

**A. I. N°** - 232889.0001/09-0  
**AUTUADO** - ASA MOTO CENTER COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUZINETE MARIA DA SILVA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** 10.12.09

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0353-05/09

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO INIDÔNIO: “CARTAS DE CORREÇÃO”. Admissão do crédito fiscal somente através da emissão da nota fiscal complementar. Crédito fiscal lançado na escrita a partir de dados relacionados ao cálculo do imposto contidos em “carta de correção”. Indeferido pedido de diligência. Item procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Aquisição de autopeças. Mercadorias não submetidas ao regime da substituição tributária interestadual, por norma de Convênio ou Protocolo. Responsabilidade tributária do adquirente. Item procedente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. A penalidade aplicada, à época dos fatos geradores, não está adequada ao instituto da antecipação parcial, visto que a exigência só seria possível a partir da vigência da Lei nº 10.847/07. Irretroatividade da norma apenadora. Item improcedente. 4. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. As mercadorias acobertadas pelas notas fiscais de saídas se referiam a itens não alcançados pela substituição tributária nas etapas anteriores de circulação. Inocorrência de encerramento da fase de tributação. Item procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/02/09, para exigir ICMS e multas em decorrência das irregularidades abaixo descritas

INFRAÇÃO 1 (01.02.39) – No valor histórico de R\$ 1.754,63, utilização indevida de crédito fiscal referente a imposto não destacado em documentos fiscais.

INFRAÇÃO 2 (07.01.01) – Valor histórico de R\$ 31.819,90, decorrente de falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias de outras Unidades da Federação.

INFRAÇÃO 3 (07.15.03) – No valor histórico de R\$ 3.394,77, decorrente à 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 escritura fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

INFRAÇÃO 4 (02.01.03) – Valor histórico de R\$ 147,77, decorrente de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O contribuinte, através de seu sócio que subscreveu a inicial, apresentou defesa às fls. 951 a 953.

Em relação à infração nº 1 afirmou que imposto não estava destacado no documento fiscal, mas foi feita "carta de correção" para a utilização do crédito fiscal, conforme escrituração nos livros (demonstrativos) apresentados no processo de fiscalização. Diante disto, solicitou que seja procedida uma perícia fiscal mais apurada a fim de constatar que não há divergências a serem apuradas.

Quanto à infração nº 2 declarou que o recolhimento do ICMS substituído é de responsabilidade do remetente, conforme convênio entre os Estados signatários. Argumentou que não procede a imputação do débito à empresa autuada.

No tocante à infração nº 3 aduziu que o ICMS não foi antecipado nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, porém, foi tributado e pago integralmente nas saídas das mercadorias, sem utilização de créditos de antecipação, não causando qualquer prejuízo fiscal para os cofres públicos. Manifestou entendimento de que a multa é indevida.

No que se refere à infração nº 4 declarou que o fato gerador nas operações com capacetes foram objeto de tributação normal, conforme consta da escrituração em livro fiscal. Disse que não houve falta de recolhimento do ICMS imputada nesta infração.

Ao finalizar, requereu que sejam julgadas improcedentes as quatro infrações que compõem o Auto, ao tempo em que se colocou à disposição para apresentar documentação comprobatória que não tenham sido apresentadas anteriormente.

A autuante ao prestar informação fiscal (fls. 958/960) discorreu sobre todas as infrações impugnadas conforme segue abaixo.

Na infração 1 disse que a irregularidade apontada pela utilização do crédito fiscal referente às operações de vendas e transferências de empresas do mesmo grupo da autuada sem o devido destaque do imposto não se resumiu a um procedimento de uma ou duas ocorrências, porém a um procedimento comum, com várias ocorrências, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais acostados ao processo, fls. 161 a 213. Declarou ainda que na defesa, a autuada alega que fora feita "carta de correção" para a utilização do crédito fiscal, não exibida à época da fiscalização, documento vedado para a situação, conforme disposto no art. 93, inciso I, § 4º do RICMS/BA, que transcreveu na peça informativa.

Argumentou que a pretensão de ausência de divergência pleiteada pela autuada não deve prosperar, em razão de não ter sido apresentado, em nenhum momento, o documento fiscal complementar emitido pelo remetente, previsto na legislação, além da inapetência da autuada em tomar providências para que tal procedimento deixasse de prosperar por diversas vezes sem que nenhuma atitude fosse tomada para a sua regularização. Concluiu pela manutenção da exigência fiscal contida na infração 1.

Relativamente à infração nº 2, afirmou que a defesa apresentou suas razões apenas com objetivo protelatório, pois a infração se refere à falta de recolhimento do ICMS de responsabilidade da autuada na condição de sujeito passivo por substituição, dos produtos elencados no item 30 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, que compreende peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores, provenientes de outras unidades da Federação (conf. demonstrativos e

cópias das notas fiscais acostadas ao processo, fls 214 a fls 448), e não à falta de recolhimento do ICMS-ST pela comercialização de motocicletas e motonetas novas classificadas na posição 8711 da NCM - conforme Convs. ICMS 52/95 e 121/95 - Convs. ICMS 52/93, 88/93, 44/94, 88/94, 45/96 e 09/01 - item 19 do inciso II do Art. 353 do RICMS/BA, cuja responsabilidade da retenção e recolhimento do ICMS é do remetente/fabricante. Disse ainda que a irregularidade cometida pelo contribuinte está devidamente comprovada e não tendo sido apresentado nenhum fato novo que a elidisse. Manteve por inteiro a infração.

Quanto à infração nº 3, aduziu não caber à autuada proceder ao seu bel prazer, decidindo sobre o que lhe convém, como deixar de recolher o imposto da antecipação parcial de produtos oriundos de outras unidades da Federação, porque estes serão tributados normalmente na saída. Declarou que a legislação dispõe que, em relação ao recolhimento do ICMS da Antecipação Parcial, os contribuintes devem obedecer o contido no art. 352-A, pois se assim deixarem de proceder, esta regra deixa de ser eficaz. No caso específico, afirmou que a autuada não contesta a infração aplicada, sendo beneficiada por não ter sido cobrado o imposto da antecipação, mais multa de 60%, mas apenas a multa conforme demonstrativo. A autuante manteve a infração por inteiro.

Com relação à infração nº 4, declarou que as operações não foram tributadas normalmente como alega a autuada. Frisou que foi verificada a falta de destaque do imposto na nota fiscal de saída de produtos considerados como de tributação normal, a saber, capacetes (conforme cópias das Notas Fiscais de Saída de nºs 2617 e 2968 de 08/09/2006 e 28/09/2006, fls. 450 e 451, respectivamente). Destacou ainda que as citadas notas fiscais foram emitidas e escrituradas no livro Registro de Saídas (fls. 735 e 743), com o CFOP 5409 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, envolvendo operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, como se o imposto já tivesse sido antecipado. Concluiu pela manutenção também desta infração.

## VOTO

Passo inicialmente ao exame da infração nº 1. Acertado o entedimento exposto pela auditora fiscal autuante na informação prestada nos autos. As chamadas “cartas de correção” não se prestam a modificar aspectos relacionados ao cálculo do imposto destacado nos documentos fiscais. No caso presente, somente através da emissão de Nota Fiscal complementar poderia o autuado apropriar os créditos fiscais relacionados com as operações de transferências entre estabelecimentos da empresa. Nesse sentido, prescreve o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, regra específica, contida no art. 93, I, “a”, § 4º, abaixo transcrito:

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

*§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de carta de correção".*

Assim, desnecessária a remessa do processo em diligência, pois os dados, documentos e informações existentes nos autos são suficientes para que se produza a solução de mérito da lide.

Ademais, diante da disposição expressa da legislação, os créditos fiscais apropriados pelo contribuinte são ilegítimos, razão pela qual o item 1 do lançamento é procedente.

No tocante ao item 2 da autuação, também assiste razão à autuante. A exigência fiscal se reporta ao ICMS por antecipação tributária das operações com autopeças, produtos que não se encontram inseridos em normas de Convênio ou Protocolo, que fixem a responsabilidade do industrial

remetente, localizado em outra unidade da Federação.

Por sua vez, o imposto lançado tem respaldo no item 30, do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, que compreende peças, componentes e acessórios, para uso em veículos automotores, adquiridos de fabricantes localizados em outros Estados. É portanto regra de substituição tributária interna, cuja responsabilidade pelo recolhimento do tributo é do estabelecimento autuado. Dessa forma, o item 2 é procedente.

No item 3, foi lançada 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. O lançamento se reporta aos fatos geradores ocorridos nos meses de novembro e dezembro de 2006 e de janeiro a abril de 2007, sendo, portanto, anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, que inclui no dispositivo definidor da penalidade a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”.

No voto condutor exarado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no processo de nº Auto de Infração Nº 180573.0006/06-6, na sessão realizada no dia 04 de novembro de 2009, a matéria referente à possibilidade de aplicação desta multa aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da novel legislação foi devidamente enfrentado, razão pela qual reproduzo, abaixo o voto proferido por aquela instância superior.

*Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado, em 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada.*

*E a motivação desta controvérsia residia na interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial, que alguns a entendia como espécie do gênero antecipação, outros, a entendia como instituto distinto. Após discussões, bem como decisões judiciais, com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).*

*Diante deste quadro, a multa aplicada de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. E esta situação torna-se mais expressa ao se constatar que o legislador acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial, evidenciando que, com o vocábulo “inclusive” houve uma “inclusão”, na norma, sendo criado direito novo. E, em se falando de multa (matéria de direito tributário-penal), somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.*

*Após esta breve síntese, me volto para as determinações do § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 vigente à época dos fatos geradores ora em debate, que assim se expressava.*

*“§ 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.*

*Com a alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, a sua redação passou a ser a seguinte:*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher 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;*

*Dessa forma, toda a argumentação exposta anteriormente em relação à vedação da aplicação das determinações do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para a exigência do imposto por antecipação*

*tributária parcial através de Auto de Infração, aqui, de igual forma, deve ser aplicada.*

*E, como o citado parágrafo é expressamente específico em citar o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, se conclui que até 28/11/2007 não existia previsão legal para aplicação da multa na forma realizada, ou seja, quando a fiscalização constataste o pagamento da antecipação parcial em desconformidade com as determinações da legislação tributária.*

Acompanho integralmente o entendimento acima firmado pela maioria do colegiado da 2ª CJF. Aplicando essa diretiva ao caso em exame - já que a revisão do lançamento quanto ao enquadramento legal pode ser feito de ofício pelo órgão de julgamento -, declaro improcedente a penalidade que integra o item 3 do Auto de Infração, visto que os fatos geradores são anteriores à vigência da Lei nº 10.847, de 27/11/07, que passou a produzir efeitos a partir de sua publicação no Diário Oficial do Estado, ocorrida em 28/11/07.

Por último, no que se refere ao item 4 do lançamento, as cópias das Notas Fiscais de Saída de nºs 2617 e 2968 de 08/09/2006 e 28/09/2006, fls. 450 e 451, respectivamente, revelam que o contribuinte, nas operações de transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, deu o tratamento a essas operações como se os produtos já se encontrassem com ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária, ou seja, como se o imposto já tivesse sido antecipado. Todavia as operações envolviam remessas de “capacetes”, para uso na condução de motocicletas, sendo, portanto, produtos sujeitos à tributação normal. Diante desse fato, razão assiste à autuante, sendo totalmente procedente o item 4 do Auto de Infração.

Diante do acima exposto, meu voto é 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 **232889.0001/09-0**, lavrado contra **ASA MOTO CENTER COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.722,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA