

A. I. N° - 083440.0013/09-1  
AUTUADO - LEMOS E NEIVA LTDA.  
AUTUANTE - SUZANA QUINTELA NUNES  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 04.04.2011

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0051-02/11**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. É cabível a exigência do recolhimento antecipado do imposto na entrada de mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS/BA, adquiridas outras unidades da Federação. O autuado não discorda da legislação pertinente, mas, sendo matéria fática, não comprovou a alegação defensiva de que pagou, a destempo, os valores exigidos por ocasião da venda subsequente das mercadorias com elementos indispensáveis. (Art. 333 do CPC). Infrações mentidas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento da antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado. O autuado não discorda da legislação pertinente, mas, sendo matéria fática, não comprovou a alegação defensiva de que pagou, a destempo, os valores exigidos por ocasião da venda subsequente das mercadorias com elementos indispensáveis. (Art. 333 do CPC). Multa prevista, à época dos fatos, no inciso II, alínea “f”, do art. 42 da Lei n° 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 06/05/09, exige ICMS no valor de R\$38.877,31, referente às seguintes infrações:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$ 34.891,53, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Período: janeiro a junho, agosto a novembro 2006. Multa 60%;
2. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação no valor de R\$ 3.231,64, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de

outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Período: março, maio, novembro e dezembro 2006. Multa 60%;

3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 754,14, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período: fevereiro, março, agosto, outubro e novembro 2006. Multa 60%.

Às fls. 2869, o autuado se apresenta através de representante legal com procuração nos autos arguindo a nulidade da intimação para ciência do Auto de Infração por ter sido assinada por pessoa não autorizada pelo contribuinte para tanto, ao tempo que solicita a reabertura do prazo para apresentação de defesa.

Atendido o pleito acima, o representante legal do autuado apresenta a peça defensiva de fls. 309/16, com a seguinte arguição:

#### Infrações 01 e 02

Após discorrer largamente sobre a legislação baiana que trata da antecipação tributária em que estão enquadradas as infrações, alega que por estar a mercadoria 'calcados' submetida ao regime de substituição tributária, conclui-se que somente poderia ser lançado o valor do imposto caso o sujeito passivo não recolhesse o valor da antecipação na operação seguinte. E existindo o recolhimento posterior do tributo, a destempo, somente caberia a aplicação da multa prevista no art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, o qual transcreve, sob pena de incorrer-se em "*bis in idem*", com cobrança duplice do ICMS em face do mesmo e único fato gerador.

Aduz que o primeiro ponto controverso da autuação envolve situação fática complexa que necessita comparação entre os livros de entrada e saída de mercadorias e os recolhimentos efetuados. Assim, somente é viável à Impugnante demonstrar o acertamento de suas alegações mediante a realização de perícia contábil-fiscal, cuja produção requer, para demonstrar que efetuou o pagamento posterior do ICMS, entendendo desnecessário carrear os DAE's relativos ao período da autuação junto à Defesa, por estarem disponíveis ao perito judicial quando da realização da perícia.

#### Infração 03

Emprega para essa infração o mesmo argumento que defende para as anteriores, reforçando o pedido de perícia contábil-fiscal.

Conclui repisando a necessidade de perícia para que seja demonstrada a improcedência do Auto de Infração, que entende constatada ao não existir elementos que determinem, com segurança, a infração à legislação tributária.

O autuante, na informação fiscal (fl. 314), diz que consultando o sistema INC da SEFAZ constatou que não existem DAE's com receitas de GNRE para o período fiscalizado, razão pela qual mantém o Auto de Infração.

Às fls. 331/3 o procurador legal do autuado se manifesta acerca da informação fiscal dizendo que ela não reflete a questão debatida, pois alegou na Defesa, que por estar a mercadoria "calcados" submetida ao regime de antecipação, somente poderia ser lançado o valor do imposto caso o sujeito passivo não recolhesse o valor da antecipação na operação seguinte. E existindo o recolhimento posterior do tributo, mesmo a destempo, somente caberia a aplicação da multa prevista no art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, não havendo alegação que as mercadorias "haviam sido tributadas antecipadamente na origem", como asseverou a autuante, mas sim que houve o recolhimento na operação seguinte, e não recolhimento antecipado na origem, pelo que reforça a necessidade de uma revisão ou diligência fiscal, para demonstrar que houve o recolhimento do ICMS referente à antecipação na operação seguinte.

#### VOTO

O Auto de Infração foi lavrado exige ICMS referente às seguintes infrações: 1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89; 2. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89; 3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 754,14, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

Analizando os autos, vejo que o próprio Impugnante é claro ao admitir que as infrações acusadas envolvem questões fáticas. Não discorda da matéria legal em que se enquadram as obrigações tributárias principais acusadas de descumpridas. Ao contrário, discorreu largamente sobre a legislação baiana que trata da substituição tributária que obriga o autuado a efetuar a antecipação tributária na qualidade de substituto tributário a que se refere as infrações 01 e 02, bem como da antecipação parcial referente à infração 03. Entretanto, alega que, embora não tenha procedido o pagamento do imposto aqui exigido na forma prevista pela legislação que descreveu, argumenta que pagou o imposto por ocasião da venda subsequente da mercadoria adquirida, e objeto da exigência fiscal neste Auto de Infração. Pagou a destempo, admite, mas categoricamente afirma que nada deve de obrigação principal, pleiteando a realização ou de uma perícia contábil-fiscal, de uma revisão fiscal do lançamento ou de uma diligência fiscal para confirmar sua alegação defensiva, acrescentando que não viu a necessidade de carrear aos autos os DAE's desses pagamentos junto à impugnação, uma vez que estes documentos estariam na posse do autuado à disposição para análise.

Pois bem, pelo exposto, as infrações, como realçado pelo próprio impugnante, não tratam de questões de direito. São infrações objetivas, fáticas, que, necessariamente, requerem prova do alegado em defesa, no sentido de demonstrar a inexistência das obrigações tributárias exigidas, descharacterizando-as em qualquer de seus elementos constitutivos. Em suma, cabe-lhe a prova com todas as dificuldades que lhe poderão ser inerentes. A propósito, é o que ensina Paulo de Barros Carvalho em relação à distribuição do ônus da prova em matéria infracional relativas às infrações de natureza objetiva, ao dizer que “é do sujeito passivo o encargo de descharacterizá-las, podendo socorrer-se, para tanto, de todos os recursos que se fizerem necessários.” (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., pp. 550-511).

No caso em exame o Impugnante não juntou documentos de prova básica do pagamento dos valores que lhe são exigidos, os quais, cabe ressaltar, não contesta quanto a serem legalmente devidos. Apenas limitou-se a alegar terem sido pagos a destempo e, não apresentando qualquer comprovação desses pagamentos, pediu que o Fisco, através de revisão, diligência fiscal ou perícia confirme suas razões.

Mesmo considerando que para o caso presente a previsão dos arts. 123 e 140 do Regulamento do Processo Administrativo da Bahia – RPAF, que abaixo transcrevo, já são bastante para desacreditar o argumento defensivo do Impugnante, vejo pertinente uma breve reflexão sobre a matéria de prova, em especial, no direito tributário.

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

Apesar da possibilidade de revisão oficiosa do lançamento pela Administração, na alcada do autocontrole do ato administrativo tributário é atribuído ao contribuinte o ônus da iniciativa processual no caso de pretender a anulação de ato que lesa seus direitos.

O contraditório propicia ao sujeito passivo a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu turno, outros dados, fatos, argumentos, documentos, em contraposição, no sentido de elidir a exigência fiscal. Assim, à garantia do contraditório para si próprio corresponde o ônus do contraditório e atrai o ônus probatório. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensório e substanciam a acusação fiscal.

A pretensão do Fisco em um lançamento tributário de ofício fundamenta-se no fato imponível, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, confirmando a subsunção da matéria fática ao tipo lega. São eles: I) a realização do fato imponível; II) a quantia referente à dimensão econômica adotada como base de cálculo; e III) os elementos ou circunstâncias determinantes da atribuição do fato imponível ao sujeito passivo. Diante da impugnação sobre a certeza de um desses elementos, cabe ao sujeito passivo provar: a) fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção; e b) requisitos constitutivos de uma isenção ou benefício tributário que exclua o crédito tributário da Fazenda Pública.

A parte que não produz prova convincente do fato ou direito alegado sujeita-se às consequências da sucumbência, porque não basta alegar, isto porque, especialmente no direito tributário, prevalecem as regras do ônus objetivo da prova, que – excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente – à parte em favor de quem a norma aproveita cabe o dever de provar o alegado. Alberto Xavier é claro nesse sentido: “Compete indiscutivelmente ao autor a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, isto é, do direito à anulação, e, portanto, a prova dos fatos que se traduzem em vícios do lançamento impugnado”. (Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2<sup>a</sup> ed., p. 337).

O entendimento acima exposto tem amparo legal. Está manifestado no art. 333 do Código de Processo Civil: “*O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*”

Portanto, tratando-se de infrações de natureza objetiva, tenho que o autuado não carreou aos autos elementos de prova suficientes para descharacterizá-las, demonstrando a existência de fato impeditivo ou modificativo do crédito fiscal em constituição.

Contudo, em relação à multa pelo descumprimento da obrigação principal sugerida na infração 03, observo que embora o percentual da multa esteja correto (60%), corrojo sua tipificação para a prevista no art. 42, inciso II, “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Isto porque o disposto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II do artigo citado e hoje aplicável nesse caso, iniciou vigência em 28/11/2007.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, reenquadrando a infração praticadas pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, 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/99, 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 proferida por uma das suas Câmaras, no Acórdão nº 0060-11/09.

Por fim, com base no art. 147 do RPAF indefiro o pedido de diligência, revisão fiscal ou perícia pelas seguintes razões: a) da diligência ou revisão fiscal: porque considero suficientes para formar minha convicção os elementos contidos nos autos e porque se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos; b) da perícia fiscal: porque a prova do fato imponível não depende de conhecimento especial de técnicos.

**Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:**

**I - de diligência, quando:**

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

**II - de perícia fiscal, quando:**

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **083440.0013/09-1**, lavrado contra **LEMOS E NEIVA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.877,31**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2011.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR