

A. I. Nº - 206880.0003/10-1
AUTUADO - BENÍCIO DE SOUZA COSTA & CIA LTDA.
AUTUANTE - EDIMAR NOVAES BORGES
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 05/07/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0135-03/11

EMENTA: ICMS. 1. 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. **2.** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O defendente não contestou. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator quanto à multa da infração 02.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/06/2010, refere-se à exigência de R\$16.754,15 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 70%, 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 dezembro de 2006; março e maio de 2007. Valor do débito: R\$16.129,26. Multa de 70%.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, nas aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor do débito: R\$624,89. Multa de 50%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 603 a 605), alegando que a metodologia adotada pelo autuante generalizou a base de cálculo para determinação do débito, devendo ser levado em consideração a proporcionalidade das vendas do autuado com relação aos produtos tributados, sujeitos à substituição tributária. Salienta que o autuante deixou de considerar vários aspectos mercadológicos imprescindíveis e fundamentais, tendo em vista que se trata de empresa varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercado, mercearia e armarinho. Diz que este tipo de comércio trabalha com vários itens com pagamento do ICMS por substituição tributária e outros tantos isentos. O autuante utilizou o valor total da omissão de saídas para cobrar o imposto, sem levar em consideração a proporcionalidade dos produtos isentos e sujeitos à substituição tributária. Informa que elaborou demonstrativo de pagamentos para comprovar a alegação defensiva. O defendente reconhece que pode ter havido problemas de omissão de saídas, mas entende que deve ser considerada a alegada proporcionalidade. Pede a nulidade do presente Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 623/624 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que a autuação fiscal foi efetuada por presunção legal da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa e, embora o defendente tenha alegado erro na metodologia adotada pela fiscalização, não apresentou qualquer demonstrativo, fatos ou documentos que pudessem descaracterizar a presunção legal. Assim, o autuante pede a procedência da autuação fiscal.

Considerando a alegação do autuado de que exerce a atividade de compra e venda de produtos alimentícios, comercializando mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária, devendo ser aplicada a proporcionalidade das mercadorias tributáveis, isentas e não tributáveis, esta Junta de Julgamento fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem para o autuante ou Auditor Fiscal designado pela autoridade competente intimar o autuado a apresentar demonstrativo indicando os valores de acordo com o regime jurídico de tributação (tributadas, isentas/não tributadas e sujeitas à substituição tributária) possibilitando apurar a proporção das operações tributáveis em relação ao total das operações do estabelecimento. Sendo apresentado o mencionado demonstrativo, fazer o confronto com os documentos fiscais originais e fazer a necessária exclusão do valor exigido, conforme determinado pela Instrução Normativa 56/2007.

Também foi solicitado para que a Inspetoria Fiscal providenciasse a entrega ao autuado de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos na realização da diligência fiscal, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

Em atendimento ao solicitado, o autuante informou à fl. 632 dos autos que na primeira visita ao estabelecimento autuado, não foi encontrado o responsável pela empresa. Devido à distância e as condições de acesso, procedeu à nova intimação via correios, com Aviso de Recebimento datado de 04/03/2011 (fl. 629 do PAF). Disse que efetuou nova intimação junto ao preposto contábil (Sr. Jacson), recebida em 03/03/2011 (fl. 631 dos autos). Entretanto, o defendente não apresentou qualquer informação.

VOTO VENCIDO (quanto à multa da infração 2).

O primeiro item do presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa, nos meses de abril a dezembro de 2006; março e maio de 2007, conforme demonstrativo às fls. 06 a 10 do PAF.

A legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, considerando que foi constatado suprimento de caixa de origem não comprovada, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96).

Em sua impugnação, o sujeito passivo alegou que autuante utilizou o valor total da omissão de saídas para cobrar o imposto, sem levar em consideração a proporcionalidade dos produtos isentos e sujeitos à substituição tributária.

Considerando a alegação apresentada nas razões de defesa, o presente processo foi convertido por esta 3ª JF em diligência ao autuante, para intimar o defendente a apresentar demonstrativo indicando os valores de acordo com o regime jurídico de tributação (tributadas, isentas/não tributadas e sujeitas à substituição tributária) possibilitando apurar a proporção das operações tributáveis em relação ao total das operações do estabelecimento.

O contribuinte não atendeu ao solicitado, tendo em vista que o autuante informou à fl. 632 dos autos que na primeira visita ao estabelecimento autuado, não foi encontrado o responsável pela empresa. Devido à distância e as condições de acesso, procedeu à nova intimação via correios, com Aviso de Recebimento datado de 04/03/2011 (fl. 629 do PAF). Disse que efetuou nova intimação junto ao preposto contábil (Sr. Jacson), recebida em 03/03/2011 (fl. 631 dos autos). Entretanto, o defendente não apresentou qualquer informação.

Observo que o defendente deveria apresentar as provas solicitadas, nos termos do art. 123 do RPAF/99, e não cabe a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Em relação aos cálculos do imposto exigido no presente lançamento, considerando que se trata de empresa inscrita no SIMBAHIA à época dos fatos, o autuante deduziu da diferença encontrada,

o percentual de 8% a título de crédito fiscal, de acordo com o previsto na Lei 8.534, de 13/12/2002, encontrando assim, o imposto exigido no valor total de R\$16.129,26.

Analizando o demonstrativo elaborado pelo autuante, constatei que não foram exigidos os valores apurados nos meses de setembro e outubro de 2007, conforme demonstrativo à fl. 10 do PAF. Neste caso, poderá ser instaurado novo procedimento fiscal para exigir o débito apurado, podendo o contribuinte efetuar o recolhimento espontaneamente, antes de qualquer ação fiscal.

Concluo pela subsistência desta infração, acatando os valores apurados no levantamento fiscal à fl. 09 dos autos, no valor total de R\$16.129,26.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, nas aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O defendente não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, haja vista que nas razões defensivas alega que a exigência fiscal não levou em consideração a proporcionalidade dos produtos isentos e sujeitos à substituição tributária, o que diz respeito ao saldo credor de caixa (infração 01).

Considerando que o débito exigido no presente lançamento foi apurado com base no demonstrativo elaborado a partir dos documentos fiscais, conforme cópias acostadas aos autos, concluo que a irregularidade apurada está devidamente comprovada. Mantida a exigência fiscal.

Quanto à multa indicada neste item do presente Auto de Infração, observo que foi consignado o percentual de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal (a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96) deve ser retificada a multa para 60%, salientando-se que este tem sido o entendimento no âmbito do CONSEF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (quanto à multa da infração 2).

A infração 02 trata de exigência de valor relativo a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial, por contribuinte enquadrado, à época dos fatos geradores, no regime simplificado de apuração do ICMS - SIMBAHIA.

Concordo com o ilustre Relator quanto à procedência da imputação.

Contudo, com a devida vênia discordo quanto ao percentual de multa ora aplicado para esta imputação, entendendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, tal como originalmente lançado pelo autuante, sendo indevida a majoração para o percentual de 60%, pelas razões que exponho a seguir.

No Auto de Infração encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores do tributo lançado e que, conforme dados originalmente constantes dos enunciados-padrão do sistema informatizado de Emissão de Auto de Infração – SEAI, é a multa aplicável para as empresas enquadradas no regime simplificado de apuração do ICMS, nas situações de falta de pagamento, ou pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

O nobre Relator, em seu voto, aduz que deve ser majorado 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 citando no voto, inclusive, que à época dos fatos não existiria multa específica para a

falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, pelo que se aplicaria a multa de 60% prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da mencionada Lei nº 7.014/96.

Assinalo, por oportuno, que o título da Subseção IV da Lei nº 7.014/96, que institui a antecipação parcial em seu artigo 12-A, em redação vigente até 30/03/2010, era “Da Substituição Tributária por 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. No caso da antecipação parcial trata-se de 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, pelo mesmo sujeito passivo, 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 à ocorrência dos fatos que baseiam este Auto de Infração - 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 objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração do ICMS - SIMBAHIA, 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.

Tentar aplicar, na situação presente, a multa mais gravosa de 60% da alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, prevista e já aplicável à época dos fatos geradores do tributo lançado de ofício para os contribuintes enquadrados no regime normal de apuração, para o ora sujeito passivo, que era contribuinte do regime simplificado de apuração, configurar-se-ia como *analogia in malam partem*, ou seja, seria prejudicar o contribuinte utilizando-se uma construção analógica e desafiando o princípio da reserva legal, o que não é admissível, e de forma ainda mais aguda, na aplicação das normas concernentes ao Direito Penal-Tributário, no qual o princípio da reserva legal é um dos pilares tanto por uma raiz, a do Direito tributário, quanto por outra, a do Direito Penal.

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 contribuição a que se refere o art. 239. (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, alegando-se a ausência de multa específica para a situação em 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.

Assinalo, por oportuno, que este entendimento quanto à aplicação da multa no percentual de 50% para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, do ICMS devido por antecipação parcial veio sendo esposado de forma unânime por este Conselho de Fazenda Estadual desde o julgamento das primeiras lides que envolviam estas situações em relação ao ICMS devido por antecipação parcial, decorrentes de autuações ocorridas a partir do primeiro semestre do exercício de 2004, e que a majoração, já em instância de julgamento, do percentual de multa indicado no Auto de Infração, passou a ser entendimento majoritário neste Conselho apenas a

partir do segundo semestre do exercício de 2009. E de tal forma permanece o entendimento originário predominante no seio desta SEFAZ, com base na estrita aplicação da Lei, que a multa indicada para esta situação nos lançamentos de ofício realizados pelos prepostos fiscais persevera sendo aquela de 50% do valor do tributo. Isto faz com que o contribuinte do regime simplificado de apuração, ao figurar como sujeito passivo da lide, seja cientificado, de imediato, de que a multa contra si aplicada no Auto de Infração é aquela prevista à época dos fatos geradores da obrigação tributária no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo quanto elucidado, e com a devida vênia, em relação à Infração 02 voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS recolhido a menos por antecipação, tal como previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no mencionado artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

VOTO EM SEPARADO – MULTA DO ITEM 2º

Na sessão de julgamento foi levantada uma questão quanto ao percentual da multa do item 2º. Isso, contudo, não foi objeto de discussão nos autos. O contribuinte defendeu-se daquilo do que foi acusado, com as multas indicadas pela autoridade que fez o lançamento. Pelo que consta, a fiscalização vem aplicando nesses casos a multa de 50%, e alguns julgadores consideram que essa é a multa aplicável, ao passo que outros consideram que deva ser de 60%. Ora, se existe dúvida quanto à multa, e se essa dúvida não foi objeto do contraditório, considero que o contribuinte não pode ser surpreendido, no julgamento, com uma alteração substancial sobre aspecto do qual não lhe foi dada oportunidade para defender-se. Uma mudança como a proposta pelo nobre Relator implica ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que em todos os Autos lavrados nessas circunstâncias com a multa de 50%, quando o contribuinte não se defende e paga o débito, tal enquadramento se torna definitivo. Ou seja, só vem sendo majorada a multa de 50% para 60% quando o contribuinte se defende. Somente admito a revisão da multa aplicada neste caso se for feita representação para que sejam revistos todos os casos em que, nas mesmas circunstâncias, houve indicação da multa em percentual supostamente inadequado, de modo que todos os contribuintes tenham tratamento isonômico.

Fundamento minha conclusão em dois postulados. Primeiro, o art. 112 do CTN. Com efeito, se os técnicos que lidam com a tributação têm dúvida quanto à multa nestes casos, tanto assim que nem a fiscalização sabe qual a multa aplicável, haja vista que ao lavrar os Autos sobre fatos dessa natureza vem aplicando a multa de 50%, e no próprio órgão julgador existem divergências de entendimento, é o caso de seguir-se a orientação do art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I), ou quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (inciso IV).

O segundo postulado é tomando por analogia – o princípio da *reformatio in pejus*.

O art. 2º do RPAF enuncia princípios que norteiam o processo administrativo, sem prejuízo de outros princípios de direito.

A proibição da *reformatio in pejus* é um princípio de direito processual penal (CPP, art. 617). A discussão aqui diz respeito a multa (pena). Aplica-se, sem dúvida, o princípio assinalado, que constitui uma garantia posta à disposição dos acusados para preservação de seus direitos constitucionais de ampla defesa e de contraditório.

Digo que tomo tal princípio por analogia tendo em vista que, a rigor, no sentido estritamente técnico, a vedação da *reformatio in pejus* constitui uma diretriz endereçada às câmaras ou turmas dos tribunais, no sentido de que não pode haver “reforma” da decisão para pior, se houver apenas “recurso” da defesa.

Aqui não se trata de recurso. Tudo bem. No entanto, se a lei proíbe o juízo *ad quem* de agravar a situação do acusado quando apenas ele recorreu, não vejo como o juízo *a quo* (juízo de primeiro grau) possa agravar a situação do acusado em relação a algo que não consta na imputação.

Mesmo que se considere, sem maiores reflexões, que no processo administrativo fiscal não se aplica o princípio da *non reformatio in pejus*, é evidente que, para agravação do débito, teriam de ser respeitados o contraditório e a ampla defesa.

Acompanho o voto discordante da nobre Dr^a. Osmira Freire.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206880.0003/10-1**, lavrado contra **BENÍCIO DE SOUZA COSTA & CIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.754,15**, acrescido da multa de 50%, sobre R\$624,89 e 70% sobre R\$16.129,26, previstas no art. 42, inciso I, alínea “b” item 1 e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Vencido o voto do relator quanto a multa da infração 02.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR (Voto vencido multa infração 2)

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/ VOTO EM SEPARADO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/Voto vencedor multa infração 2.