

**A. I. N°** - 206878.0008/08-1  
**AUTUADO** - SCHRAMM COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - ANALCYR EUGÊNIO PARANHOS DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 02.03.09

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0020-04/09**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Comprovado pagamento de parcela da exigência **Infração parcialmente procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) 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. **Infração não elidida. Infração caracterizada. b) PAGAMENTO A MENOS. Fato comprovado. Infração não elidida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS OBJETO DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.** Infrações não contestadas. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS PARA USO E CONSUMO.** Comprovada a aquisição de diversos bens para o ativo permanente e de materiais para consumo próprio pelo estabelecimento. **Infrações não impugnadas. 5. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS.** Desencontro entre o valor do imposto recolhido e o registrado no livro Registro de Apuração do ICMS. **Infração não impugnada. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigações acessórias. Multa de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **Infrações não impugnadas. c) ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO QUANDO REGULARMENTE INTIMADO. MULTA.** Intimado, o autuado não apresentou arquivos

contendo informação acerca de suas operações. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/08, exige ICMS no valor de R\$ 12.997,15, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$ 4.086,50, em decorrência das seguintes infrações:

01. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 88 e 89. Exercícios 03/04. Valor R\$ 1.818,99, multa de 60%.
02. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 88 e 89. Set – nov/03. Valor R\$ 635,77 multa de 60%.
03. 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. Abr-dez/04. Valor R\$ 9.030,03, multa de 60%.
04. Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Maio – dez/04. Valor R\$ 1.116,12, multa de 60%.
05. Utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS das mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Jan – nov/03, maio/04. Valor R\$ 90,12, multa de 60%.
06. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. Ago/04. Valor R\$ 61,16 multa de 60%.
07. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Ago – nov/03, jul/04. Valor R\$ 94,27 multa 60%.
08. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. Nov/03. Valor R\$ 96,80 multa 60%.
09. Recolheu a menor o ICMS em decorrência do desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Apuração de ICMS. Jun 03, Jan 04. Valor R\$ 53,89 multa de 60%.
10. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício 03. Multa de 10%. R\$ 3.595,55.
11. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem registro na escrita fiscal. Maio – set/03, out/04. Multa de 1%. R\$ 22,20.
12. Deixou de fornecer arquivo magnético exigido mediante intimação, com informações das operações realizadas. Fev/03. Multa de 1%. R\$ 468,75.

O autuado em sua impugnação (fls. 419 a 421), através de seus advogados legalmente constituídos, mandatos procuratórios à fl. 422, contestou apenas as infrações 01, 03 e 04, reconhecendo como devidas as demais parcelas, cujo pagamento será providenciado, nes termos a seguir expostos:

Quanto à infração 01, alega que as parcelas relativas aos meses de fevereiro, maio, outubro/dezembro de 2004, respectivamente nos valores de R\$ 9,35, R\$ 29,30, R\$ 3,29, R\$ 665,02 e R\$ 614,66, totalizando R\$ 1.321,62 são indevidas, uma vez que foram espontaneamente pagos, desde setembro de 2006.

Afirma, no que se refere às infrações 03 e 04, apesar de devidas as importâncias nominais, o mesmo não se pode dizer com relação à “multa por infração”. Argumenta que a multa de 60%

sobre a antecipação parcial somente pode ser aplicada a partir da Lei nº 10.847/07 e o auto de infração versa sobre tal ocorrência.

Diz ainda que não se pode confundir os dois institutos, da antecipação parcial e o da substituição tributária, uma vez que têm conceito, forma e objetivos diversos. A multa correspondente a substituição tributária que é 60%, conforme art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não podendo estender a citada sansão a outros fatos. Somente com a edição da Lei nº 10.847/07, quando o legislador vinculou expressamente o fato específico, pode ser imposta a multa. Antes disso, não se pode cobrar qualquer multa sobre as parcelas não recolhidas da antecipação parcial. Aduz que é nesse sentido a decisão em 2ª Instância Administrativa dada no Auto de Infração nº 206877.0006/07-8.

Conclui pela exclusão das parcelas da infração 01 e das multas das infrações 03 e 04.

O autuante apresenta a devida Informação Fiscal, fls. 427/430, repetindo os termos da autuação e das razões apresentadas, observando que as infrações 02, 05, 06, 07, 08, 09 e 10 não foram contestadas.

Com relação a infração 01, diz que as parcelas contestadas pelo autuado foram efetivamente objeto da Denúncia Espontânea formalizada no processo 6000008708/06-4 e recolhidas em 29.06.06. Tais parcelas devem ser excluídas do crédito exigido nesse item, reduzindo o valor de R\$ 1.818,99 para R\$ 497,37.

Nas infrações 03 e 04, observa que o mérito não foi objeto do questionamento defensivo, mas apenas a incidência da multa de 60% entendendo o autuado ser esta cabível apenas para débitos decorrentes de substituição tributária. Aduz que a alegação não tem qualquer cabimento. Invoca e transcreve o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, para concluir que o termo “antecipação” previsto na alínea “d” vale tanto para “antecipação total” quanto “antecipação parcial”. A Lei nº 10.847, de 27.11.07, apenas aperfeiçoou a redação da alínea “d” tornando explícito o termo antecipação parcial.

Finaliza, concordando com as exclusões solicitadas para a infração 01, discordando das razões relacionadas às infrações 03 e 04, o que reduz o auto de infração de R\$ 17.083,65 para R\$ 15.762,03.

Intimado o autuado para conhecer os termos da Informação Fiscal, o mesmo volta a pronunciar-se às fls. 437/439, através de seu procurador, reiterando seu entendimento que a multa por infração de 60% sob a antecipação parcial somente pode ser aplicada a partir de 28.11.2007, com o advento da Lei nº 10.847/07; diz que a multa prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96, corresponde à substituição tributária e que não poderia ser estendida para antecipação parcial, tendo em vista a inaplicabilidade da norma interpretativa em matéria de pena.

Afirma ainda, não se pode impor multa antes da Lei nº 10.847/07 por falta de previsão legal. Nesse sentido, diz, é a decisão da 2ª Câmara de Julgamento no Acórdão CJF 0206-12/08, cuja ementa transcreve.

Foram anexados os comprovantes de pagamento das infrações reconhecidas extraídas do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), fl. 443.

## **VOTO**

Cuida o presente auto de infração de questionar a exigibilidade de ICMS decorrente de 12 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações a seguir, exceto para as infrações 02, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 e 12, que não foram contestadas pela empresa, apresentado o comprovante de seus respectivos pagamentos (fl. 443), não existindo lide e fora da apreciação do relator.

Na infração 01 é imputada ao autuado a falta de recolhimento de imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA.

Examinando o demonstrativo relativo a esta infração, fl. 18, verifico que foram relacionadas diversas mercadorias procedentes de fora do Estado, enquadradas no regime de substituição

tributária, tais como, tintas, pisos, produtos cerâmicos, blocos, constantes do Anexo 88, além do art. 353, inciso II, do RICMS/BA.

O autuado alega tão somente que algumas das parcelas que estão sendo exigidas foram quitadas anteriormente, não devendo figurar no presente auto de infração; anexando como prova de sua alegação o respectivo documento de arrecadação – DAE (fl. 423), além da discriminação dos débitos quitados e que devem ser afastados do presente auto de infração.

Constatado a veracidade dos argumentos defensivos, recolhimento de parte do débito no valor de R\$ 1.321,62, igualmente reconhecida pelo próprio autuante, o que reduz o valor inicialmente exigido de R\$ 1.818,99 para R\$ 497,37.

Assim, na infração 01, resta comprovada parcialmente a exigência no valor de R\$ 497,37.

Para as infrações 03 e 04, verifico que o cerne da questão é o que baliza as razões do autuado é a exigência da multa de 60% que incide na infração conhecida como “antecipação parcial”, prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96. Inexistindo qualquer discussão meritória acerca da própria infração.

Defende o sujeito passivo que a multa por infração de 60% sob a antecipação parcial somente pode ser aplicada a partir de 28.11.2007, com o advento da Lei nº 10.847/07. Antes desse momento não existe qualquer multa cobrável; que a multa prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96 é aplicável somente para débitos decorrentes de substituição tributária. Insiste o autuado que esta é a decisão da 2ª Câmara de Julgamento no Acórdão CJF 0206-12/08, deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF).

Para o deslinde da questão analisaremos as peças processuais e os instrumentos normativos citados no presente processo. Antes, entendo assistir razão ao autuado ao consignar a diversidade dos institutos da Substituição Tributária e da denominada Antecipação Parcial. Não obstante a antecipação do momento do pagamento do imposto seja a marca comum em ambos os institutos, não se observa substituição da responsabilidade tributária ou encerramento da fase de tributação, na antecipação parcial. No entanto, ao invocar a não aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96, sob o argumento de similar decisão da 2ª Câmara de Julgamento proferido no Acórdão CJF 0206-12/08, comete equívoco o impugnante.

Primeiro porque as Decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal não são vinculantes ou imutáveis podendo, sob a apreciação de novos argumentos, sofrer alteração de entendimento e serem reformadas. Considera-se, ainda, que no caso concreto, a situação examinada é diferente da que ocorreu no acórdão citado. Senão vejamos:

No respeitável acórdão, a discussão era da multa percentual que se exigia do imposto que deveria ter sido pago antecipadamente, estando a saída posterior tributada regularmente. Conforme transcrição da infração cominada, extraída do Acórdão CJF 0106-12/08.

INFRAÇÃO 1: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período de fevereiro a dezembro/2006. Multa no valor de R\$1.649.787,80.

Assim, na situação verificada no acórdão trazido pelo impugnante, não há questionamento sobre o efetivo registro das operações de entradas, as saídas submetidas à tributação e o correspondente recolhimento do ICMS. Na hipótese, o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixou de efetuar, no prazo previsto na legislação, o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, efetuou o recolhimento do imposto na operação de saída posterior.

No acórdão em questão, destaca-se que o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, durante a vigência da Lei 7.981/01, foi entendido que seria possível enquadrar na qualificação genérica “nas hipóteses regulamentares” tudo que fosse relacionado com a antecipação tributária, inclusive a

denominada antecipação parcial. No entanto, entendeu o relator, que a Lei nº 10.847, de 27.11.07, ao trazer a nova redação, que alterou o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, destacando a expressão “inclusive a antecipação parcial”, quis o legislador imprimir ao texto uma nova matiz. Acrescenta o relator no acórdão que “destacando a antecipação parcial o legislador nos obriga a rever a interpretação anterior e passar a considerar que na forma como foi posta somente poderíamos entender como infração os atos praticados a partir da sua vigência”.

Conclui dizendo “creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF, aqueles que cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07”.

Voltando ao caso do presente auto de infração, não pode ser aplicado o pretendido pelo sujeito passivo, da não aplicação de qualquer multa ante o não recolhimento da antecipação parcial, no período anterior a edição da Lei nº 10.847/07, porque assim fosse estaríamos diante do esdrúxulo caso em que a exigência de ofício de uma obrigação tributária principal dar-se-ia sem cominação de uma penalidade em virtude do seu descumprimento.

Sabemos da existência de normas que têm a função de orientar certos atos, sem sentido estritamente normativo, a exemplo do Código Civil ao definir a classificação das coisas, que não implica uma conduta/sanção. No entanto, em regra, a norma jurídica apresenta-se dividida em duas partes. 1) o suporte fático ou conduta, que é o conjunto de elementos de fato previstos abstratamente, cuja ocorrência é imprescindível à incidência da regra jurídica no caso concreto; 2) a consequência jurídica ou sanção, que estabelece a vantagem (direito subjetivo) a ser conferida a um dos sujeitos da relação, e a desvantagem correlata (dever jurídico) a ser suportada pelo outro, ou outros, sujeitos dessa mesma relação. Assim, no direito, a sanção surge toda vez que ocorre o descumprimento da conduta prevista na norma jurídica.

No caso do tributo, é elemento da própria norma, que exista a obrigação do pagamento, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, após ter ocorrido seu fato gerador. Nem se pode falar em tributo se não houver relação jurídica de prestação obrigacional. Sendo o escopo do direito tributário a imposição de tributos, bem como sua arrecadação aos cofres públicos, a sanção tributária, na verdade, além de elemento intimidatório capaz de obrigar o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo, confere eficácia à própria norma, eis que o destinatário dessa norma, ao ler seu conteúdo, toma ciência imediata da consequência jurídica a que será submetido em caso de descumprimento da hipótese nela prevista. Deste modo, o contribuinte que não pagar os seus impostos, saberá exatamente a que penalidades estará sujeito.

Não acolho a pretensão do autuado pelos motivos acima expostos, pela falta de lógica jurídica do pedido, sobretudo em se tratando de imposição legal tributária, uma vez que o artigo 12-A, que dispõe sobre a antecipação parcial, foi acrescentado à Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA) pela Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/2004. Nestes termos, constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 desta Lei, que assim estabelece no inciso II, alínea “d”, para o caso em tela (considerando-se a redação à época da infração, dada pela Lei nº 7.981/01).

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente

(....)

”d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares

No presente auto de infração, portanto, exige-se o ICMS antecipação parcial, além da multa pelo descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS nos moldes traçados pelo artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, antecipadamente, na hipótese ali prevista. Tendo, no entanto, o contribuinte promovido o cumprimento da obrigação principal, recolhimento do imposto, não há

que se cobrar o imposto que deveria ter sido pago por antecipação. Aplica-se, contudo, a penalidade de que cuida §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Destarte, é exatamente esta situação última a que foi tratada no acórdão trazido pelo autuado, a exigência isolada da multa, não sendo objeto de cobrança a parcela do imposto, uma vez que o seu recolhimento já fora feito. Este fato justificou a decisão pela impossibilidade de aplicação da multa exigida face ao princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções, ao considerar que a alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto à penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal, com efeitos a partir de 28.11.07.

Não é, decididamente, a mesma situação tratada no auto em questão, oportunidade que se exige o recolhimento de ICMS antecipação parcial não recolhido, na infração 03 ou recolhido a menos, na infração 04, acompanhado da penalidade devida, multa moratória aplicada em decorrência do não pagamento do tributo no prazo da lei. Restando comprovadas ambas as infrações.

Do exposto, reconhecidas as infrações 02, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 e 12, posteriormente recolhidos os valores respectivos; procedência parcial para a infração 01 (R\$ 497,37); procedência integral das infrações 03 (R\$ 9.030,03) e 04 (R\$ 1.116,12).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração com a homologação dos valores recolhidos.

## RELATÓRIO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206878.0008/08-1**, lavrado contra **SCHRAMM COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA A CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.675,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b”, “d” e “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 4.086,50**, prevista no art. 42, incisos IX, XI e XIII-A, alínea “g” da citada Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA