

**PROCESSO** - A. I. Nº 083440.0013/09-1  
**RECORRENTE** - LEMOS E NEIVA LTDA. (PIMUS CALÇADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0051-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 12/04/2012

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0100-11/12**

**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 mantidas. 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 nº 7.014/96. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.**

## **RELATÓRIO**

Mediante Recurso Voluntário o sujeito passivo resiste aos termos do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 06/05/09 para exigir ICMS no valor de R\$38.877,31, por lhe imputar o cometimento destas 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%.

Em Primeira Instância deste CONSEF a lide teve o seguinte deslinde:

*“(...)Analisando 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, descaracterizando-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 descaracterizá-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 alçada 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 defensivo 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 legal. 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*, 2ª 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 carrearou aos autos elementos de prova suficientes para descaracterizá-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%), corrijo 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 nº 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 impositivo 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.*

Hostilizando o teor do ato decisório exarado pela JJF, o recorrente às fls. 352/356, apresenta súplica recursal arguindo, em síntese, a nulidade do acórdão referido no tocante à primeira e segunda infrações, por ter-lhe sido indeferida a prova pericial contábil-fiscal, requerida quando da impugnação. E assim se posiciona por considerar que a autuação envolve situação fática complexa que está por demandar o cotejo entre os livros de entrada e saída de mercadorias com os recolhimentos por si efetuados, incluindo aqueles que houve erro no preenchimento do código do DAE correspondente.

Insiste que esse esclarecimento que se dará mediante a perícia terá o condão de esclarecer seus argumentos a evidenciar a impertinência do lançamento de ofício.

Adiante se reporta sobre a infração 2 para afirmar que, como ocorre com a antecipação total, somente poderia ser lançado o valor do ICMS se não tivesse sido recolhido o valor da antecipação quando da realização da operação seguinte e que existindo recolhimento posterior desse imposto, somente caberia a imposição da multa prevista no art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, sob pena de haver cobrança em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, infração esta que também disse demandar a produção da prova pericial para o devido esclarecimento.

Pontua que houve o indeferimento dessa prova pela JJF por ter sido considerado pelos julgadores como prova bastante da acusação fiscal os elementos colhidos do sistema INC da SEFAZ que teria constatado a falta dos DAEs com receitas do GNRE no período fiscalizado, e que isto, por si só, se constituiria como entendeu a JJF como elementos suficientes ao deslinde da controvérsia, o que discorda, já que a perícia se faz necessária para completa verificação dos fatos vinculados com sua escrituração contábil-fiscal e que ao ter sido indeferida, houve em consequência lesão ao devido processo legal a ensejar a nulidade da Decisão de piso.

Acrescenta que não lhe foi possível colacionar toda a documentação existente quando da impugnação, justamente por pretender que houvesse uma revisão por fiscal estranho ao feito.

Aduz que sua pretensão é de demonstrar que houve o recolhimento do ICMS tanto decorrente da substituição tributária, quanto da antecipação parcial, mas a destempo, quando da saída (revenda) das mercadorias do seu estabelecimento, situação que pode ter conduzido os julgadores de Primeira Instância a não entender o porque do seu pedido de perícia, indeferindo-a.

Reitera a necessidade de prova pericial para comprovação de que não houve omissão de emissão de nota fiscal de saída e a inexistência de diferença de estoque que pudesse legitimar a conclusão de que houve venda sem emissão de cupom fiscal, prova esta que evidenciaria que houve o recolhimento do ICMS devido no período em que pese nos DAEs constar o código errado, o que tudo demonstra a incerteza da afirmação do autuante de que não existe no sistema INC da SEFAZ, DAE com receita GNRE, circunstância que repercutira somente na aplicação de multa de 60% do valor do ICMS não pago antecipadamente, sem o lançamento do imposto.

Por fim, considerando ter sido demonstrada mácula ao devido processo legal, pugnou pelo deferimento de diligência e/ou perícia.

Às fls. 362/363 consta o Parecer proferido pela PGE/PROFIS opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob o fundamento de que o sujeito passivo não se desincumbiu de fazer a prova do fato impeditivo, qual seja, o recolhimento extemporâneo do ICMS nas operações subsequentes mediante a juntada dos documentos de arrecadação, e que forcejou sua inconformidade com a realização duma perícia contábil, que não anuiu.

#### **VOTO VENCIDO**

Examinados os autos, constata-se que o Recurso Voluntário destina-se a postular a nulidade da Decisão recorrida em face do indeferimento do pedido de perícia contábil-fiscal o que está por acarretar lesão ao direito do contraditório e da ampla defesa e, pois, ao devido processo legal, insistindo-se na produção dessa prova técnica.

A matéria posta em julgamento por este Colegiado gira essencialmente se houve ou não afronta às garantias constitucionais do devido processo legal, considerando que o recorrente afirma ter sido recolhido o ICMS, embora a destempo, o que afirma que ficaria aclarado com o cotejo, com a perícia, sobre a vasta documentação contábil-fiscal, que por ser volumosa, disse ter inviabilizado a sua juntada ao PAF.

Sendo esta a matéria recursal, cabe afirmar que a dicção do art. 123 do RPAF é no sentido de assegurar ao sujeito passivo o direito de impugnar a acusação fiscal acostando, se o quiser, a

prova documental para comprovar a tese defensiva. Com isto, o legislador ordinário estadual estabeleceu um ônus probatório, isto de um lado. Do outro, por comando constitucional, que não se pode olvidar, é garantido ao contribuinte valer-se de todos os meios de prova, entre elas, a diligência revisional e a perícia contábil-fiscal, que somente se legitima a ser repelida pelo órgão julgador quando for indubitavelmente despicienda e irrelevante ao justo deslinde do feito e assim restar plenamente fundamentada na respectiva Decisão.

Observe, a par disto, que no julgado recorrido consta que houve erro no enquadramento do fato infracional que induziu o contribuinte a erro, lhe obstando de exercer o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa.

Neste contexto, constando neste PAF fundamentos de mácula aos direitos do contribuinte, voto pelo acolhimento da preliminar de nulidade por considerar que o julgado de Primeira Instância não primou estreme de dúvida pela clareza e precisão ao negar ao autuado o direito à produção desta prova, pois, muito embora não tenha havido omissão e tenha toda a matéria posta em julgamento sido enfrentada e decidida, contudo, a meu ver, o foi de modo obscuro na medida em que não esclareceu, segura e precisamente, quais os elementos residentes nos autos que seriam por si sós o bastante para formar o convencimento dos julgadores e confirmar a acusação fiscal e que por isto a revisão fiscal estaria por se revelar totalmente desnecessária e irrelevante. Não encontrei este fundamento.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar a nulidade da Decisão recorrida.

#### **VOTO VENCEDOR**

Discordo do voto da ilustre Relatora, pois entendo que não há, nos autos, nenhum motivo para a decretação de nulidade da Decisão de Primeiro Grau.

A Junta de Julgamento Fiscal, no exercício de sua competência legal, indeferiu legitimamente o pedido de diligência ou perícia fiscal”, pois:

1. considerou suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos;
2. a solicitação feita pelo autuado se destinava a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos na posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos;
3. a prova do fato imponible não dependia de conhecimento especial de técnicos (perícia fiscal).
4. Além disso, o órgão julgador da Primeira Instância ressaltou que o contribuinte não havia juntado ao PAF nenhum documento que comprovasse o pagamento, no momento da saída das mercadorias, dos valores exigidos nesta autuação, prova que incumbia ao autuado.

Quanto à retificação, de ofício, no enquadramento da penalidade relativa à infração 3 (antecipação parcial), para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, a Junta de Julgamento Fiscal, mais uma vez, agiu no exercício de sua competência. Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, cabe à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sendo assim, cabe ao autuante propor a penalidade e à autoridade julgadora aplicar a penalidade cabível ao fato descrito como ilícito tributário.

Naturalmente, o contribuinte foi prejudicado porque ficou impossibilitado de efetuar o pagamento do ICMS, no prazo de 20 dias da ciência da lavratura do auto de infração, com a redução de 100% da multa (artigo 45-A da Lei nº 7.014/96), uma vez que a penalidade foi capitulada pelo autuante no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Sendo assim, por ter o sujeito passivo sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, pode dirigir, à Câmara Superior deste CONSEF, pedido de dispensa de multa

ao apelo da equidade, como disposto no artigo 159 do RPAF/99.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **083440.0013/09-1**, lavrado contra **LEMO E NEIVA LTDA. (PRIMUS CALÇADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.877,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valnei Sousa Freire, Sandra Urânia Silva Andrade, Fábio de Andrade Moura e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheira: Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE RODRIGUES HASSELMAN BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS