

**PROCESSO** - A. I. Nº 269190.0106-16/9  
**RECORRENTE** - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0021-04/17  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/12/2017

#### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0369-11/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA. VENDA INTERESTADUAL A NÃO CONTRIBUINTE. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL. A multa é fruto de determinação legal e foge da competência da Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso não impugnou a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL. NÃO RECOLHIMENTO. A multa é fruto de determinação legal e foge da competência da Câmara de Julgamento Fiscal. Descabimento da arguição da inversão do ônus da prova. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS E NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Exações parcialmente comprovadas. Razões recursais insuficientes para modificar a decisão. 5. OPERAÇÃO DE SAÍDA NÃO ESCRITURADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MERCADORIA TRIBUTADA. A multa é fruto de determinação legal e foge da competência da Câmara de Julgamento Fiscal. Infração elidida parcialmente. Mantida a Decisão. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Cuidam os autos, nesta oportunidade processual, de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0021-04/17), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração supra identificado, lavrado para exigir débito de ICMS, no valor de R\$235.447,55, e multa por descumprimento de obrigação acessória no importe de R\$62.833,12, sendo atribuídas ao sujeito passivo cinco irregularidades, a saber:

*INFRAÇÃO 1 – Recolhimento a Menor – Venda Interestadual a Não Contribuinte do ICMS. Utilizando Alíquota Interestadual - Valor Histórico de R\$ 44.965,71;*

*INFRAÇÃO 2 – Deixar de Recolher ICMS Antecipação Parcial – Mercadorias Adquiridas para Comercialização - Valor Histórico de R\$ 122.801,19;*

*INFRAÇÃO 3 – Entrada de Mercadoria Sujeita a Tributação Sem o Devido Registro na Escrita Fiscal - Valor Histórico de R\$ 2.841,91;*

*INFRAÇÃO 4 – Entrada de Mercadoria Não Sujeita a Tributação Sem o Devido Registro na Escrita Fiscal - Valor Histórico de R\$59.991,21;*

*INFRAÇÃO 5 – Deixar de Recolher ICMS Referente a Operações Não Escrituradas Nos Livros Fiscais Próprios. NF-es de Saída Não Escrituradas - Valor Histórico de R\$4.847,53.*

Cientificado do lançamento, o autuado, por intermédio do seu patrono, ingressou com a cabível impugnação (fls. 87 a 101), tendo os autuantes, às fls. 152 a 155, prestado a informação fiscal de praxe.

Em seguida, a 4ª JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão da seguinte

## literalidade:

*“Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*Em relação aos questionamentos em relativos às multas aplicadas, devo esclarecer que a redução da multa das infrações decorrentes de obrigações acessórias estaria facultado a esta Junta de Julgamento Fiscal proceder a reavaliação, contudo não verifico nos autos os requisitos previstos na legislação que justificariam tal expediente. Já quanto as multa decorrentes de obrigação principal, como aquelas exigidas nas infrações 1, 2 e 4, não são tema de competência desta Junta de Julgamento Fiscal, e por este motivo não será apreciada.*

*Desta forma, considerando que quanto à infração 1 a defesa apenas contesta a multa aplicada de 60%, a qual considerou confiscatória, voto pela sua procedência integralmente.*

*Adentrando à análise da infração 2, devo externar que discordo da argumentação defensiva quanto a inversão do ônus da prova, neste caso específico, pois as particularidades referentes a atividade da Impugnante é de total domínio desta, sendo assim, ninguém seria mais apropriado para justificar os motivos pelos quais adquire seus produtos do que ela própria, portanto, se se negou a informar tais motivos, e se tratam de produtos inerentes a sua atividade comercial, nada mais coerente do que o entendimento levado a efeito pelos Autuantes, considerá-las como mercadorias para revenda e exigir-lhe a devida antecipação parcial. Neste caso, voto pela procedência integral da infração 2.*

*De referência à infração 3, tendo afirmado a defesa que algumas das notas fiscais indicadas foram devidamente escrituradas, conforme exemplifica indicando as Notas Fiscais nºs 4.166.878 e 2.714.243, escrituradas respectivamente em 13/03/2014 e 01/01/2015, e considerando que os Autuantes aquiesceram, voto pela procedência parcial da infração 3, e pela consequente revisão do ANEXO 03 da infração 3, com a retirada das Notas Fiscais e respectivos débitos referentes fevereiro/2014 - R\$71,99 e dezembro/2014 em R\$388,88, devendo o respectivo débito passar a vigorar com o valor de R\$2.381,04.*

*Relativamente à infração 4, a despeito da defesa comprovar que a Nota Fiscal nº 9.435, foi devidamente escriturada em 02/06/2016, comungo do opinativo dos Autuantes quanto a desconsiderar tal escrituração, posto que o documento em questão foi emitido em 13/10/2014 e somente foi registrado quase dois anos depois, em junho de 2016, após o início da ação fiscal. Portanto, tendo em vista que nem mesmo uma denúncia espontânea poderia ser considerada após o início da ação fiscal, voto pela procedência integral da infração 4.*

*No que tange à infração 5, tendo verificado que a Nota Fiscal nº 996 foi lançada no mês de janeiro/2015 e a de nº 41.747 teve seu débito lançado diretamente no livro de apuração do ICMS a título de "Outros Débitos" e que após análise dos livros fiscais e das informações trazidas ao processo às fls. 94 e 95, a fiscalização concorda com a exclusão destas duas notas fiscais do referido demonstrativo, voto pela procedência parcial desta infração devendo o respectivo débito sofrer redução do valor histórico autuado com a exclusão dos débitos referentes janeiro/2014 no valor de R\$1.553,77 e dezembro/2014 no valor de R\$355,28. Passando a vigorar com o valor de R\$2.938,48. Devendo os demais meses permanecem sem alteração.*

*Destarte, voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração, aquiescendo com a redução do débito total de R\$235.447,55 para R\$233.077,63.”*

INFRAÇÕES	MULTA	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	RESULTADO
01 – 03.02.07	60%	44.965,71	44.965,71	PROCEDENTE
02 – 07.15.01	60%	122.801,19	122.801,19	PROCEDENTE
03 – 16.01.01	-----	2.841,91	2.381,04	PROCEDENTE EM PARTE
04 – 16.01.02	-----	59.991,21	59.991,21	PROCEDENTE
05 – 02.01.02	100%	4.847,53	2.938,48	PROCEDENTE EM PARTE
		<b>235.447,55</b>	<b>233.077,63</b>	

Inconformado com a decisão proferida, o contribuinte ingressou, às fls. 186/199, com Recurso Voluntário.

Arguiu, inicialmente, a tempestividade recursal, e, em seguida, reportou-se a aspectos fáticos da autuação, sustentando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, aduzindo ser necessária a reforma integral da Decisão da JJF, para que fosse declarada a improcedência, principalmente das infrações capituladas sob os nºs 1, 2 e 4 da autuação.

Em sequência, passou a abordar os aspectos jurídicos de sua defesa, asseverando, no tocante à infração 2, que, de acordo com o artigo 12-A da Lei nº 7014/96, ocorreu a antecipação parcial do imposto nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização pelo próprio

adquirente, independente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, da referida Lei, deduzindo, nesse contexto, o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Afirmou que a JJF manteve o equivocado entendimento do autuante, no sentido de que a Recorrente deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS parcial antecipado, presumindo que todos os produtos questionados tinham como destinação a revenda de bens e eram inerentes à atividade comercial, devendo, portanto, suportar a carga probatória de comprovar a ausência de finalidade de revenda.

Ratificou o seu ponto de vista de que o agente fiscal subverteu o ônus da prova, porquanto, caso entendesse que parte ou todos os produtos que tiveram entrada eram destinados à revenda, deveria comprovar tal fato, sob pena de impor à Recorrente o impossível ônus da prova negativa, enquanto ao Fisco dita prova seria possível, e até obrigatória a comprovação de quais produtos que ingressaram foram destinados exclusivamente à comercialização (revenda).

Trouxe aos autos diversos pronunciamentos de juristas, como Segundo Francesco Tesouro, Paulo Celso Bonilha e Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcante Machado, para sustentar a sua tese da falta de plausibilidade do ônus da prova ser do contribuinte.

Defendeu a posição de que a JJF, ao firmar o lançamento fiscal, não se desincumbiu do ônus que lhe caberia na linha de comprovar que os produtos indicados no Anexo 02 eram, de fato, integralmente destinados à revenda, razão pela qual não subsistiria a cobrança do ICMS antecipado.

Em seguida, a Recorrente passou a discorrer sobre as multas aplicadas, tanto sob o aspecto da confiscatoriedade, em relação às infrações 1, 2 e 5, quanto suscitando, outrossim, a ilegalidade em face das multas aplicadas no contexto das infrações 3, 4, sendo que estas últimas se referem ao descumprimento de obrigação acessória e foram calculadas com base em percentual do valor da operação, o que não se apresenta como de possível admissão, trazendo aos autos farta orientação doutrinária e jurisprudencial em tal sentido.

Em conclusão, requereu a procedência do Recurso Voluntário, para que fosse reformada parcialmente a decisão proferida em primeiro grau, a fim de que houvesse o integral cancelamento do Auto de Infração, com o consequente arquivamento do Processo Administrativo epigrafado.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração.

O sujeito passivo, na sua peça recursal, insurgiu-se, quanto ao mérito, em relação às infrações 2, 3 e 4 e, no que atine às imputações 1, 2 e 5, apenas contra as multas aplicadas por considerá-las confiscatórias.

Inicialmente, a tese defensiva da infração 2, a qual exige o imposto pela falta de recolhimento da Antecipação Parcial sobre mercadorias adquiridas para comercialização, é na linha de que a JJF, ao manter o equivocado entendimento do autuante, presumindo que todos os produtos relacionados seriam inerentes à atividade comercial da Recorrente, violou o princípio de inversão do ônus da prova, pois caberia ao agente fiscal a comprovação, sob pena de, assim não o fazendo, impor à Recorrente o impossível ônus da prova negativa.

Sucede que nenhuma razão assiste ao sujeito passivo, não podendo prosperar sua tese, porquanto a legislação do Processo Administrativo Fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação do lançamento, mediante a produção de elementos probantes demonstradores da verdade material, do que, no particular, não se desincumbiu o autuado e, de acordo com o artigo 143 do RPAF/BA, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo

de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Convém ressaltar, como bem observou a Decisão hostilizada, que, neste caso específico, as particularidades referentes à atividade da Recorrente são de seu total domínio e ninguém seria mais apropriado para esclarecer os motivos pelos quais adquiriu os referidos produtos do que a própria autuada, no entanto em momento algum da ação fiscal apresentou os motivos para elidir a acusação.

Vale destacar, ainda, que é de fácil verificação nos autos que os documentos e demonstrativos que instruíram a infração (vide Anexo 02, fls. 24/32), reproduzem claramente todos os documentos que foram objeto da imputação, indicando, com detalhes, as notas fiscais de aquisição e algumas provas da comercialização dos referidos produtos, portanto, passíveis da Antecipação Parcial do ICMS, dessa maneira, cabendo à Recorrente demonstrar que os documentos apontados não foram alvo de revenda, o que não ocorreu.

Nesse contexto, mantenho a decisão de piso, pela Procedência da infração 2.

Em seguida, a Recorrente arguiu a exorbitância e o aspecto confiscatório das multas aplicadas nas infrações 1, 2 e 5, invocando o art. 3º do CTN.

Melhor sorte não assiste à Recorrente já que meu entendimento é no mesmo sentido da JJF.

A tese de que a multa aplicada tem caráter confiscatório não pode prosperar. Embora o art. 150, IV, da CF, vede aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco, a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não se vincula ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no artigo 42 e incisos da Lei nº 7.014/96.

Por derradeiro, fica inviabilizada a análise da alegação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, em razão deste Órgão colegiado ser incompetente para declará-las, de acordo com o estatuído no art. 167, I, do RPAF.

Prosseguindo o seu recurso, a Recorrente alegou, no que tange às infrações 3 e 4, relativas ao descumprimento de obrigação tributária acessória de falta de registros na escrita fiscal de mercadorias entradas no estabelecimento, sujeitas a tributação e não sujeitas a tributação, respectivamente, entendo, também, que as alegações recursais não são suficientes para modificar a Decisão recorrida.

A alegação recursal de que o descumprimento da obrigação acessória [falta de escrituração das notas fiscais] *“não acarretou dano ao erário”*, conforme preconiza a doutrina e jurisprudência, importante ressaltar que, ao contrário do que foi afirmado, a ausência de registro das notas fiscais relativa a aquisições de mercadorias ou bens, pode implicar em falta de contabilização dos pagamentos das duplicatas correspondentes, suprimindo a contabilização de pagamentos e ingresso de receitas correlatas. Logo, efetivamente, tal atitude provoca danos ao Erário, ao contrário do que foi afirmado pela autuada.

Outrossim, não se pode acolher o argumento da impossibilidade da aplicação de multa com base de cálculo no valor da operação para descumprimento de obrigação acessória, porque a legislação fiscal do Estado é bastante clara e a sanção se encontra prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96, a qual objetiva coibir a omissão de registro de aquisição de mercadorias, bens ou prestação de serviços, não havendo determinação expressa de excepcionalidade.

Assim sendo, não acolho o argumento apresentado, por falta de amparo legal, mantendo-se a Decisão pela Procedência Parcial da infração 3 e Procedência da imputação 4.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, mantendo integralmente a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269190.0106/16-9, lavrado contra a empresa **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$170.705,38**, acrescido das multas de 60% sobre R\$167.766,90 e 100% sobre R\$2.938,48, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$62.372,25**, prevista no art. 42, incisos IX e XI, reduzida em obediência à Lei nº 13.461/2015, c/c a alínea “c”, II, do art. 106 da Lei nº 5.172/66, com os acréscimos moratórios, previstos pela Lei nº 8.937/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS