

**PROCESSO** - A. I. Nº 206926.0003/17-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.  
**RECORRIDOS** - CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0007-02/18  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/03/2020

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0357-11/19

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de 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 antecipação parcial do ICMS devido não foi recolhida no momento próprio, bem como não restou provado pelo sujeito passivo que o imposto foi recolhido normalmente quando da operação de saída subsequente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos contra Decisão proferida pela 2ª JJF, em 30/01/2018, que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$592.674,71, em decorrência do cometimento de uma infração.

***Infração 01.** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. (RV e RO).*

***Data da Ocorrência:** Entre 31/08/2016 e 31/12/2016. **Valor:** R\$ 592.674,71.*

O Autuado apresentou defesa administrativa face ao Auto de Infração em epígrafe (fls. 16/33), pugnando pela improcedência total do Auto de Infração.

O Autuante apresentou informação fiscal face à defesa do contribuinte (fls. 125), defendendo a manutenção da autuação.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal converteu os autos em Diligência para Inspeção de Origem (fls. 128), para que fosse adotada a seguinte providência: encaminhar o processo para o Autuante para que preste a Informação Fiscal de forma correta, nos termos do artigo 127 do RPAF/99, tendo em vista que tudo indica que o mesmo se equivocou ao mencionar operações com sucata, para não acolher os argumentos defensivos, quando não há qualquer menção quanto a tais fatos na Autuação e nos documentos trazidos pela defesa.

O Autuante apresentou nova Informação Fiscal (fls. 134), também no sentido de pugnar pela manutenção da autuação. O Autuado, tendo sido notificado da informação fiscal, apresentou Manifestação (fls. 140/142), reiterando seus argumentos pela improcedência do Auto de Infração.

A instrução foi concluída e os autos remetidos para apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem,

julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe nos seguintes termos:

*“O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte do sujeito passivo.*

*Inicialmente verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos aqueles exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 18 e 39 do RPAF/99.*

*Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitaram a instalação do contencioso.*

*Ainda assim existem nulidades a serem analisadas, sobretudo aquela na qual a defesa entende ter sido violado o artigo 18, incisos II e IV, ‘a’, do RPAF/99, e diante da “falta de conexão de parte substancial das infrações imputadas com os documentos acostados ao Auto de Infração e menos ainda com a legislação tida como violada”.*

*Em primeiro lugar, verifico que o lançamento, como dito linhas acima se compõe de apenas uma infração, qual seja a de falta de recolhimento de antecipação parcial, e embora o autuante tenha abordado na descrição dos fatos outras ocorrências, bem como na informação fiscal inicialmente prestada, mencionado operações com “sucatas”, em verdade as operações objeto da autuação são decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, em operações interestaduais.*

*Apesar de tais arguições defensivas, a defesa compreendeu em toda a plenitude da imputação fiscal, inclusive apresentou documentos fiscais que ao seu entender rebateriam a autuação e comprovariam a sua improcedência, bem como elaborou demonstrativos, o que põe por terra a sua tese quanto à nulidade.*

*No mérito, a autuação diz respeito especificamente à antecipação parcial do ICMS, em relação à qual, e sem maiores considerações, ainda que diante do impedimento regulamentar de apreciação de questões relativas a inconstitucionalidade, menciono que o STF na pessoa do Relator Ministro Sepúlveda Pertence, ao apreciar Ação Direta de Inconstitucionalidade interposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra tal mecanismo tributário no estado da Bahia, entendeu que “A determinação constante no inciso III, parágrafo 1º do artigo 12-A não significa o afastamento da substituição tributária na espécie, como quer fazer crer a proponente”.*

*Explica a decisão, que “havendo a empresa antecipado integralmente a satisfação da obrigação tributária, por óbvio não se pode exigir também a antecipação da diferença entre a alíquota interna e externa, já que estaria incluída naquela operação, daí a denominação de antecipação parcial dado ao instituto e a observação de que esse não encerra a fase de tributação, pois o restante do imposto ainda será cobrado oportunamente”.*

*Da mesma forma, e embasado em parecer da Procuradoria Geral da República (PGR), verificou o exercício da competência estadual quanto à antecipação parcial do ICMS, pois conforme a Constituição Federal (artigo 155, inciso II) a competência para disciplinar e cobrar este imposto é do estado-membro, no caso, o Estado da Bahia.*

*Assim, analisou que a antecipação parcial do ICMS, no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização é uma situação expressamente autorizada na Constituição Federal pelo artigo 150, parágrafo 7º. E afirma textualmente: “Logo, o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma, observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.*

*Na decisão, ressaltou que tal ação proposta não merecia procedência quanto à alegação de que o ato normativo questionado estaria violando o artigo 150, inciso V, que rege o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, por estar discriminando mercadorias em razão de sua procedência ou limitar sua livre circulação, bem como não ocorreu qualquer violação ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, “posto que não há nenhuma restrição as operações mercantis”.*

*“O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido”, o qual ressaltou que esse ponto não está no âmbito de competência da Constituição Federal, portanto, os estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.*

*Ainda da mencionada decisão, surge entendimento de que não houve lesão aos artigos 22, inciso VIII e 155, parágrafo 2º, inciso VI, pois não ocorreu invasão da competência legislativa da União de legislar sobre comércio, como também não houve desrespeito à atribuição do Senado Federal, competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.*

*Também afirmou não ter fundamento a alegação quanto à ofensa aos artigos 170, inciso IX e 179, ambos da Constituição Federal, uma vez que o estado da Bahia observou o tratamento favorecido as empresas de pequeno porte e as microempresas, assegurando as obrigações tributárias destas disposta na Lei 7.357/98. “Logo, não*

*determinou a antecipação parcial do ICMS por estas, preservando o tratamento diferenciado e mais favorável às empresas optantes do regime SIMBAHIA, que determina a impossibilidade de creditamento do ICMS, pois este será pago sempre em valores fixos sobre o faturamento mensal independentemente do crédito fiscal”, decidiu.*

*Diante do fato de que tal decisão é de março de 2007, não tendo logrado sucesso os autores da ADI 3426, até pelo fato da decisão concernente aos Embargos de Declaração apresentados, da mesma forma manteve tal entendimento, de acordo com o relator dos mesmos, ministro Carlos Alberto Menezes Direito, em 29 de novembro de 2007, o que fulmina qualquer discussão a respeito do tema, diante da reconhecida legalidade da norma estadual relativa à antecipação parcial.*

*A tal respeito, a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei 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 inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

*Por outro lado, o artigo 17 § 1º da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto integra o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.*

*Muito embora o Autuante não tenha sido colaborativo no sentido de enfrentar os argumentos defensivos, inclusive o de que o imposto foi recolhido quando das saídas regulares das mercadorias, diante dos demonstrativos apresentados, apenas se atendo ao argumento de que a empresa não recolhe imposto, e de que não fez a antecipação, confundido o fato de que a legislação obriga as empresas a realizarem a antecipação parcial, todavia os valores recolhidos são devidamente levados a crédito na conta gráfica mensal dos mesmos, o que pode implicar em apuração de saldo credor, o que leva à singela conclusão de que a existência de saldo credor não representa, em tese, omissão de recolhimento da antecipação parcial, até pelo fato de em momento do Auto de Infração, ou mesmo na descrição dos fatos, se reportar à realização de exportações por parte da autuada, oportunidade na qual são mantidos os créditos fiscais apropriados quando das aquisições daqueles produtos exportados.*

*Da mesma maneira, não se posicionou em relação ao demonstrativo e notas fiscais trazidas em sede defensiva para comprovação de que, embora não recolhendo a antecipação parcial, os produtos foram submetidos à tributação.*

*E em função da apresentação apensados à defesa dos Anexos 03 e 04 pertinente registrar que os mesmos foram devidamente analisados por este relator, diante do silêncio do autuante, ainda que instado a se manifestar num segundo momento, frente à singela e sucinta informação inicialmente prestada, resultando na constatação após a devida análise, na conclusão de que embora reconhecesse não ter submetido suas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, a empresa autuada tributou normalmente as saídas das mercadorias respectivas.*

*E aqui menciono, a título de exemplo, que da leitura dos demonstrativos de fls. 08 e 61 verifico que a nota fiscal número 09, cuja entrada se deu no estabelecimento autuado no mês de setembro de 2016, relativa a 3.000 kg. de Alucast e 8.000 kg. de Aluloc, tiveram as saídas devidamente tributadas quando da emissão da nota fiscal 0136 da autuada, ocorrida no mês de dezembro, conforme se denota no documento de fl. 71.*

*Diante da afirmativa do contribuinte na peça de defesa, o que vem a se constituir em confissão quanto ao não recolhimento da antecipação parcial, caberia ao mesmo, como aliás feito, comprovar que as saídas foram oferecidas à tributação, o que, repito, fez, quer na apresentação de notas fiscais, quer na elaboração de demonstrativo.*

*Tais elementos defensivos, inclusive não foram contestados pelo autuante nas duas oportunidades nas quais foi instado a se manifestar no feito, levam à caracterização da infração capitulada na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”, ou seja, comprovado ter sido o imposto lançado a débito por ocasião das saídas de mercadorias, resta somente procedente a cobrança da multa, pelo não recolhimento tempestivo da antecipação parcial.*

*No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao*

dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando a posição jurisprudencial, posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

**"Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.**

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).
2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.
3. Agravo regimental a que se nega provimento".

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie no qual afirma que "este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284- 6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%". E concluiu: "Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental". (grifo não original).

No que se refere às arguições de inconstitucionalidade, este Órgão está impedido de apreciá-las, na forma do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Desta maneira, estribado nos argumentos acima esposados, julgo o Auto de Infração procedente em parte, devendo ser exigida a multa de 60% sobre o valor do imposto lançado, no montante de R\$355.604,83, não

*sendo cabível o lançamento de parcela de imposto, a qual deve ser excluída.”.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 166/182)**, com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Destacou o artigo 74, do Decreto Estadual/BA nº 7.629/1999, que em seus incisos II e V, descrevem quais informações devem embasar qualquer Auto de Infração, sendo necessária a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações acessórias, de forma clara, precisa e sucinta. Neste sentido mencionou o princípio da legalidade, que rege o direito tributário, tendo como corolário, o princípio da tipicidade, segundo o qual o fato gerador concreto, deve se adequar perfeitamente à hipótese de incidência abstrata;
- b) Observou que Fiscalização inicia o capítulo “Descrição dos Fatos” aduzindo que o Recorrente:
  - (i) “não recolheu a antecipação parcial referente a mercadorias compradas, fora do Estado, para comercialização”, (ii) “não antecipou ICMS sobre saídas de sucatas”, (iii) fez “exportação sem consentimento da Secretaria da Fazenda”. No entanto, a legislação tida como infringida no referido Auto de Infração, encontra-se disposta no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, que, refere-se somente às hipóteses de antecipação parcial do ICMS;
- c) Afirmou que o Auto de infração padece de nulidade, uma vez que, incorre em descumprimento dos requisitos de validade estabelecidos no artigo 74, do Decreto Estadual/BA nº 7.629/1999, tendo em vista ser impossível afirmar com clareza qual ou quais condutas atribuídas ao Recorrente ensejaram a autuação. Observou que não há nenhuma conexão entre os documentos acostados ao Auto de Infração e menos ainda com a legislação violada. Deste modo, concluiu pela nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, incisos II e IV, “a”, do Decreto Estadual/BA nº 7.629/1999.
- d) Ressaltou que segundo entendimento da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, inobstante tenha o Recorrente comprovado o regular recolhimento parcial do ICMS quando da operação de saída subsequente das mercadorias, a multa imputada continuaria sendo devida em decorrência de o imposto não ter sido recolhido “no momento próprio”;
- e) Aduz o Recorrente que, ainda que o ICMS cobrado por meio da autuação combatida tenha sido cancelado, cabe questionar, a própria constitucionalidade do instituto da antecipação, que, caso seja reconhecida, ensejará cancelamento integral do Auto de Infração;
- f) Observou que, nos termos do artigo 150, § 7º da Constituição Federal, muitas mercadorias foram incluídas no regime de substituição tributária, exigindo-se, via de regra, do fabricante, do importador ou do arrematante, o recolhimento do ICMS que, presumida e sucessivamente, incidiria nas operações subsequentes. Essa é a “antecipação com substituição tributária”, regime que não se discute por ora;
- g) Pontuou que, posteriormente os Estados passaram a exigir dos contribuintes que adquirissem mercadorias em outros Estados sem retenção antecipada do ICMS por substituição tributária, por falta de acordo interestadual, o recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes no momento do ingresso da mercadoria no território de sua competência. Essa é a chamada “antecipação sem substituição tributária”, cuja inconstitucionalidade é flagrante. Afirmou que a referida hipótese possui o único intuito de antecipar o pagamento de valores presumidos antes de realmente ocorrido o respectivo fato gerador, sem que houvesse alguma facilidade prática que justificasse o excepcional recolhimento antecipado, possuindo assim, nítida distinção de motivação, se comparada ao quanto disposto no artigo 150, § 7º da Constituição Federal;
- h) Observou ainda, a existência de clara distinção subjetiva ao se analisar os institutos da “antecipação com substituição tributária” e da “antecipação sem substituição tributária”. Ao utilizar o termo “responsável”, o constituinte claramente se refere à pessoa chamada a pagar o tributo, sem ter realizado o respectivo fato gerador – o substituto tributário, de alguma forma vinculado a este evento, na forma do art. 128 do CTN. O artigo 150, § 7º da Constituição Federal, não contém autorização para que os entes tributantes, exijam antecipadamente de uma pessoa,

o tributo a nascer de fato gerador que se espera que ela mesma realize no futuro;

- i) Destacou que a inconstitucionalidade apontada pode ser facilmente identificada, quando da análise do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, uma vez que é exigido do contribuinte, o recolhimento antecipado do tributo que seria devido somente no momento da saída subsequente a ocorrer no Estado da Bahia;
- j) Aduziu ainda, que a multa imputada de 60% sobre o valor do tributo supostamente inadimplido, não é razoável, tendo em vista que a fixação de multa equivalente a R\$ 355.604,83 (trezentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e quatro reais e oitenta e três centavos), quando o valor do imposto cobrado é de R\$ 592.674,71 (quinhentos e noventa e dois mil, seiscentos e setenta e quatro reais e setenta e um centavo), configura, na prática, uma dupla tributação ou, até mesmo, na multiplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS, extrapolando o intuito de punir o contribuinte através de ferramenta indireta de arrecadação;
- k) Afirmou ser flagrante a presença de natureza confiscatória da multa em questão, prática vedada pela Constituição Federal, em seu artigo 150, IV. Pontuou que a discussão a respeito da submissão ou não, das multas em matéria tributária, ao princípio do não confisco, resta superada, sendo pacífico o entendimento segundo qual, o referido princípio aplica-se às multas, nos termos AI 482281, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal;
- l) Pontuou que a multa de caráter confiscatório, ofende também o princípio da razoabilidade, este ligado aos valores da racionalidade, justiça e adequação da medida. Afirmou que a aplicação do princípio da razoabilidade pressupõe não somente a legitimação dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para a consecução dos objetivos pretendidos;
- m) Finalmente, pugnou pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, e, em caso de superada a nulidade arguida, que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente o Auto de Infração.

Após a interposição do Recurso, os autos foram remetidos para esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, em sessão de julgamento, após verificar no sistema interno da SEFAZ que o relatório consolidado da DMA do ano de 2016 indica um valor adicionado negativo de R\$6.537.319,77, com entradas tributadas no valor total de R\$14.086.737,56, oriundas de outros Estados, e com saídas tributadas de R\$7.659.677,29 sem nenhum recolhimento do imposto e com saldo credor de R\$112.091,63, em dezembro de 2016, invertendo, assim, a lógica do comércio – comprou o dobro do que vendeu – esta Câmara entendeu ser necessária a conversão do processo em diligência (fls. 187/189) para que a INFAZ de origem solicite ao Autuante tome as seguintes providências:

1. Apresentar todos os papéis de trabalho dos roteiros da auditoria realizada pelo Autuante, mesmo não tendo apresentado resultados, inclusive de auditoria de estoque, se houver;
2. Na hipótese de não terem sido executados os roteiros previstos em auditoria vertical, intimar todos os livros e documentos fiscais do contribuinte, ainda que não seja mais possível fazer o lançamento tributário neste processo, pois, tais informações serão fundamentais para a apuração da verdade material;
2. Informar, mediante consultas nos livros de Entrada, Saída e Apuração do ICMS se existe razão para o fato da DMA apresentar valores de R\$14.086,73, mas apenas uma pequena fração (R\$3.485.691,83) constar da base de cálculo do presente lançamento.
3. Verificar o valor que é efetivamente devido pelas antecipações parciais que deveriam ter sido feitas (ainda que não lançadas neste auto), considerando todas as entradas efetivas tributadas e comparar com o total de débitos de saída de imposto no mesmo exercício, para efetiva comprovação de que os débitos de saída são superiores aos valores lançados pela antecipação parcial, de forma a convalidar o entendimento da Junta, e de não se ofender o princípio da não cumulatividade do imposto, respeitando assim os argumentos defensivos do Recorrente.

4. Caso durante a execução desta diligência, de necessidade imprescindível à apuração da verdade material, quanto à comprovação do efetivo recolhimento do valor devido pela antecipação parcial, mediante os débitos registrados pelas saídas, resulte em diferenças a lançar no exercício de 2016, por conta de eventuais entradas tributadas não consideradas no presente lançamento em lide, proceder à lavratura em novo Auto de Infração das diferenças apuradas, notificar o contribuinte para defesa dentro do prazo legal, e por fim, encaminhar o novo processo à primeira instância deste Conselho, sem, contudo deixar de anexar cópia junto a esta diligência, cujo processo está transitando na segunda instância, para composição da apreciação de julgamento.

O Autuante, em atendimento à diligência solicitada, apresentou nova Informação Fiscal (fls. 195/196), nos seguintes termos:

1. Com relação à solicitação 1, informou que não foi feito levantamento quantitativo, uma vez que a sociedade empresária foi fiscalizada o exercício de 2016 em janeiro de 2017, e o contribuinte tinha até fevereiro de 2017 para apresentar o estoque final de 2016. E também, parte das entradas, a empresa remeteu para industrialização.
2. Com relação à solicitação 02, informou que o motivo da base de cálculo da antecipação parcial ser R\$5.956,045,26 foi que só entrou no cálculo da antecipação parcial os produtos de CFOP 2102 (Compra para comercialização) e 2118 (compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem);
3. Destacou que as outras mercadorias adquiridas fora do Estado da Bahia pelo Recorrente, em que não foi cobrada a antecipação tributária, se referem a desperdícios e resíduos de alumínio e sucatas. Entendeu que sobre desperdícios e resíduos de alumínio e sucatas, não cabe cobrar a antecipação parcial (e também considerando que as CFOP'S não eram de compras para a comercialização), já que todas as saídas internas teriam diferimento;
4. Pontuou que sobre esses produtos, em que há exigência do imposto nas saídas interestaduais, foi lavrado um Auto de Infração junto com esse presente autos, que a SLCT separou em dois autos, uma vez que a Legislação baiana, assim o exige, nos termos do art. 332: *“O recolhimento do ICMS será feito: V – antes da saída das mercadorias, nas seguintes operações, inclusive quando realizadas por contribuinte optante pelo Simples Nacional, observado o disposto no § 4º deste artigo: n) com sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias”*;
5. Com relação à solicitação 03, informou que a empresa afirma que os produtos sujeitos a antecipação parcial constantes no presente Auto de Infração, saíram e que, portanto, já pagou a antecipação parcial. Entretanto, alega que, conforme demonstrativo anexado à Informação Fiscal, mercadorias totalizando BC R\$ 1.737.176,47, e ICMS parcial R\$173.717,64, não tiveram saída no ano de 2016;
6. Destaca que também houve casos em que a mercadoria entrou num mês, mas só teve saídas nos meses seguintes. Assim, é evidente que deveria ter pago a antecipação parcial sobre tais produtos, que totalizam BC 310.474,79, e ICMS parcial R\$30.972,78;
7. Além disso, indica que as mercadorias que foram objeto de saída, em sua quase totalidade foram tributadas a 12%, pois destinadas a outros Estados da Federação, e que, assim, restaria claro que o tributo devido na antecipação parcial não foi pago na saída;
8. Por fim, elaborou novo demonstrativo, em que indica o ICMS devido por antecipação na quantia de R\$386.100,19.

O Recorrente apresentou Manifestação à Informação Fiscal (fls. 210/212), esclarecendo que, ao contrário do que tenta fazer crer a fiscalização, não houve inadimplemento de obrigação principal por parte do Recorrente. Afirma que o imposto foi recolhido em sua integralidade, não havendo dúvidas quanto a este ponto. Mencionou que o adimplemento de toda obrigação

principal fora reconhecido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, quando da análise da Impugnação.

Posteriormente, os autos foram para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

## VOTO

Mediante o presente Auto de Infração imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de uma infração, sob o fundamento de que deixou de recolher o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para comercialização.

Em primeira instância, a Junta de Julgamento Fiscal verificou que o imposto objeto da presente autuação já havia sido recolhido quando da saída das mercadorias, razão pela qual excluiu da autuação o valor principal, remanescendo apenas o montante correspondente à multa. Tendo em vista o valor da desoneração, foi interposto Recurso de Ofício para análise desta Câmara.

Já em análise recursal, os autos foram convertidos em diligência para que o Autuante esclarecesse determinados aspectos fáticos da autuação, que podem ser sintetizados da seguinte forma: (i) informar a razão para a base de cálculo utilizada no presente Auto de Infração ser inferior aos valores presentes na DMA do sujeito passivo; e (ii) verificar o valor efetivamente devido por antecipação, considerando todas as entradas efetivamente tributadas, comparando com o total das saídas tributadas em que houve efetivo recolhimento do tributo, para que fosse comprovado se os valores devidos por antecipação parcial foram recolhidos na saída.

O Autuante, por sua vez, indicou que a base de cálculo utilizada para a lavratura do presente Auto de Infração, foi composta apenas pelas operações com CFOP 2102 - Compra para comercialização - e 2118 - Compra para comercialização - compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem.

Com relação aos demais valores de entrada indicados na DMA, informou que se referem a operações de compra para industrialização, de industrialização realizada por outra empresa, e de retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, realizadas com resíduos de alumínio e sucatas. Salientou ainda que foi lavrado outro Auto de Infração para exigir o ICMS referente às saídas correspondentes a essas entradas que não compuseram a presente autuação.

Com relação à indicação do valor efetivamente devido por antecipação parcial, o Autuante alterou o valor da autuação para a monta de R\$386.100,19.

Observo que a modificação no valor da autuação em comparação com o indicado no Auto de Infração se deve, essencialmente, ao recálculo efetuado de forma equivocada. Percebo que o Autuante calculou o tributo devido, nos casos em que houve a saída interestadual tributada a 12%, o "ICMS Antecipação", independentemente da comprovação do recolhimento, aplicando a alíquota de 5% sobre as operações, de modo a alcançar o total de 17%.

Ocorre que tal procedimento se mostra equivocado, na medida em que desconsiderou o crédito do imposto pago na operação anterior. É cediço que o ICMS antecipação parcial é calculado com base na alíquota interna, aproveitando-se o valor cobrado na etapa anterior, o que na prática resulta na aplicação da diferença entre a alíquota cobrada na operação anterior e a alíquota interna, que no presente caso se dá em 10%, tendo sido devidamente considerado na lavratura do Auto de Infração.

Assim, no caso das saídas tributadas a 12%, inevitavelmente o imposto supostamente recolhido necessariamente é maior do que a parcela que devia ser antecipada pelo sujeito passivo, não havendo que se exigir qualquer complementação a título de antecipação parcial. Assim, a alteração realizada pelo Autuante não deve ser acatada, devendo ser considerados os valores originalmente indicados na autuação.

No tocante especificamente à razão da desoneração, verifico que o sujeito passivo, apesar de ter juntado as notas fiscais de saída dos produtos objeto da autuação, com destaque do imposto, não



juntou qualquer comprovante de recolhimento de tais valores. Mais ainda, em consulta ao sistema interno da SEFAZ, não foi encontrado qualquer pagamento de ICMS em todo o ano de 2016, o que evidencia que o sujeito passivo, além de não ter recolhido o imposto por antecipação na entrada, também não tributou a saída.

Dispõe, o § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que somente será excluída a exigência do imposto, com manutenção apenas da multa, no caso de restar comprovadamente recolhido o tributo na saída das mercadorias, o que não ocorreu no presente caso. Assim, a desoneração promovida pela Junta não encontra respaldo na legislação ou nos próprios fatos.

Por tudo quanto exposto, voto pelo Provimento do Recurso de Ofício e, consequentemente pelo reestabelecimento do Auto de Infração em sua integralidade.

Com relação ao Recurso Voluntário, o Recorrente concentra sua fundamentação na alegação de nulidade da autuação por ausência de requisito essencial a sua validade, qual seja, a descrição dos fatos não condiz com os documentos acostados e com a legislação indicadas pelo Autuante, bem como pugna pelo cancelamento da multa, seja em razão da sua confiscatoriedade seja em razão da inconstitucionalidade do instituto jurídico da antecipação parcial.

Desde logo, rejeito a alegação de nulidade, tendo em vista que, conforme bem salientado pela Junta. *“o lançamento (...) se compõe de apenas uma infração, qual seja a de falta de recolhimento de antecipação parcial, e embora o autuante tenha abordado na descrição dos fatos outras ocorrências, bem como na informação fiscal inicialmente prestada, mencionado operações com “sucatas”, em verdade as operações objeto da autuação são decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, em operações interestaduais, sendo que (...) a defesa compreendeu em toda a plenitude da imputação fiscal, inclusive apresentou documentos fiscais que ao seu entender rebateriam a autuação e comprovariam a sua improcedência, bem como elaborou demonstrativos, o que põe por terra a sua tese quanto à nulidade.”.*

Com relação às demais alegações, observo que ambas dizem respeito à análise da constitucionalidade do instituto da antecipação parcial e da multa aplicada, fugindo, assim, da alçada dessa Câmara de Julgamento Fiscal conforme disposto no inciso I, do art. 167 do RPAF/BA.

Dessa forma, julgo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Assim, pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206926.0003/17-2 lavrado contra **CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$592.674,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SORES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS