

**A I. Nº** 298920.0030/08-6  
**AUTUADO** - R.D. COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - HAROLDO ANSELMO DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAS PAULO AFONSO  
**INTERNET** 02.12.09

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0343-05/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações parcialmente elididas após informação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Situação em que foram tomadas para cálculo do imposto operações de aquisições interestaduais de mercadorias isentas. Infração parcialmente elidida. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra "f" da Lei 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Ilícito não impugnado. Infração mantida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Ilícito não impugnado. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/12/2008 e exige ICMS no montante de R\$ 76.667,80, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 110.076,89, em razão de terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

- 1- Entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10%, no valor de R\$ 107.201,68, prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96.
- 2- Entradas no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 01%, no valor de R\$ 3.875,21, prevista no art. 42, XI da Lei 7.014/96.
- 3- Falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas para fins de comercialização. Valor de R\$ 71.584,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96.

- 4- Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Está dito que o autuado não recolheu o imposto devido, conforme notas fiscais apresentadas por si e aquelas do sistema CFAMT. Valor de R\$ 4.863,22, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96.
- 5- Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Está consignado que "deixou de recolher a diferença da alíquota da mercadoria encontrada nas notas fiscais CFAMT". Valor de R\$ 220,00, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei 7.014/96.

O autuado ingressa com impugnação às fls. 271 a 277.

Inicialmente, aduz a tempestividade da peça de defesa e suscita duas preliminares: a primeira com base no fato de ter como objetivos o comércio de alimentos para pessoas e de insumos agropecuários, *"produtos que gozam da isenção nas vendas internas, tendo redução na base de cálculo quando das vendas para fora do Estado"*, conforme o Convênio ICMS 100/97; a segunda por ser autorizada da AGRIBANDS PURINA DO BRASIL LTDA. para revenda de rações animais e medicamentos, que gozam de benefício fiscal (isenção) desde a produção até o consumo, com base no art. 20, parágrafo 1º do RICMS/BA, que transcreve.

Discorda da maneira como foram elaboradas as planilhas de débito dos valores cobrados relativos a aquisições de rações animais, principalmente no que se relaciona com a redução em 50% da quantia devida na antecipação parcial, pois alega não haver previsão legal para tanto. Assevera que se o produto é isento *"não tem diferença de alíquotas, não tem imposto a reclamar, é um ato nulo e desprovido, sem amparo legal e não tem legitimidade passiva"*.

No tocante à primeira infração (entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal), argumenta que não há diferença de alíquota e que o produto é isento nas operações internas. Constata que as mercadorias tiveram suas saídas registradas no livro fiscal próprio na coluna "Isentas" (fls. 279 a 282). Pondera que não utilizou crédito na entrada, por se tratar de item isento.

Questiona o método de cálculo utilizado nas planilhas de fls. 09 a 25, pois estaria em contrariedade com o a legislação e o Convênio ICMS 100/97. Traz ao processo dispositivos da Lei 7.014/96, que estabelece a multa de 01% no art. 42, XI, e do Convênio ICMS 100/97, que trata da redução de base de cálculo nas operações interestaduais com insumos agropecuários.

Quanto à planilha de fls. 16 e 17, diz que a exigência é descabida, pois tudo foi "escriturado, registrado e arquivado na pasta". Anexa cópias do Livro de Entradas, onde afirma ter escrutado regularmente os documentos fiscais (fls. 283 a 326).

Por fim, requer a nulidade (por não se poder determinar com segurança a infração e o infrator e por ilegitimidade passiva), diligência / revisão fiscal ou a improcedência do lançamento.

O autuante apresenta informação fiscal à fl. 329. Aduz ter efetuado revisão nos cálculos do valor devido.

No que se refere às infrações 1 e 2 (entradas no estabelecimento de mercadorias respectivamente sujeitas e não sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal), excluiu as notas fiscais cujo lançamento no Livro de Entradas foi comprovado pelo autuado e enquadrou na multa de 01%, os produtos isentos questionados na defesa, de forma que os valores exigidos foram reduzidos respectivamente para R\$ 8.032,08 e R\$ 2.284,06 (fls. 330 a 334).

Relativamente à infração 3 (falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial), excluiu da cobrança do imposto por antecipação parcial os produtos isentos questionados pela impugnante, conforme planilhas de fls. 335 a 338, de forma que a quantia cobrada foi reduzida para R\$ 10.446,72.

Nada mudou na exigência referente às infrações 04 e 05, por não terem sido impugnadas pelo sujeito passivo. Finaliza requerendo a manutenção do Auto de Infração, com as modificações acima citadas.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 341), mas não se manifestou sobre a mesma.

## VOTO

Ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputados. Restam cristalinamente delineados as infrações e o infrator, assim como o autuado é legítimo para configurar no pólo passivo desta relação jurídica processual tributária.

O fato de terem sido exigidos nas infrações 1 e 3 valores relativos a produtos albergados pela isenção não inquinam de nulidade todo o procedimento fiscal, pois é questão de mérito, sendo que o autuante saneou tal irregularidade quando da informação fiscal.

O Convênio ICMS 100/97, que trata da redução de base de cálculo nas saídas de insumos agropecuários no mesmo especificados, em nada guarda relação com as infrações 1 e 2, não sendo, portanto, fundamento jurídico para pedido de nulidade do lançamento de ofício.

O autuado, à fl. 275, argumentou que o autuante deduziu 50% “*por sua própria conta, pois não há Lei que autorize essa aplicabilidade (...)*”. Não lhe assiste razão. Tal redução, levada a cabo no cálculo do imposto devido por antecipação parcial (infração 03), encontra-se prevista no art. 352-A, parágrafo 4º do RICMS/BA.

Quanto ao pedido de novos cálculos, diligência e / ou revisão fiscal, não há razões para seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbra equívocos ou elementos de dúvidas deixados pelo autuante que ensejam a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.

Não existe lide referente às infrações 4 e 5, motivo pelo qual não serão apreciadas neste julgamento, sendo que devem ser mantidos os seus termos.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS em função da constatação de entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal; entradas no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal; falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas para fins de comercialização; falta de recolhimento do tributo por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA e falta de recolhimento decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

As infrações 1 e 2 tratam de aplicação de penalidade – multas de 10% e 1% sobre os valores dos produtos -, por descumprimento de obrigação acessória (entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas e não sujeitas à tributação, respectivamente, sem o devido registro na escrita fiscal). Encontram fundamento no art. 42, IX e XI da Lei nº 7.014/96. Quando da informação, o

autuante excluiu as notas fiscais cujo registro em livro adequado foi comprovado pelo autuado e enquadrhou na multa de 01%, os produtos isentos questionados na defesa. Assim, acato o novo demonstrativo de débito de fls. 330 a 334, elaborado pelo auditor fiscal, de maneira que o valor exigido na infração 1 seja reduzido de R\$ 107.201,68 para R\$ 8.032,08; e na infração 2 de R\$ 3.875,21 para R\$ 2.284,06. Infrações parcialmente elididas.

Com relação à infração 3 (falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial), constato que é legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. O autuante também excluiu da cobrança do imposto os produtos isentos questionados pela impugnante, conforme planilhas de fls. 335 a 338. Assim, acato o demonstrativo das mencionadas folhas, elaborado pelo autuante, de modo que a quantia exigida nesta infração fica reduzida de R\$ 71.584,58 para R\$ 10.446,72. Infração parcialmente elidida.

Ainda com relação à infração em comento, faz-se necessário o re-enquadramento da sua multa para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09, desta mesma 5ª JJF, de relatoria do julgador Tolstoi Seara Nolasco.

*“Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item I, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:*

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

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:*

*...*  
*b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:*

*I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;*

*(...)*

*Consignou a PGE/PROFIS, em diversos pareceres, que o texto da norma em questão, a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoriedade simbiose entre o artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação, prevista no art. 42, inc. II, “d”, aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Carta Magna.*

*Também foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além de o citado comando normativo não alcançar expressamente empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.*

*Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inciso II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 4, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.*

*No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, "b", item 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra "f". Todavia, esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecIPAção parcial.*

*Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento as infrações praticadas pelo contribuinte atinentes à falta de recolhimento da antecIPAção parcial, para o art. 42, inc. II, letra "f", relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante o induziu a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.*

*Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecIPAção parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea "f" aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).*

*Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea "b", item 1, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50% para o art. 42, inc. II, letra "f", no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecIPAção parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.*

No caso de pagamento da infração, deverá ser concedida oportunidade ao sujeito passivo de fazê-lo sem multa.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298920.0030/08-6, lavrado contra **R.D. COMERCIAL DE ALIMENTOS E RAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$15.529,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" e "f" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$10.316,15, previstas no art. 42, IX, e XI, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05. No caso de pagamento da infração 03, deverá ser concedida oportunidade ao sujeito passivo de efetivá-lo sem multa.

Esta Junta recorre, de ofício desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA