

**PROCESSO** - A. I. N° 089008.0001/21-8  
**RECORRENTE** - CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0086-02/19  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAS EXTREMO SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/09/2022

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0234-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tendo sido comprovado o recolhimento integral do imposto, quando da operação subsequente de venda das mercadorias, ainda que o referido pagamento tenha ocorrido fora do prazo legal, cabe apenas a cobrança da multa pecuniária pela imputabilidade na antecipação. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de perícia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão em epígrafe, por meio do qual foi julgado Procedente o Auto de Infração lavrado em 16/03/2021 (notificado em 29/03/2021, fl. 42), para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 293.816,98, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento, ao longo de todos os períodos de apuração dos exercícios de 2017 e 2018, da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 - 007.015.001** – 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. (...) Enquadramento legal: art. 12-A da Lei n° 7.014/96. Multa Aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei n° 7.014/96.

A 6<sup>a</sup> JJF dirimi a lide com unanimidade, com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente o Auto de Infração:

**VOTO**

*Trata-se de processo administrativo inaugurado para impugnar o lançamento de crédito tributário realizado através do Auto de Infração n.º 089008.0012/1-8, que se refere exigência de multa, haja vista a suposta apuração de que a Impugnante “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”.*

*Ab initio, cumprindo preceito regulamentar, examino as arguições de nulidade ofertada pela defesa.*

*Nesse aspecto, ao revés da arguição defensiva, considero ser a descrição da infração absolutamente suficiente para possibilitar a perfeita compreensão do fato que motivou a autuação. Esta conclusão está calcada nos documentos colacionados pela Autuante como a planilha de sua memória de cálculo (fls. 14 a 38), onde se encontra relacionado todas as aquisições interestaduais com o fito de comércio realizada pela Impugnante, bem como a falta de comprovação da adimplência pela autuada em relação a exigência fiscal objeto da autuação. Tudo perfeitamente em harmonia com a acusação fiscal. De maneira que, não há neste argumento defensivo qualquer fundamento que lhe auxilie em sua pretensão.*

*Considero também, que a indicação do dispositivo infringido está absolutamente em conexão com a conduta infracional observada pelo Autuante, se trata do art. 12-A da Lei 7.014/96 que exige o recolhimento da ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS, portanto auto explicativo e em consonância com a acusação fiscal, e os fatos apurados.*

*Destarte, preliminarmente verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.*

*Nessa esteira, considero também desnecessário o deferimento do pleito quanto a diligência ou perícia, haja vista que todos os elementos necessários a perfeita cognição sobre a matéria se encontram inseridos aos autos.*

Portanto indefiro a diligência ou perícia requeridas.

Quanto ao mérito, não merece guarida a alegação defensiva de que procedeu ao recolhimento do ICMS exigido no bojo da apuração mensal, pois, muito ao revés de sua pretensão de desconstituir a infração imputada, esta alegação é a prova de que a Impugnante, de fato, inadimpliu com o recolhimento do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL. De modo que, não há falar em “(...) INEXISTÊNCIA DE CONSTATAÇÃO INEQUÍVOCA DA INFRAÇÃO APONTADA – AUSÊNCIA DE PROVA – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO”, ou “(...) DA INEXISTÊNCIA DO ILÍCITO” que tenta a defesa emplacar nos seus tópicos 3.3. e 3.4. Afasto estes argumentos.

Nessa esteira, destaco que toda a análise desenvolvida até aqui corrobora para o peremptório afastamento da arguição defensiva de que a acusação fiscal se baseou em presunção, o que dispensa maiores ilações sobre o tema, restando também afastado este argumento defensivo. Mesma sorte tem a arguição de que a exigência fiscal em tela caracteriza *bis in idem*, pois o fato de ter havido recolhimento pela saída não sugere aplicação em duplidade da exigência em tela. Haja vista, que a exigência aplicada se refere a multa e não a imposto, se tratando, portanto, de exigência de natureza jurídica tributária diversa, de modo que afasta a cognição pelo viés do princípio do *non bis in idem*. Afasto esta arguição.

Quanto aos questionamentos sobre a multa aplicada, também afasto as arguições: em primeiro porque descabe a pretensão do afastamento da multa pela alegação de que não houve comprovação da infração, posto que a defesa não mitigou a acusação fiscal. E em segundo, porque se trata de exação prevista em lei, e por este motivo, estando devidamente subsumida dos fatos, falece competência a este tribunal administrativo para apreciar arguições que pretendam relativizá-la.

Voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações defensivas.

Preliminarmente argui a nulidade da decisão, haja vista que o julgamento ora combatido se deu sem a necessária fundamentação por parte da autoridade julgadora. Questiona, também, a negativa de realização da perícia, contestando que não restou fundamentada. Em que pese a autoridade julgadora ter externado que as provas carreadas aos autos são mais do que suficientes para formar o “convencimento dos julgadores”, os motivos que a levaram a esta conclusão, não estão minimamente reportados na decisão combatida, o que implica na absoluta ausência de fundamentação para a malfadada procedência do Auto de Infração.

Isto porque, os fundamentos, assim como o pedido de perícia e diligência formulado pela Recorrente não foram enfrentados adequadamente pela autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância, que se omitiu ao não veicular no *decisum* as razões de decidir, o que impõe a nulidade da decisão neste tocante.

Traz julgados e posicionamentos de juristas para corroborar com sua tese.

Requer nulidade da infração por entender que há claro cerceamento do seu direito de defesa.

Entende que a descrição da infração é notoriamente insuficiente para possibilitar a perfeita compreensão do substrato fático que motivou a autuação, até porque pelos documentos colacionados pela Recorrente resta evidente que houve o efetivo recolhimento do imposto na apuração mensal.

No mérito, relevante questão ensejadora da improcedência do lançamento, qual seja, a inexistência do ilícito tal qual apontado pela Fiscalização.

Menciona a recorrente que não há base legal que permita que a autoridade fazendária promova a descaracterização de um recolhimento e presuma que os valores constantes da planilha por ela elaborada não foram recolhidos.

Contesta afirmando ser evidente que o lançamento ora combatido, presume o não recolhimento de ICMS, com base em uma presunção de que não houve o recolhimento por intermédio da antecipação parcial, sem sequer verificar a apuração mensal, o que é inaceitável.

Reclama que o tributo já fora devidamente recolhido, ainda que tal recolhimento tenha ocorrido na forma de apuração mensal, fato esse que também não foi enfrentado em sede de julgamento.

Nesse sentido, a vedação ao *bis in idem* é certamente uma dessas diretrizes de crucial relevância para os Estados Democráticos de Direito, sobretudo no contexto do desempenho das funções de controle social, como o do *jus puniendi*, pois funciona como um verdadeiro moderador de cidadania dessas atividades, impedindo que sejam exercidas de modo excessivo ou aflitivo à paz

social.

Aduz que o ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e dos demais elementos do lançamento tributário é da autoridade fazendária. No caso em exame, a decisão deveria no mínimo ter evidenciado os critérios quantitativos do lançamento, o que não ocorreu.

Por fim, quanto a multa aplicada, entende que sua natureza é *“eminentemente sancionatória, ou seja, existe para penalizar o contribuinte pelo não-cumprimento da obrigação tributária (assim compreendido não só a obrigação tributária propriamente dita, mas também as obrigações acessórias ou deveres instrumentais) e, com isso desencorajá-lo a não adimplir o tributo ou deixar de prestar informações pontualmente”*.

Ressalta que, no caso em foco, ainda que se admita o não recolhimento por antecipação parcial, como irregularidade tributária, tal fato não teve o condão de prejudicar a arrecadação tributária, haja vista que houve o efetivo recolhimento mediante apuração mensal, em que pese a autoridade julgadora ter mantido o malfadado lançamento do imposto.

Diz que há de se verificar a necessidade de afastamento da aplicação da penalidade pecuniária pela nítida ausência de potencial lesivo à arrecadação, no contexto fático entabulado no lançamento, levando ainda o fato de que a legislação busca tão somente proteger o principal interesse do Fisco, qual seja, a arrecadação.

Suscita a ilegalidade e abusividade da multa, salientando para os efeitos confiscatórios. Traz entendimentos doutrinários e julgados para corroborar com sua tese.

Diante das alegações recursais essa 2ª CJF decidiu por converter o PAF em diligência à INFRAZ de Origem, solicitando que o fiscal autuante verifique a veracidade das informações apresentadas. Isto porque, considerando que para a devida conversão da infração na penalidade prevista na alínea “d”, do inciso II da Lei nº 7.014/96, faz-se necessário a inequívoca prova do lançamento integral à tributação quando das saídas subsequentes.

Fiscal autuante se manifesta nos autos salientando que não obstante a recorrente ter submetido à tributação as receitas lançadas, os recolhimentos correspondentes foram realizados intempestivamente.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99 - Decreto nº 7.629/99).

Rejeito as preliminares. A acusação consubstanciada no Auto de Infração é suficientemente clara, tanto assim que viabilizou oferta de Defesa, precisamente urdida em combate ao que foi o objeto do lançamento, sem prejuízo ao direito de defesa da Recorrente. Também a diligência, em meu sentir, é despicienda, porquanto os elementos dos autos são suficientes e satisfatórios para a resolução da lide (art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99), sendo certo que o pleito de perícia é incabível, por não se tratar de prova que dependa de conhecimento especial de técnico (art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/99).

A ação fiscal sob apreciação, diz respeito à cobrança de ICMS - Antecipação Parcial, visto que o autuante, a partir de verificação de livros e documentos fiscais, constatou a ausência de recolhimento desse imposto, em relação às notas constantes do Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Parcial, anexo às fls. 06 a 43, relativo aos períodos de apuração dos exercícios de 2017 e 2018.

Fundamenta-se o auto de infração em lide, na inteligência dos Artigos 12A da Lei nº 7.014/96, e multa de 60% enquadrada no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, vigente à época da infração, a seguir transcrita:

*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.*

A legislação é clara quanto à necessidade de recolhimento do imposto na forma de Antecipação Parcial, nas aquisições de mercadorias para revenda, originária de outra Unidade da Federação, com base no percentual equivalente à diferença da alíquota interna e a interestadual. Sendo certo que tal recolhimento é passível de apropriação como crédito na apuração mensal do imposto, nos casos especificados na legislação tributária, em especial quando o contribuinte efetua a apuração pela sistemática normal de apuração.

Ocorre que não obstante a ausência do recolhimento antecipado, alega a recorrente, no curso do processo fiscal, que as mercadorias adquiridas, objeto da referida infração, foram submetidas à tributação quando da sua saída, sendo anexado DAE de arrecadação e recibo do SPED FISCAL.

Assim sendo, em estrita observância ao disposto no § 1º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que dispõe: “§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.”, cabe, contudo, a cobrança da multa prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.14/96.

Ademais, o próprio CONSEF reiterou em várias oportunidades o entendimento de que a parcela de Antecipação Parcial do ICMS não pode ser exigida, se provado que há recolhimento integral na operação subsequente.

Nesse passo, é curial ressaltar que tanto a Fiscalização quanto o órgão de primeiro grau de jurisdição parecem laborar em erro: aquele por não levar em consideração os elementos coligidos pelo então Defendente, ao evidenciar que, a despeito de não recolher o ICMS por antecipação, recolheu o ICMS Normal e não poderia ser cobrado duas vezes da mesma exação; e a Junta, por afirmar que:

*“o fato de ter havido recolhimento pela saída não sugere aplicação em duplicitade da exigência em tela. Haja vista, que a exigência aplicada se refere a multa e não a imposto, se tratando, portanto, de exigência de natureza jurídica tributária diversa, de modo que afasta a cognição pelo viés do princípio do non bis in idem. Afasto esta arguição.”*

Ora, basta um lançar d'olhos nos demonstrativos e no texto da imputação do Auto de Infração para ter convicção de que o ora Recorrente está sendo cobrado de imposto omitido (o ICMS-Antecipação não recolhido tempestivamente), e multa (60%):

ID: 485.201 DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - FISCALIZAÇÃO ESTABELECIMENTO CONFECCOES E COMERCIO NACIONAL EIRELI Inscrição Estadual: 122.192.715										Página: 2 Atualizado até 16/03/2021 Nº do Auto de Infração: 0890080001/21-8						
Nºm Ocorr	Infr.	Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo (R\$)	Aliq. %	Débito (R\$)	% Multa		Multas Fixas		Valores em Real (R\$)				Valores sujeitos a redução (R\$)	
							s/ Imp.	s/ BC	Valor em Real	Débito	C. Monetária	A. Moratório	Multa	Total		
24	1	31/12/2018	25/01/2019	144.058,17	18,00	25.930,47	60			25.930,47		2.401,16	15.558,28	43.889,91	15.558,28	
										Total	293.816,98		44.070,59	176.290,17	514.177,74	176.290,17

  

<b>Autuantes:</b> Cadastro Nome 130690068 EDMUNDO SILVA	Cargo Auditor Fiscal	Assinatura	Recebi em _____/_____/_____/ a 3º via deste demonstrativo do débito de cujo teor tome ciência.	O Débito acima está sujeito a correção monetária, acréscimo moratório e/ou redução da multa de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito.
			Assinatura do autuado, representante legal ou preposto	

  

TABELA DE REDUÇÃO DE MULTA			VALOR SUJEITO A REDUÇÃO DE MULTA: R\$ 176.290,19
DATA DE PAGAMENTO	REDUÇÃO MULTA	TOTAL A SER PAGO	
Pagamento integral do débito antes do prazo para impugnação.	90%	355.516,59	
Se o débito for pago antes do encerramento do prazo para impugnação	70%	390.774,63	
Se for pago antes da inscrição em Dívida Ativa.	35%	452.476,19	
Antes do ajuizamento da ação de execução do crédito tributário.	25%	470.105,21	

Os valores ao lado indicados foram calculados com base na redução de multa aplicada sobre o débito calculado até a data de lavratura do presente Auto de Infração; os valores podem estar sujeitos a variações de correção monetária e acréscimos moratórios até a data do efetivo pagamento.

O que no jargão se afirma “ICMS-Antecipação” não é outra incidência, mas sim o aspecto temporal do momento de recolhimento do imposto das mercadorias adquiridas, antecipado em relação às saídas por comercialização (ou outras operações tributáveis) futuras. Se o contribuinte recolhe o ICMS, inobservando o dever de antecipá-lo, não se pode exigir o mesmo tributo (sob pena de *bis in idem*). Deve-se manter a cobrança da multa, como é a premissa firmada pelo órgão de piso, mas tão somente ela (multa), e não o imposto.

Nesse sentido, não obstante ter o contribuinte recolhido intempestivamente o ICMS de uma determinada apuração, não se pode exigir imposto pela aquisição de mercadorias, sob a rubrica do ICMS-Antecipação Parcial, se restar provado que o ICMS tenha sido recolhido integralmente, quando da saída das referidas mercadorias, sob pena de *bis in idem*.

A exigência do tributo (ICMS-antecipação parcial), deve ser confrontada com a prova do recolhimento integral do imposto quando da venda das mercadorias, ainda que fora do prazo legal, restando exigível, contudo, apenas a multa pecuniária.

Neste sentido, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, dispensar a exigência do imposto e mantendo apenas a cobrança de multa prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR LANÇADO	MULTA	
31/01/2017	25/02/2017	6.688,49	60%	4.013,09
28/02/2017	25/03/2017	5.623,12	60%	3.373,87
31/03/2017	25/04/2017	18.628,30	60%	11.176,98
30/04/2017	25/05/2017	13.855,73	60%	8.313,44
31/05/2017	25/06/2017	17.833,67	60%	10.700,20
30/06/2017	25/07/2017	4.013,93	60%	2.408,36
31/07/2017	25/08/2017	180,61	60%	108,37
31/08/2017	25/09/2017	22.467,05	60%	13.480,23
30/09/2017	25/10/2017	12.845,44	60%	7.707,26
31/10/2017	25/11/2017	10.014,50	60%	6.008,70
31/12/2017	25/01/2018	14.925,69	60%	8.955,41
31/01/2018	25/02/2018	4.370,22	60%	2.622,13
28/02/2018	25/03/2018	3.844,92	60%	2.306,95
31/03/2018	25/04/2018	3.814,08	60%	2.288,45
30/04/2018	25/05/2018	12.394,44	60%	7.436,66
31/05/2018	25/06/2018	21.435,85	60%	12.861,51
30/06/2018	25/07/2018	8.478,47	60%	5.087,08
31/07/2018	25/08/2018	8.958,36	60%	5.375,02
31/08/2018	25/09/2018	11.102,85	60%	6.661,71
30/09/2018	25/10/2018	5.848,17	60%	3.508,90
30/11/2018	25/12/2018	26.019,42	60%	15.611,65
31/12/2018	25/01/2019	25.930,47	60%	15.558,28
30/10/2018	25/11/2018	16.392,25	60%	9.835,35
30/11/2017	25/12/2017	18.150,95	60%	10.890,57
<b>TOTAL</b>		<b>293.816,98</b>	<b>176.290,17</b>	

Destaco, por fim, que este acórdão acompanha a mesma *ratio* daquele proferido à unanimidade por esta Câmara em 04/10/2021, tendo por relatora a Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Acórdão CJF nº 0298-12/21-VD.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 089008.0001/21-8, lavrado contra **CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de R\$ 176.290,17, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS