

**A. I. N°** - 281240.0243/08-9  
**AUTUADO** - FOG FORNECIMENTO OPERACIONAL GARANTIDO LTDA.  
**AUTUANTE** - AURELINO ALMEIDA SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 23.08.10

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0236-04/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração parcialmente elidida após revisões fiscais. 2. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA GARANTIA À AMPLA DEFESA. Constitui afronta ao devido processo legal, bem como à garantia à ampla defesa, imputar ilícito tributário apenas com base em planilha, eivada de vícios de cálculos, e desacompanhada de outros documentos de prova. Infração nula. Rejeitada a preliminar de nulidade da infração 01. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 23/09/2008 e exige ICMS no valor histórico de R\$ 54.163,76, em razão de terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

- 1- Recolhimento a menor do tributo por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado (2004). Valor exigido de R\$ 17.938,71 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96.
- 2- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas. Consta que o ilícito foi imputado em virtude de o sujeito passivo não ter apresentado notas fiscais requisitadas (colhidas nos sistemas CFAMT e SINTEGRA), nem informado as mesmas nas DMEs ou no Livro Caixa (fls. 01 e 07), (2004). Valor exigido de R\$ 36.225,05 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressa com impugnação às fls. 57 a 64, através de advogada regularmente constituída, por meio do instrumento de mandato de fl. 73.

Inicialmente, destaca que se dedica à revenda de material e à prestação de serviços, sendo, portanto, contribuinte do ICMS e do ISS, a depender da atividade desenvolvida.

Para a prestação dos mencionados serviços, utiliza material idêntico aos que revende, em razão de que não incide o imposto estadual sobre aqueles.

Aduz a tempestividade da peça e, em preliminar, manifesta o endendimento de que a segunda infração é nula, por não existirem elementos suficientes para a determinação do ilícito tributário de que é acusado. Não se pode verificar, com precisão, as notas objeto da presunção, já que o auditor – apesar de contabilizar mensalmente o tributo apurado –, não relacionou, por exemplo, os emitentes, prejudicando-lhe o direito de defesa.

No caso da infração 02, segundo afirma, não se trata apenas das notas fiscais de fora do Estado, mas de todas aquelas não contabilizadas e constatadas no SINTEGRA.

Não podendo fazer a apreciação documento por documento, teve menoscabado o seu direito ao contraditório, de vez que não pode afirmar se os materiais foram destinados à revenda ou à prestação de serviços.

No mérito, com relação à infração 01, diz que o autuante incidiu em erro ao incluir todas as operações como sujeitas à antecipação parcial, em virtude do fato já mencionado de que desenvolve duas atividades, uma delas albergada pelo parágrafo 1º do art. 352-A do RICMS/BA. Inclusive, entre as notas fiscais, há algumas referentes ao material destinado ao uso e consumo, conforme assinala à fl. 60.

Consoante os contratos anexados às fls. 75 a 125, tem como obrigação fornecer todo o material e equipamento a ser utilizado no objeto dos mesmos, pelo que estaria desobrigado de recolher o ICMS, de acordo com o art. 6º, XIV, “g” do seu Regulamento.

As notas fiscais anexadas no doc. 04 da impugnação, às fls. 126 a 157, dizem respeito a mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, não incidindo, portanto, o ICMS por antecipação parcial (art. 355, IV e V do RICMS/BA). No levantamento da fiscalização constam notas fiscais que designam mercadorias para revenda (CFOP 2.102) e outras destinadas ao consumo (CFOP 2.556).

A análise da cópia do Livro Registro de Entradas de fls. 199 a 203 comprova isso, inclusive os destaques da antecipação parcial.

Foram anexadas, às fls. 158 a 199, notas fiscais de prestações de serviços (doc. 08), em que constam as descrições dos mesmos, a relação dos materiais utilizados e os valores do imposto municipal pago. Portanto, as diferenças são concernentes às operações com materiais destinados ao consumo e aos serviços.

No tocante à infração 02, caso não seja considerada nula, como requereu em preliminar, questiona as quantias apuradas como supostas omissões de saídas de mercadorias tributáveis. Não poderia a autoridade fiscal presumir a omissão de saídas, como determina a Lei, sem ao menos verificar o tipo das operações de entradas omitidas. Assinala que, provavelmente, os itens autuados foram destinados ao imobilizado ou ao consumo nos serviços prestados

Requer a nulidade da infração 02 ou a improcedência do lançamento.

Na informação fiscal de fl. 206, o autuante cinge-se a afirmar que a antecipação parcial foi levantada com base em documentos do autuado e a colacionar planilha relativa a documentos não apresentados, com informações de 04 (quatro) notas fiscais, concernentes à infração 01, pedindo reabertura de prazo para defesa. Juntou aos autos, também, os levantamentos de fls. 208 a 230.

Intimado da informação fiscal e dos mencionados levantamentos (fl. 231), o contribuinte apresenta manifestação às fls. 242 a 246.

Quanto às notas não apresentadas, anexa cópias das mesmas (fls. 247 a 251), afirmando serem relativas a produtos destinados ao uso na prestação de serviços sujeitos à incidência do gravame municipal (ISS).

Sustenta a nulidade da segunda infração, isso porque, apesar de o auditor ter juntado cópias das notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT, as mesmas não guardam pertinência com as quantias apuradas. Os valores de base de cálculo indicados na infração não equivalem aos do demonstrativo de fl. 07, elaborado pelo autuante. Como exemplo, cita o mês de dezembro de 2004, onde no corpo do Auto de Infração a base de cálculo é de R\$ 64.946,55, no demonstrativo de fl. 07 é de R\$ 58.451,91 e na lista do CFAMT é de R\$ 70.744,86, situação que cria óbices ao seu direito de defesa.

Por fim, reitera os argumentos e pedidos da impugnação.

Na informação fiscal de fls. 255 e 256, o autuante exclui a infração 02 e, relativamente à infração 01, pondera que a antecipação parcial incide independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte, com previsão específica para aqueles que exercem atividades mistas no inciso II do § 3º do art. 352-A do RICMS/BA, que, segundo afirma, considera para fins de comercialização a operação cujo imposto tenha sido calculado com a aplicação da al

Anexa novo demonstrativo de débito à fl. 257, desta feita apenas com a primeira infração, excluindo do cálculo desta as quantias referentes às notas fiscais capturadas no CFAMT, em função da “falta das mesmas para efetivação do meio de prova”. O tributo exigido na primeira infração restou diminuído de R\$ 17.938,71 para R\$ 15.827,11.

Intimado da informação fiscal (fl. 262), o contribuinte ingressa com manifestação às fls. 265 a 269. Reitera o pedido de nulidade da 2ª infração.

Quanto à infração 01, diz que não questiona o pagamento em razão do regime de apuração, mas a incidência do imposto estadual sobre mercadorias utilizadas na prestação de serviços. Não nega que ao realizar atividade mista tenha que recolher o ICMS. No entanto, esse pagamento só ocorre quando a mercadoria é destinada à revenda.

Em seguida, destaca que as mercadorias sobre as quais ainda se exige o tributo são destinadas ao consumo do estabelecimento ou à utilização na prestação de serviços, o que afasta a antecipação parcial.

Conclui reiterando os pedidos da defesa.

Às fls. 273 e 274, o autuante junta informação fiscal, argumentando que acolheu as razões de defesa relativas à infração 02, excluindo-a do lançamento.

Todavia, em relação à primeira infração, volta a afirmar que a antecipação parcial incide independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte, com previsão específica para aqueles que exercem atividades mistas no inciso II do parágrafo 3º do art. 352-A do RICMS/BA, que, segundo afirma, considera para fins de comercialização a operação cujo imposto tenha sido calculado com a aplicação da alíquota interestadual.

Apresenta novo levantamento da infração 01 às fls. 275 a 280, com o débito consignado de R\$ 8.410,91 (somatório, mês a mês, dos montantes registrados às fls. 276 a 280), pontuando que, após a manifestação do contribuinte do dia 05/10/2009, constatou a presença, no lançamento, de notas fiscais relativas a aquisições comprovadamente destinadas à aplicação em serviços, com alíquotas cheias. Porém, os documentos fiscais relacionados às operações de compra e venda foram mantidos.

Intimado à fl. 282, o sujeito passivo ingressa com manifestação às fls. 285 a 287.

Entende que no levantamento último ainda restam notas fiscais concernentes a compras de materiais para utilização em serviços e para consumo, listadas à fl. 286, com os códigos 2.126 e 2.556 (fls. 288 a 305).

Reconhece ser devido o tributo por antecipação parcial, no valor de R\$ 247,79, das notas fiscais de números 811 e 869, de fls. 304 e 305.

Por isso, requer a procedência parcial da infração 01.

Tendo apresentado informação às fls. 310 e 311, o autuante diz que “por sorte, em nova manifestação datada de 02/12/2009, o contribuinte não nega realizar atividades mistas, e conclui que o pagamento do imposto só é efetuado após a revenda”. Nos seus dizeres, o autuado reconhece ser devida a cobrança relativa às operações de revenda, mas não àquelas concernentes às prestações de serviços.

Entretanto, pontua que o contribuinte esquece que tais notas vieram com alíquotas interestaduais (inciso II do parágrafo 3º do art. 352-A do RICMS/BA), e que, independentemente do regime de apuração, deveria ser paga a diferença de alíquotas. Assim, entende que as notas juntadas pelo sujeito passivo às fls. 288 a 305 corroboram a aceção de que a antecipação parcial é devida, pelo que mantém a autuação – nos termos da última revisão fiscal.

## VOTO

Preliminarmente, com relação à primeira infração, importa considerar que, pelo sujeito passivo, objeto do pleito de nulidade, foram corri

processual, consoante se extrai do quanto aduzido no Relatório supra, pelo que fica rejeitada a respectiva preliminar.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal relativo a esta específica acusação, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, 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 outros 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 e nas diversas manifestações do contribuinte, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

A infração 02 teve como fundamento legal os dispositivos citados à fl. 02 e foi capitulada como presunção de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas”, sendo que o sujeito passivo, no período autuado, na condição de optante do SIMBAHIA como empresa de pequeno porte não estava obrigado a escriturar entradas.

Ciente disso, no corpo do Auto de Infração e no cabeçalho da planilha de fl. 07, o autuante registrou que o ilícito foi evidenciado em virtude de o contribuinte não ter apresentado as notas fiscais e não ter informado as respectivas aquisições na DME e no livro Caixa.

No que se refere à infração sob comento, as únicas informações constantes dos autos são aquelas de fls. 07 e 08, que, por sinal, são idênticas. Foram totalizadas as supostas compras não escrituradas por mês em uma coluna, aplicada a alíquota interna, deduzida daquela de 07%, que deveria ser um crédito presumido de 8%, que resultaria numa carga tributária de 9%, de acordo com os dispositivos regulamentares citados no cabeçalho do demonstrativo, e foram, por fim, consignados os valores de ICMS a recolher por período.

Entendo que a instrução processual e a metodologia relativas a esta infração não são razoáveis, tampouco legais, posto que desacompanhadas de documentos comprobatórios, em afronta ao art. 2º c/c 41, II do RPAF/99. Uma simples planilha em EXCEL, com erros de cálculo, desacompanhada de outros elementos, não é instrumento suficiente para dar materialidade ao ilícito tributário apontado. Atinge os mais elementares princípios que regem o processo administrativo fiscal, plasmados no art. 2º do seu Regulamento, como o do devido processo legal, do contraditório e da garantia à ampla defesa. Aliás, com o que parece concordar o autuante, já que retirou do lançamento a acusação em baila.

Julgo nula a infração 02.

No mérito, com relação à infração 01, o impugnante afirmou que o fiscal incidiu em erro ao incluir todas as operações como sujeitas à antecipação parcial, tendo-se em vista o fato de que exerce a compra e venda e a prestação de serviços. Disse que no levantamento da fiscalização constam notas fiscais que designam mercadorias para revenda (CFOP 2.102) e outras destinadas ao consumo (CFOP 2.556).

O autuante, nas duas revisões fiscais efetuadas, excluiu da infração as notas fiscais capturadas no CFAMT, em função da “falta das mesmas para efetivação do meio de prova”, bem como aquelas relativas a aquisições comprovadamente destinadas à aplicação em serviços, com alíquotas cheias. Reduziu-se, assim, o tributo exigido nesta infração de R\$ 17.938,71 para R\$ 8.410,91 (somatório, mês a mês, dos montantes registrados às fls. 276 a 280).

A diferença entre o valor do levantamento de fl. 275 e aquele de fls. 276 a 280 decorre do fato de o autuante, ao computar o total devido em maio de 2005, registrou R\$ 230,00, ao invés de R\$ 230,42. O mesmo se deu em novembro deste mesmo ano, tendo consignado R\$ 2.010,56, ao invés de R\$ 2.009,53. Portanto, o valor correto é o de fls. 276 a 280, no montante de R\$ 8.410,91.

Tais quantias são originárias das notas fiscais de números 70.935 (fls. 277 e 290), 72.034 (fls. 278 e 293), 869 (fls. 278 e 305), 3.884 (fls. 278 e 297), 811 (fls. 278 e 304), 448 (fls. 280 e 299), 483 (fls. 280 e 303), 476 (fls. 280 e 300) e 78.775 (fls. 280 e 301).

O contribuinte reconhece o débito relativo às notas fiscais de números 811 (fls. 278 e 304) e 869 (fls. 278 e 305).

Com efeito, da leitura dos registros no livro de Entradas, percebe-se que há aquisições sob os códigos 2.126 (compra para utilização em prestações de serviços) e 2.556 (compra de material para uso ou consumo). Por exemplo, as operações referentes às notas fiscais 72.034 (fl. 291) e 448 (fl. 298).

No que é pertinente à primeira situação, o art. 352-A, parágrafo 3º, II do RICMS/BA determina que devem ser consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Portanto, o imposto é devido.

Já no que se refere às aquisições realizadas sob o código 2.556 (compra de material para uso ou consumo), por razões cristalinas, não incide a antecipação parcial, porquanto não são mercadorias destinadas à revenda, pelo que devem ser retiradas da exigência as notas fiscais 448 (fls. 280 e 299), 483 (fls. 280 e 303), 476 (fls. 280 e 300) e 78.775 (fls. 280 e 301), todas listadas à fl. 280.

Desse modo, os únicos lançamentos cabíveis neste Auto de Infração são aqueles de fls. 277 (maio de 2004, R\$ 230,42) e 278 (julho de 2004, R\$ 1.175,14), no total de R\$ 1.405,56.

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 CJP nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09, da 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 1, 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:*

*1 - 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 obrigatoria 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 da 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 encontrav tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% pa*



*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-enquadrando 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.*

Tal correção (para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96), diz respeito ao período anterior a 11/2007, inclusive.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.405,56. Em função do re-enquadramento, deve ser oferecida ao sujeito passivo, a oportunidade de pagar a quantia devida com as reduções de multa previstas na legislação.

## RESOLUÇÃO

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 **281240.0243/08-9**, lavrado contra **FOG FORNECIMENTO OPERACIONAL GARANTIDO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.405,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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, 12 de agosto de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDC