multa de 50%, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, relativo ao período julho a outubro e dezembro de 2007.
5. Multa de R\$460,00 por falta de escrituração de livro Caixa nos exercícios 2004 a 2007, sendo Microempresa com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00.

A autuada, na defesa apresentada por meio de advogado legalmente constituído (fls. 113/130), inicialmente descreve as infrações e, no que concerne à infração 1, diz que o autuante não fez uma análise mais depurada dos fatos, pois parte do saldo credor se deu pelo fato de a autuada obter empréstimos junta a instituições financeiras, conforme extratos bancários a serem juntados ao PAF oportunamente.

Observa que muitas das mercadorias adquiridas foram objeto de substituição e, que, portanto, não podem ser tributadas novamente, vez que o imposto foi pago na saída do estabelecimento emitente, logo, pretender cobrar ICMS de mercadorias que já tiveram o imposto pago é aplicar o instituído do *bis in idem*.

No tocante às infrações 2 e 3 alega que parte das mercadorias objeto das imputações têm o imposto pago na saída do remetente, por substituição tributária, não podendo ser exigido o imposto das referidas mercadorias porque já foi pago, conforme se provará através das notas fiscais a serem anexadas ao PAF oportunamente.

Destarte, frisa que por ser microempresa recolhe o imposto de acordo com as regras do SimBahia.

Nas razões de defesa fala que há *bis in idem* nas infrações 1, 2 e 3, pois o imposto exigido já foi pago porque a receita decorrente de tal operação já foi considerada nas entradas e sobre ela incidiu o pagamento do ICMS pelo regime SimBahia, e, por isso, deve ser abatido dos valores referidos nessas imputações, os valores constantes das notas fiscais de entrada com mercadorias isentas ou com substituição tributária, para que não seja exigido um valor de ICMS superior que, de fato é devido na antecipação tributária.

Alega que é neste sentido o entendimento da PROFAZ, que através de parecer ASTEC que junta aos autos, opina favoravelmente aos contribuintes que adquiram mercadorias isentas, com ICMS pago por antecipação ou por substituição tributária, ao tempo que transcreve ementas do CONSEF.

A seguir, fala que o autuante lhe imputa a prática de infrações sem apresentar as provas pertinentes, conforme determina o art. 41, II do RPAF, pois se constata que o autuante deixou de apresentar as notas fiscais das mercadorias supostamente adquiridas e omitidas, apresentando apenas uma relação elaborada com base em valores encontrados através do CFAMT, de modo que não se pode identificar se estas efetivamente foram objeto de compras pela empresa, o que impede que possa exercer plenamente seu direito de defesa.

Diz que a percepção dos fatos relevantes para a tributação é feita através de documentos, declarações, registros contábeis e indícios outros, meios de provas estes que devem servir para certificar que o ato administrativo foi produzido dentro do que exigem as normas legais, ao tempo que transcreve doutrinas sobre a prova documental da lavra de Vitor Faveiro e Ives Gandra da Silva Martins, bem como também transcreve ementas de acórdãos do CONSEF.

Salienta que o autuante faz tabula rasa da Lei nº 7.357/98, não observando o tratamento tributário para microempresa exposto no art. 7º, I, que transcreve, com o que entende faltar motivo para a exigência fiscal, vez que a ação não poderia ter sido desenvolvida sem que fosse observado o tratamento previsto na lei do SimBahia.

Expõe lição de Seabra Fagundes em que expressa os elementos a considerar no ato administrativo, quais sejam, a manifestação de vontade do agente competente, o motivo que deve ser vinculado à lei, o objeto do ato que é seu conteúdo, a finalidade que é o resultado prático e a forma que é o meio pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade, para argüir a falta de motivação como prejudicial de validade do AI, requerendo que ela seja apreciada e decidida com fundamentação para se decretar a nulidade do lançamento.

No mérito, alega que o autuante ao atribuir-lhe a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta caixa não realizou a melhor aplicação da justiça como vem fazendo o CONSEF, isto porque este Órgão, em sede de Recurso de Revista, já se pronunciou no sentido de que o preceito contido no art. 4º da Lei 7.014/96, que autoriza a chamada presunção legal para cobrar ICMS por possíveis omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser avocado em razão de simples indícios, pelo que entende necessário que haja comprovação através de todos os documentos, demonstrativos, livros e tudo o mais que compõe a escrita fiscal e contábil do contribuinte, sendo a prova ônus do fisco.

Fala que no caso em tela, o autuante formulou demonstrativos onde tenta comprovar que há saldo credor na conta caixa nos exercícios de 2004 e 2007, limitando-se a elencar a receita dos exercícios bem como as despesas efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício, não estando presentes os pressupostos que autorizam a presunção, vez que se limitou a elaborar demonstrativos de vendas e compras dentro dos períodos fiscalizados, concluindo que a autuada comprou mercadorias sem numerário suficiente para tal. Diz que a análise deve ser feita no conjunto das escritas e, pelo escriturado, se comprovará, ou não, alguma das hipóteses autorizativas da presunção, frisando que no PAF não existe nenhuma documentação que indique ou prove que essa análise foi feita de modo amplo.

Aduz que a escrituração contábil deveria fazer parte dessas provas, mas o autuante limitou-se, apenas, a uma das vertentes dos trabalhos que devem ser desenvolvidos para se chegar à conclusão da autuação interposta.

Dizendo que *“excesso de receita não prova circulação de mercadorias, porque nem toda receita tem origem em vendas”*, transcreve as ementas dos acórdãos CS nº (

Finaliza frisando que a presunção exposta no Auto de Infração é relativa, cabendo ao contribuinte provar que não houve a omissão apontada, e pede a declaração de nulidade do Auto de Infração ou, se assim não entender, no mérito, decida pela parcial procedência do lançamento de ofício, exigindo, acaso devido, a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

O autuante, na sua informação fiscal (fls. 140 e 141), afirma que antes da ação fiscal intimou o contribuinte a apresentar, além dos livros e documentos fiscais, os comprovantes de empréstimos da empresa que poderiam comprovar a origem de outros recursos além dos relativos às vendas de mercadorias e também o saldo inicial de caixa nos exercícios fiscalizados (fl. 09), não sendo apresentado nenhum comprovante de empréstimo nem saldo inicial de caixa que foi considerado inexistente conforme declarado nas DMES de fls. 12, 14, 16 e 20. Após a análise das origens e aplicações de recursos a partir das informações das DMES e despesas como pagamento de tributos e taxas foram obtidos os valores dos saldos credores de caixa.

Salienta que o ICMS por antecipação não se confunde como cobrado em decorrência de saldo credor de caixa. Sobre a alegação defensiva de quase a totalidade das mercadorias comercializadas terem o ICMS recolhido por antecipação, diz que os valores a elas relativos foram excluídos, pois aplicou a proporcionalidade no levantamento considerando a declaração do autuado na fl. 10, ou seja, apenas 25% das saídas como de mercadorias tributáveis.

Ainda sobre a infração 1, diz que considerou as regras dos art. 408-L, P e S, em face da prática das infrações. Com relação às infrações 02 e 03, entende que a legislação prevê que as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (antecipação total e parcial) deverão ter o imposto recolhido por antecipação e a obrigação de recolher o imposto é do adquirente das mercadorias para comercialização, independente de sua condição, se normal ou não. Ademais diz que autuado não anexou comprovante de recolhimento para que pudesse fazer exclusão, esclarecendo que excluiu do levantamento as notas fiscais que tiveram os recolhimentos da antecipação comprovados através de DAES bem como as que tiveram o recolhimento por Denúncia Espontânea.

Sobre a alegação de cerceamento de defesa em razão de não ter recebido as notas fiscais que resultaram na omissão de entradas, informa que a quase totalidade das notas fiscais lhe foram apresentadas pelo próprio contribuinte e não declaradas nas DMES e as notas fiscais originárias do CFAMT e utilizadas no Auto de Infração tiveram cópias entregues ao autuado conforme consta no AI à fl. 03.

Conclui mantém a integra do lançamento.

À fl. 144, consta pedido de diligência com o seguinte teor:

Tendo em vista que parte das infrações se funda em notas fiscais obtidas do CFAMT e considerando: a) que a autuada alega que tais notas fiscais não lhe foram apresentadas, pelo que não pôde identificar se estas efetivamente foram objeto de compras pela empresa de modo que se viu impedido de exercer plenamente seu direito de defesa, posto que tão somente se enumera as notas fiscais; b) que não há nos autos recibo de entrega de cópia dessas notas fiscais ao contribuinte, mas apenas declaração de entrega no Auto de Infração e; c) que nem todas as notas fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 27, 31, 35 a 37, 40, 42 a 46, constam dos autos, esta 1ª JF decidiu converter o processo em diligência à Inspetoria de Origem para que:

I – AUTUANTE

Faça constar dos autos todas as notas fiscais colhidas no CFAMT e que foram objeto da autuação;

II - INFRAZ

a) Forneça mediante recibo, cópia das notas fiscais colhidas no CFAMT e que se encontram relacionadas nos autos, reabrindo-lhe o prazo de defesa de trinta dias;

Transcorrido o novo prazo estipulado para Defesa, havendo manifestação ser retornados ao autuante para prestar nova Informação Fiscal nos ter RPAF, elaborando novo demonstrativo, se for o caso.

Em consequência da diligência, às fls. 375 a 385 a autuada se manifesta basicamente repetindo a defesa inicial e pede a procedência parcial do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração acusa o cometimento de diversas infrações: 1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa; 2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária; 3. Falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial; 4. Falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial e; 5. Multa por falta de escrituração de livro Caixa sendo Microempresa com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00.

A autuada apresentou defesa inicialmente argüindo nulidade do lançamento fiscal por entender ferido seu direito de ampla defesa, pois o autuante deixou de apresentar as notas fiscais das mercadorias supostamente adquiridas e omitidas, apresentando apenas uma relação elaborada com base em valores encontrados através do CFAMT, de modo que não se pode identificar se estas efetivamente foram objeto de compras pela empresa, o que a impediu de exercer plenamente seu direito de defesa, bem como, em relação à Infração 1, falou que o autuante formulou demonstrativos se limitando a elencar a receita dos exercícios bem como as despesas efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício, não estando presentes os pressupostos que autorizam a presunção.

Por lógica ordem de análise, antes de adentrar pelo mérito da lide, devo apreciar as questões preliminares.

De início, noto que a falta de entrega das cópias das notas fiscais colhidas no CFAMT ao contribuinte foi corrigida na forma indicada no §1º do art. 18 do RPAF, conforme indicado no pedido de diligência fiscal de fl. 144 e documentos de fls. 272 e 273, com o que foi sanado o primeiro vício alegado pelo Impugnante.

Resta-me analisar, portanto, possível vício no ato administrativo em relação à Infração 1.

A acusação dessa infração é de saldo credor de caixa, situação que se configura quando o montante do pagamento efetuado supera as receitas declaradas, de forma que os dispêndios que extrapolam as receitas representam valores suportados por receitas decorrentes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS, na forma da presunção legal contida no §4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Para apurar os valores devidos na infração o autuante elaborou os Demonstrativos de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) de fls. 25, 29, 33 e 38, os quais tiveram por base as despesas pagas nos exercícios conforme indicadas nos demonstrativos de fls. 26, 30, 34 e 39, as notas fiscais de compras do contribuinte constatantes no CFAMT e relacionadas nos demonstrativos de fls. 27 e 28, 31 e 32, 35 e 36, bem como as vendas declaradas nas DMES de fls. 11, 13, 15 e 17.

A autuada, por sua vez, afirmou que parte do saldo credor se deu pelo fato de não ter sido computado no levantamento, empréstimos que obteve, mas não trouxe aos autos provas das reais efetivações.

Ora, percebe-se que a metodologia de auditoria aplicada pelo autuante considerou que todas as ocorrências se verificaram no último dia de cada um dos exercícios fiscalizados. Conforme estabelece o RPAF/99, em seu art. 39, § 2º: *“Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último dia do período fiscalizado”*.

Ocorre que, analisando os autos, de plano, constato alguns detalhes que carregam incongruências ao procedimento fiscal, tais como: a) das diversas despesas nec
manutenção de um estabelecimento comercial, como as elencadas
de fls. 26, 30, 34 e 39, apenas constam efetuadas despesas com ICM

e outros tributos em 2006 e 2007; b) embora apenas constando tais despesas, elas se acham distribuídas mensalmente ao longo dos exercícios; c) do mesmo modo, os demonstrativos de fls. 27, 31 e 35, relacionam as notas fiscais do CFAMT por data de emissão; d) as notas fiscais de compras que estão nos autos trazem as datas de vencimento de suas respectivas faturas.

Vê-se, assim, que os valores desses dispêndios foram efetuados diariamente, ensejando também a totalização mensal, ao tempo que observo que as despesas, e, inclusive, notas fiscais de compra de mercadorias obtidas através do CFAMT, não foram negadas pelo contribuinte. Diante desse quadro, a possibilidade de apuração mensal do tributo se apresentava, não havendo justificativa para que o autuante procedesse à apuração anual, considerando a ocorrência do fato gerador no último dia dos exercícios fiscalizados. Importante destacar que em relação ao exercício de 2007, o autuante apurou o tributo até os fatos verificados em 31/12/07, englobando, portanto, períodos em que o autuado esteve sob regimes de tributação distintos, quais sejam, SimBahia até 30/06/2007 e Simples Nacional de 01/07 a 31/12/2007.

Desse modo, entendo que o procedimento fiscal foi entabulado em desconformidade com os documentos arrolados no PAF, especialmente quanto às notas fiscais de compras que predominam na alocação dos recursos, havendo, portanto, um descompasso entre a apuração e o Auto de Infração, o que implica em violação à regra expressa do procedimento administrativo fiscal, visto que o aspecto temporal dos fatos geradores lançados no AI são destoantes do regime de apuração e escrituração adotados pelo contribuinte.

Convém ressaltar, ainda, que considerando que a inquisitorialidade é um dos princípios que rege o procedimento fiscal levado a efeito, o autuante poderia ter perquerido, exigindo ao contribuinte informações sobre as indispensáveis despesas de manutenção que realizou no período fiscalizado, e caso não apresentadas, poderia, caso não fosse possível fiscalizar a empresa por métodos regulares, até aplicar o método de arbitramento na forma da lei para efeito de apuração do ICMS eventualmente devido.

Faz-se necessário, também, o refazimento do procedimento fiscal classificando o desembolso para pagamentos das notas fiscais de compras ao menos conforme as previsões nelas estabelecidas, caso não seja possível documentar os períodos de seus efetivos pagamentos, de modo a se estabelecer uma real auditoria de fluxo de Caixa apurando eventuais “estouros” dentro dos respectivos períodos mensais de apuração do ICMS.

Frente ao acima exposto, entendo que a infração 1 padece de vícios insanáveis, configurando a nulidade contida no art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99.

Assim, com base na disposição contida no art. 156 do RPAF, recomendo à autoridade competente a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, inclusive, por se tratar de presunção, observando a legislação do Simples Nacional para o período 01/07 a 31/12/2007.

Antes de adentrar pela análise de mérito das demais infrações, faço a ressalva de que a autuada nada contestou em relação à infração 5, pelo que, diante do seu silêncio e não observando irregularidade quanto à sua forma nem entendimento contrário do conjunto das provas contidas nos autos, com base no art. 140 do RPAF, a tenho como caracterizada e inteiramente subsistente.

Na infração 2 é imputada à autuada a falta de recolhimento de imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexos 88 e 89 do RICMS/BA.

Examinando o demonstrativo relativo a esta infração, fl. 40, verifico que a falta de antecipação tributária se refere a aquisições de pisos e telhas procedentes de fora do Estado, mercadorias que estão enquadradas no regime de substituição tributária prevista constantes do Anexo 88, do mesmo regulamento.

Na Defesa, no que toca às infrações 2 e 3, a autuada disse que parte das mercadorias objetos das imputações têm o imposto pago por ocasião da saída do remetente, por substituição tributária, não podendo exigir imposto das referidas mercadorias porque já foi pago, conforme se provará através das notas fiscais a serem anexadas ao PAF oportunamente.

Destarte, frisou que a autuada, por ser microempresa faz o recolhimento do imposto de acordo com as regras do SimBahia e que as infrações 01, 02 e 03 contraria o princípio da verdade material, isto porque a receita decorrente de tal operação, já foi considerada nas entradas e sobre ela incidiu o pagamento do ICMS pelo regime do SimBahia e diante disso, é de considerar que deve ser abatido dos valores das imputações, os valores constantes das notas fiscais de entrada com mercadorias isentas ou com substituição tributária, para que não seja exigido ao contribuinte um valor de ICMS superior ao que, de fato é devido na antecipação tributária.

Por sua vez, em relação às infrações 2 e 3, o autuante disse que a legislação prevê que as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (antecipação total e parcial) deverão ter o imposto recolhido por antecipação e a obrigação de recolher o imposto é da empresa que adquire as mercadorias para comercialização, independente do regime de apuração do imposto em que esteja enquadrada e esse recolhimento não se confunde com o recolhimento mensal da empresa do SimBahia.

De fato, em relação à infração 2, quanto ao mérito, tem razão o autuante, pois a antecipação tributária exigida nessa infração está prevista no art. 371 do RICMS-BA, e não se confunde e não se relaciona com o regime de tributação do contribuinte como quer fazer crer a impugnante.

Verificando as notas fiscais objeto dessa infração, cujas cópias foram juntadas pelo autuante, vejo que são mercadorias enquadradas pela legislação da Bahia no regime de substituição tributária e que nas notas fiscais não constam o destaque do ICMS devido por essa substituição, portanto, não tiveram a substituição tributária efetuada pelos fornecedores. Reza o art. 371 do RICMS-BA., que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação.

Ressalto que a autuada embora tenha afirmado na defesa, não carreu aos autos qualquer prova de pagamento do imposto devido por substituição por parte dos remetentes das mercadorias e o demonstrativo de fl. 40 indica dedução do imposto normal destacado nas notas fiscais bem como o relativo à substituição tributária comprovadamente recolhido pela autuada, pelo que vejo nos autos perfeitamente comprovada a Infração 02, devendo ser mantida.

As infrações 3 e 4 tratam da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente a mercadorias adquiridas para comercialização, conforme demonstrativo de fls. 42 a 46 dos autos, sendo a infração 3 na condição de microempresa enquadrada no regime de tributação do SimBahia e a infração 4 na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

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 art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de

O autuado impugnou as infrações sob o argumento de que por estar enquadrado no regime simplificado de Apuração do ICMS – Simbahia, e posteriormente, no Simples Nacional não estaria sujeita ao seu pagamento, por flagrante ilegalidade, pois as leis que criaram tais regimes de tributação tiveram como objetivo resguardar as microempresas, sujeitando-as a um regime especial de pagamento do ICMS, pela própria condição de faturamento mensal.

De fato, tanto o sistema de tributação do SimBahia quanto o do Simples Nacional objetivam e efetivamente dão tratamento diferenciado em benefício dos contribuintes que neles se enquadram. Entretanto, os seus regimes não repercutem na antecipação tributária prevista no art. 352-A do RICMS-BA., que alcança a todos os contribuintes deste Estado que adquiram em operações interestaduais mercadorias com fins de comercialização.

Portanto, o argumento de defesa não merece acolhimento, pois o procedimento adotado pelo sujeito passivo e detectado neste auto de infração infringiu o dispositivo legal citado, que assim dispõe: *“Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”* Deste modo, repiso, a antecipação parcial do ICMS independe do regime de apuração adotado ao tempo que esclareço a exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, em virtude de seu estabelecimento por meio da Lei nº 8.967/03, a qual acrescentou o art. 12-A na Lei nº 7.014/96.

Ademais, consoante o art. 125, II, “F” do RICMS/97, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, para fins de comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS prevista no art. 352-A, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, quando terá até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, para fazê-lo.

Quanto à multa proposta nas infrações, da ordem de 50%, cabe uma correção, haja vista que abrange o período janeiro de 2005 a dezembro de 2007, neste caso, deve ser retificada para a multa prevista à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, 60%, sendo que para as ocorrências compreendidas entre janeiro de 2005 a outubro de 2007, a tipificada no art. 42, II, “F” e para as ocorrências posteriores a 28/11/2008, que, neste caso, é a de 31/12/2007, a multa disposta no art. 42, II, “d”, ambas da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que a Lei nº 10.847/07 que introduziu este último dispositivo com a expressão “inclusive a antecipação parcial”, iniciou vigência em 28/11/2007, isto porque nos termos do art. 142 do CTN cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível.”

Resta, portanto a este órgão julgador administrativo efetuar a correção da multa originariamente proposta pela autoridade lançadora, e como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal inserida no art. 42, II, “F”, a qual remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal - o que alcança a hipótese de não recolhimento da antecipação parcial para todas as categorias de contribuinte - o referido dispositivo aplica-se às ocorrências da espécie até 27/11/2007. Portanto, nesse entendimento e com respaldo no art. 19 do RPAF, o erro na indicação preliminar do dispositivo legal relativo à multa não implica em nulidade do ato de lançamento vez que pela descrição dos fatos evidencia-se o enquadramento legal.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento para o art. 42, inc. II, letra “F”, relativamente aos fatos geradores

10.847/07, e alínea “d” do mesmo dispositivo para o fato posterior à vigência da lei retro mencionada, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Ficam, portanto, mantidos os núcleos das exigências fiscais das infrações 03 e 04, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letras “f” e “d”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em razão da subsistência total das infrações 2, 3, 4 e 5, e a nulidade da infração 1 cujo procedimento fiscal deve ser renovado a salvo de erros para apurar eventual crédito fiscal da Fazenda Pública.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279228.0106/09-0**, lavrado contra **LUCIMARY BORGES DE QUEIROZ**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.084,39**, acrescidos da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XV, “a” da citada lei, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 junho de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA