

A. I. Nº - 298921.0001/09-7  
AUTUADO - RECANTO DO FAROL CHURRASCARIA E PIZZARIA LTDA  
AUTUANTE - ARI SILVA COSTA  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET 28.12.09

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0395-05/09

**EMENTA:** ICMS. 1.. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido. As provas apresentadas pelo sujeito passivo elidiram em parte a presunção legal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento do ICMS, 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 de substituição tributária. Infração reduzida com o abatimento dos créditos fiscais das operações originárias da região Nordeste, à alíquota de 12%. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “F”, em relação aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07. Decisão fundamentada em reiterada jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Não catado pedido de dispensa de multa à obrigação principal por falecer competência à JJF para enfrentar esta postulação. Possibilidade de renovação da demanda junto à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2009, exige ICMS no valor histórico de R\$ 9.845,00, em razão das irregularidades abaixo descritas:

*“Infração 1 - Omissão de saídas de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Nos exercícios de 2007 e 2008” (...)” conforme anexo 01”. Valor do ICMS: R\$ 6.085,24.*

*Infração 2 – 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. Nos exercícios de 2007 e 2008” (...)” conforme anexo 02”. Valor do ICMS: R\$ 3.760,66.”*

O autuado, através de seu representante legal, ingressou com defesa (fls. 22/25). Inicialmente discorreu acerca do seu sistema fiscal de apuração e de recebimento através do equipamento ECF. Afirmou que nos exercícios de 2007 e 2008, a empresa operava pelo regime da receita bruta, à alíquota de 4% sobre o faturamento. No que se refere à composição dos meios de pagamento registrados em seu ECF, declarou, a partir das leituras Z, haver ingresso de dinheiro em espécie, cartão de crédito, cheque e cartão de débito, todos registrados separadamente. Disse que o valor apurado pelo autuante não levou em consideração essa separação, feita em seus registros, visto

que não foi somado o valor correspondente ao total mensal de cartão + débito, nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto e setembro de 2007. Afirmou que efetuou novos levantamentos para os citados meses encontrando os seguintes valores:

- a) fevereiro de 2007: após somatório de todas as reduções Z, dos dias 1 ao dia 28 (cartão de débito + cartão de crédito), totalizou R\$ 376.523,60, sendo encontrando uma diferença de R\$ 19.103,54 a menor que o informado pelas operadoras de cartão;
- b) abril de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 ao dia 31, encontrou o total vendido em cartões no montante de R\$ 339.301,71, apurando uma diferença de R\$ 13.997,49, a menor que o informado pelas operadoras de cartão;
- c) junho de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 ao dia 30, encontrou o total vendido em cartões no montante de R\$ 316.225,99, apurando uma diferença de R\$ 1.371,88, a mais que o informado pelas operadoras de cartão;
- d) agosto de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 ao dia 31, encontrou o total vendido em cartões no montante de R\$ 387.356,04, apurando uma diferença de R\$ 2.159,41, a mais que o informado pelas operadoras de cartão;
- e) setembro de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 ao dia 30, encontrou o total vendido em cartões no montante de R\$ 337.216,79, apurando uma diferença de R\$ 6.223,00, a menor que o informado pelas operadoras de cartão, gerando o ICMS a recolher de R\$ 81,52;
- f) outubro de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 a 31, mais as notas fiscais D-1, de 2 a 07/10, encontrou o total vendido em cartões no montante de R\$ 323.310,06, apurando uma diferença de R\$ 9.112,92, a menor que o informado pelas operadoras de cartão, gerando uma diferença de ICMS a recolher de R\$ 335,76;
- g) novembro de 2007: conforme levantamento do autuante, informado no Demonstrativo Final do ICMS a Recolher de 2007, foi confirmado, segundo a defesa, que o contribuinte recolheu o ICMS a maior, no valor de R\$ 4.508,31;
- h) dezembro de 2007: após somatório de todas as reduções Z, do dia 1 ao dia 31, encontrou o mesmo valor levantado pelo autuante, no montante de R\$ 423.668,62, apurando uma diferença de R\$ 4.011,91, a menor que o informado pelas operadoras de cartão, sendo compensado com o valor pago a maior no mês de novembro de 2007.

Após análise dados acima, afirmou que para o ano de 2007, só é devido o valor de R\$ 417,28, considerando os meses em que houve recolhimento a menor em confronto com aqueles em que houve recolhimento a maior.

Em relação ao ano de 2008, a defesa afirmou que os valores apurados pelo autuante no que diz respeito ao somatório mensal das reduções Z estão corretos, exceto no que se refere ao mês de março. Para este período mensal, o autuado frisou que o somatório de todas as reduções Z, do dia 01 a 31, atinente às operações com cartão de crédito/débito, totalizou a cifra de R\$ 376.181,60, mas não foram creditados os valores pagos a maior pelo contribuinte nos meses anteriores. Diante desse fato, afirmou que para o exercício de 2008 só é devida a parcela de R\$ 48,30, conforme demonstrativos e mapas anexados na peça defensiva.

No tocante à infração 2, relacionada à exigência do ICMS por antecipação parcial, a defesa salientou que a Nota Fiscal nº 7.251, emitida em 28/03/07, por Queiroz Galvão Alimentos S/A e a Nota Fiscal nº 153.003, emitida em 21/12/07, por Pesqueira Maguary Ltda, tiveram os créditos fiscal parcialmente utilizados, visto que acobertavam mercadorias oriundas da região Norte/Nordeste, cuja alíquota é 12%, tendo o autuante deduzido o crédito à alíquota de 7%.

Ao finalizar, pediu a redução do Auto de Infração, de R\$ 9.845,90, para R\$ 3.783,84, sendo R\$ 465,58, para o item 1 e R\$ 3.318,26, para o item 2 do lançamento.

O autuante, ao prestar informação fiscal (fls. 371/373), afirmou, inicialmente que o sistema fiscal de apuração de cartão de débito do contribuinte é totalmente dúbio, razão pela qual não computou este tipo de operação em alguns períodos mensais.

Observou, ainda, que até setembro de 2007 as operações com REDESHOP e VISA ELECTRON se encontravam totalmente “zeradas”. A partir de outubro de 2007, fora corrigida esta inconsistência. Em seguida, após as ressalvas acima alinhavadas, o autuante concordou com a exclusão dos valores exigidos nos meses de fevereiro, abril, junho e agosto de 2007. Manifestou-se também pela redução da quantia relacionada ao mês de setembro, para o valor de R\$ 188,46. Manteve, entretanto, os valores para os meses de outubro, novembro e dezembro do referido exercício fiscal.

Quanto ao ano de 2008, manteve todos os valores lançados no Auto de Infração. Fez observar, ainda, a impossibilidade da compensação de valores invocados pelo contribuinte, pois os “valores negativos”, ou seja, diferença a maior entre o valor registrado e o informado pelas administradoras de cartão não poderiam ser consideradas, visto ser muito comum às informações prestadas operadas não abarcarem a totalidade das operações com cartão de crédito.

No tocante à infração nº 2, o autuante concordou com a retificação do lançamento e a sua redução para a cifra de R\$ 3.783,84, com a inclusão do crédito de 12% das notas fiscais procedentes de Estados da região Nordeste.

Ao finalizar, o autuante requereu o acatamento parcial das razões apresentadas na informação fiscal.

Cientificado do teor da informação fiscal, o autuado se manifestou, às fls. 392/393, aceitando a revisão do item 1 do lançamento no que se refere aos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro do ano de 2007. Discordou, todavia, da manutenção da exigência referente ao mês de outubro, reiterando os termos da sua defesa inicial. Apresentou planilha dos valores individualizados por talão, totalizando o valor de R\$ 44.944,06, que somado à leitura Z, do mesmo período, perfaz um total de R\$ 323.310,06.

Houve também concordância quanto os valores do ano de 2008, à exceção do mês de abril, que não compôs a exigência fiscal originária, ou seja, foi mês que não integrou o Auto de Infração. Frisou que o referido mês foi atípico, pois ocorrera a intervenção no equipamento fiscal e a decorrente utilização dos talões de notas fiscais série D-1.

Quanto à infração nº 2, informou reconhecer o valor de R\$ 3.318,25, conforme anexo 2 da informação fiscal. Pediu também a exclusão das parcelas referentes à multa e juros moratórios.

O autuante, em nova intervenção nos autos (fls. 539/539-A), abordou inicialmente a contestação quanto à exigência do mês de outubro de 2007, atinente à infração nº 1. Frisou que as notas fiscais D-1, anexadas às fls. 392 a 531 dos autos, não foram totalmente computadas, sendo consideradas apenas os documentos emitidos no período de 02/10 a 07/10, onde constam as autorizações das operadoras de cartão de crédito, relativas às operações em que não foram emitidos cupons fiscais. Em relação aos demais dias, observou que foram notas fiscais emitidas juntamente com os respectivos cupons fiscais, não podendo haver duplicidade de valores para efeito de dedução.

Quanto ao exercício de 2008, reconheceu o equívoco da inclusão do mês de abril. Elaborou novo demonstrativo de débito para o exercício fiscal de 2008 (doc. fl. 540). Também acatou os argumentos defensivos quanto à infração nº 2.

À fl. 543 do PAF, o contribuinte manifestou ter tomado ciência da nova informação fiscal prestada, ocasião em que, seu procurador, regularmente constituído nos autos (doc. fl. 542), afirmou não ter mais nada a contestar, requerendo o envio do processo ao CONSEF para julgamento, abdicando do prazo de 10 dias para a produção de nova contestação.

## VOTO

Após duas sucessivas revisões, o processo foi devidamente saneado pelo autuante. Assim em relação à infração 1 só remanesceu em discussão o mês de outubro de 2007. O contribuinte pediu a exclusão desse período, através da juntada de notas as notas fiscais série D-1 emitidas no respectivo mês. Todavia, conforme foi devidamente observado pelo autuante, as notas fiscais D-1, anexadas às fls. 392 a 531 dos autos, não podem ser totalmente computadas. Foram

consideradas apenas os documentos emitidos no período de 02/10 a 07/10, onde constam as autorizações das operadoras de cartão de crédito, relativas às operações em que não foram emitidos cupons fiscais face à paralisação temporária do ECF. Em relação aos demais dias, as notas fiscais emitidas juntamente com os respectivos cupons fiscais não podem ser deduzidos, pois haveria duplicidade de valores em favor do contribuinte. Mantenho, portanto, a exigência fiscal quanto ao mês de outubro. Em relação aos demais períodos houve o expresse reconhecimento do sujeito passivo. Porém, foram elididas as exigências fiscais em relação aos meses de fevereiro, abril, junho e agosto de 2007 e a redução parcial do débito do mês de setembro de 2007.

Com isso, a infração 1 passa a ter a seguinte configuração:

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
05.08.01	1	30/09/2007	09/10/2007	1.108,59	17,00	70,00	188,46
05.08.02	1	31/10/2007	09/11/2007	3.473,76	17,00	70,00	590,54
05.08.03	1	31/12/2007	09/01/2008	906,41	17,00	70,00	154,09
05.08.04	1	31/03/2008	09/04/2008	1.091,35	17,00	70,00	185,53
05.08.05	1	30/06/2008	09/07/2008	487,59	17,00	70,00	82,89
05.08.06	1	30/11/2008	09/12/2008	1.292,53	17,00	70,00	219,73
05.08.07	1	31/12/2008	09/01/2009	104,71	17,00	70,00	17,80
<b>Total</b>							<b>1.439,04</b>

No tocante a Infração 2, houve a indevida inclusão, na informação fiscal, do mês de abril de 2008, que não compôs o lançamento originário. As reduções efetuadas dizem respeito ao valor do crédito fiscal das Notas Fiscais de nºs 7.251 e nº 153.003, que acobertaram operações originárias de Estados do Nordeste, devendo ser deduzido o crédito à alíquota de 12%.

Diante do acima exposto, a Infração 2 passa ter a seguinte composição:

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
07.15.01	2	31/01/2007	09/10/2007	1.936,65	17,00	60,00	329,23
07.15.02	2	28/02/2007	09/11/2007	2.087,29	17,00	60,00	354,84
07.15.03	2	30/04/2007	09/01/2008	775,47	17,00	60,00	131,83
07.15.04	2	31/05/2007	09/04/2008	2.064,71	17,00	60,00	351,00
07.15.05	2	31/07/2007	09/07/2008	441,29	17,00	60,00	75,02
07.15.06	2	31/08/2007	09/12/2008	331,06	17,00	60,00	56,28
07.15.07	2	30/09/2007	09/01/2009	7.839,82	17,00	60,00	1.332,77
07.15.08	2	30/11/2007	09/10/2007	611,65	17,00	60,00	103,98
07.15.09	2	31/12/2007	09/11/2007	1.543,53	17,00	60,00	262,40
07.15.10	2	28/02/2008	09/01/2008	1.546,53	17,00	60,00	262,91
07.15.11	2	29/04/2008	09/04/2008	341,18	17,00	60,00	58,00
<b>Total</b>							<b>3.318,26</b>

No que se refere ao pedido de dispensa das multas impostas no presente lançamento, a postulação empresarial não pode ser acolhida por instância de julgamento, visto que as penalidades vinculadas à exigência de tributo só podem ser reduzidas, ao apelo da equidade, pela Câmara Superior, conforme prescreve o art. 159 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Em razão desta prescrição normativa falece competência a esta JJF para a análise e deliberação do pleito defensivo. Deverá, portanto, o contribuinte adotar as medidas previstas na citada norma e renovar a sua demanda junto à instância de julgamento competente.

Por sua vez, esta Junta de Julgamento, de ofício, levanta uma questão de ordem pública, vinculada à penalidade aplicada no Auto de Infração, atinente à exigência da antecipação parcial (infração nº 2), quanto aos fatos geradores anteriores a 28/11/2007.

A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descortinado a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão nº 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo no AI se encontrava prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, item 1, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo legal apresentava a redação abaixo transcrita, à época da ocorrência dos fatos geradores verificados nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto e setembro do exercício de 2007.

*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 (...)*

Consignou a PGE (Procuradoria Geral do Estado), em diversos pareceres, a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando a 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 do referido comando normativo não alcançar expressamente a 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, inc. 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. 42, 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, prescreve 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 de 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. II, “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei do ICMS. 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-enquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinente 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, ressaltada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 159 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte 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, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que 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, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se 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. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, do mesmo diploma legal, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Diante do 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 **298921.0001/09-7**, lavrado contra **RECANTO DO FAROL CHURRASCARIA E PIZZARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.757,30**, acrescido da multa de 70%, sobre R\$1.439,04, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96, e 60% sobre R\$3.318,26, prevista no inc. II, letras “d” e “f”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA