

**PROCESSO** - A. I. N° 269094.1723/07-5  
**RECORRENTE** - WELLISON DE SOUZA (MERCADINHO W.S.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 268-02/08  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 02/03/2011

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF N° 0003-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Decretada, de ofício, nula a infração imputada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTAURANTE. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista no art. 42, II, “f”, a Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Afastado o pedido de nulidade do Auto de Infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decretada, de ofício, a nulidade da infração 1. Decisão unânime quanto ao mérito. Decisão por maioria em relação à exclusão da multa indicada na infração 3.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário movido pelo autuado a fim de impugnar a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/12/2007, exigindo ICMS no valor histórico de R\$180.199,54, acrescido das multas de 70% e 60%, uma vez que o recorrente incorreu nas seguintes infrações (embora tenha impugnado no Recurso apenas as infrações 1 e 3):

- 1- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, com imposto devido no valor de R\$176.812,82, referente aos exercícios de 2003 a 2006.
- 2- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, com imposto devido no valor de R\$3.138,02.
- 3- Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$248,70, referente à antecipação parcial, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, conforme Auditoria da Antecipação Tributária- Demonstrativo da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente ao período de 28/02/2006, 31/03/2006, 31/04/2006.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal exarou Decisão a respeito do caso em lide, afastando, inicialmente, a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que, como bem salientou o autuante na informação fiscal, o Regulamento do ICMS, aplicado aos fatos geradores da época rechaça a prática de infrações de natureza grave, tais como saldo credor de caixa e falta de registro de entradas, autorizando à fiscalização estadual tratar o infrator microempresa ou pequeno porte, como se normal fosse. Fundamentou sua posição de acordo com os artigos 408-S, 408-P, 408-L e 915, inciso III, do RICMS/97.

Em relação à infração 1, citou o artigo 2º, parágrafo 3º, IV, do RICMS/97 e o parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, para mostrar que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar saldo credor de caixa.

Sobre o argumento de que o imposto já teria sido pago, divergiu do entendimento do sujeito passivo, pois disse que o imposto recolhido foi referente às operações declaradas, enquanto na ação fiscal foi apurada omissão de saídas.

No que concerne à alegação defensiva de que parte das notas fiscais não escrituradas era de mercadorias com imposto pago antecipadamente, esta não pode ser acolhida, pois, além de não comprovada, não existe amparo legal. Uma vez que a Lei estabelece a presunção de saídas de mercadorias tributáveis, cuja alíquota é das operações normais, ou seja, 17%, com concessão de crédito de 8%, resultando em uma carga tributária de 9% sobre o valor das omissões.

A respeito da infração 3, entendeu como insuficiente o argumento do autuado de que estava enquadrado no SimBahia, pois este seria insuficiente para elidir a infração.

Ressaltou, todavia, que o autuante incorreu em equívoco ao indicar no Auto de Infração, o percentual de multa de 60% para a infração, quando o correto é 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

Finalizou, julgando como procedente o Auto de Infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão proferida, impugnou-a por meio de Recurso Voluntário (fls. 108 a 110), em que requer anulação em parte da infração 1, sob o argumento de que os exercícios 2003 e 2004 já foram objetos de fiscalização, sendo esses mencionados no Auto de Infração sob nº 269094.1616/06-6, que foi devidamente encerrado, ficando claro a evidência do *bis in idem*, baseado no art. 18, II e IV do RPAF/99. Fato lamentável aplicado pela inobservância do ilustre auditor fiscal, pois os referidos documentos deste período foram devidamente fiscalizados pelo mesmo auditor fiscal.

Alegou que sendo requerido o benefício de exclusão de base de cálculo das mercadorias isentas ou pagas por substituição, a exigibilidade contida na Instrução Normativa nº 56/2007, apresentação de dados para aplicação de proporcionalidade sobre a infração 1, a mesma foi cumprida em tempo hábil, não prejudicando os trabalhos de fiscalização.

Na infração 3, salienta que o autuante não se atenta à orientação contida no RPAF/99 art.28, parágrafo 4º, inciso II, não apresentou memória dos cálculos e tampouco a relação das notas fiscais que configure a infração, além do mais não lhe concedeu o direito do crédito, previsto do RICMS.

Alegou ser improcedente a multa de 70% contida na infração 1, uma vez que o art. 42, I, alínea “b”, item 2, determina que a multa deva ser de 50 %.

Finaliza o seu Recurso Voluntário afirmando ser uma microempresa familiar, que sempre procura manter em dia suas obrigações acessórias e principais com os entes governamentais.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora Dra. Ana Carolina Moreira, emitiu o seu Parecer opinativo (fls. 156 e 157) alegando inicialmente que não vê qualquer vício de forma a macular o Auto de Infração, ou o processo administrativo fiscal dele decorrente.

Salienta que a multa aplicada sobre o débito da infração 1 obedece ao disposto na legislação tributária estadual (art. 42, III, da Lei nº. 7.014/96), não sendo dado ao CONSEF negar aplicação a tais normas, sequer por decretação de sua inconstitucionalidade.

Afirma que o imposto exigido na presente infração é legítimo, conquanto restou comprovado que no período da autuação houve a ocorrência de saldo credor de caixa e diversas notas não foram registradas.

No que tange à alegação de bis in idem, salientou que não merece ser acolhido tal argumento, tendo em vista que do cotejo da infração em comento com o Auto de Infração nº 269094.1616/06-6, verifica-se que muito embora tenham sido autuados os mesmos exercícios (2003 e 2004), trata-se de infrações distintas.

No que concerne à infração 3, afirmou que na fl. 22 dos autos se encontram o demonstrativo de débito relativo a este item, bem como a relação das notas fiscais capturadas no CFAMT.

Concluiu o seu Parecer, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à exclusão da multa – Infração 3)**

Compulsando os autos, pude constatar que o recorrente utilizou-se do Recurso Voluntário, impugnando, assim, apenas às infrações 1 (Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa,) e 3 (Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$248,70, referente a antecipação parcial, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação).

Inicialmente, afasto o pedido de nulidade formulado pelo recorrente, uma vez que tais argumentos não são suficientes para se decretar a nulidade do Auto de Infração.

Entretanto, no que concerne à infração 1, verifico, de ofício, que o procedimento fiscal está eivado de incorreções ou omissões que levam à impossibilidade de se determinar, com segurança, a infração e o montante do débito tributário devido. Ou seja, a metodologia empregada pelo autuante para determinação do saldo credor de caixa revela-se totalmente imprecisa, na medida em que considerou dados constantes na DME, sem distinguir as aquisições a vista e a prazo, ações indispensáveis ao correto procedimento fiscal. Portanto, com base no que preceitua o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, tal infração deve ser anulada, recomendando-se a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas, de modo a se buscar a verdade material e a justiça fiscal. Nula, portanto, a infração 1 no valor de R\$176.812,82.

Passando a analisar a infração 3, pude verificar que em regime de antecipação tributária parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, como ocorreu no caso em tela, o imposto é devido independentemente do regime de apuração adotado, conforme estabelece o artigo 12-A, da Lei nº 7.014-97, combinado com a Lei 8.967-03. Em relação à arguição do recorrente acerca do procedimento do autuante: *“de que não apresentou a memória de cálculo e tão pouco a relação de notas fiscais que configure a infração, além do mais não lhe concedeu o direito do crédito previsto do Regulamento do ICMS”* (nos termos, in verbis, da pag. 109), pude verificar no bojo do processo que constam o demonstrativo de débito, devidamente acostado à fls. 22, bem como as notas fiscais capturadas no CFAMT, sendo que duas delas se encontram às fls. 29 e 31.

Todavia, sobre este valor não cabe a cobrança da multa, já que o ano do fato gerador do imposto foi o de 2006, anterior a **28/11/2007**, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial” no art.42, inciso II, “d” da Lei nº 7014/96 por força da Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir da data supracitada em grifo, ou seja, apenas a partir desta data se instituiu a figura chamada “antecipação parcial” na norma tributária do estado da Bahia. A Lei 7014/96 não tinha esta figura fiscal especificada, inicialmente, no seu capítulo concernente às penalidades aplicáveis às infrações tributárias.

A figura da “antecipação parcial” é distinta da chamada antecipação propriamente dita e da substituição tributária, sendo que essas duas últimas já vigoravam antes de **28/11/2007**, ressalvando que a antecipação parcial, instituída na data susomencionada, não encerra a fase da tributação e, por tal razão não deve e não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária. Tal distinção jurídica e seus efeitos é matéria já pacificada por força de inúmeras decisões judiciais que vão ao encontro desse entendimento e da própria Decisão do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN no 33203-8/2004.

Por conseguinte, as multas inerentes às infrações ocorridas no regime de antecipação parcial do ICMS por aquisição de mercadorias de outros estados para fins de comercialização, não podem atingir lançamentos cujos fatos geradores são anteriores à data de 28/11/2007. Assim, adoto como fulcro o princípio legal de que a lei não pode retroagir para prejudicar e, em se tratando de multa, somente se admite a retroatividade para beneficiar, ou seja, a doutrina apregoa apenas a “retroatividade benigna”. É recorrente asseverar que a aplicação da multa contida na **Infração 3** do presente PAF, decidida pela 2ª JJF, fere frontalmente o princípio da irretroatividade que, a meu ver, representa um direito basilar do contribuinte

Por tudo exposto e analisado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, ao tempo em que, de ofício, julgo pela NULIDADE da infração 1 e afasto a aplicação da multa inerente à aplicação 3, recomendando um novo procedimento fiscal no que tange à infração 1.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à exclusão da multa – Infração 3)**

Concordo com o voto proferido pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso Voluntário, inclusive em relação à exclusão, de ofício, da infração 1. Entretanto, discordo daquilo a respeito da inaplicabilidade da multa de 60% em relação à infração 3, que trata da exigência do imposto por antecipação parcial, relativa ao exercício de 2006.

Inicialmente, ressalto de que o autuante aplicou a multa de 60% inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, fato ratificado pela JJF.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7.014/97 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 (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), 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. 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 da substituição/antecipação tributária.

Todavia, 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 a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta 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) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 3 no art. 42, inc. II, letra “d”, 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.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 3, reenquadrando 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, ressalvada a possibilidade do contribuinte 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 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 tem reiteradamente se manifestado.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, ao tempo em que concordo com a nulidade da infração 1 e reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada na infração 3 do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito, decretar, de ofício, a nulidade da infração 1 e, em decisão por maioria, em relação à exclusão da multa indicada na infração 3, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269094.1723/07-5**, lavrado contra **WELLISON DE SOUZA (MERCADINHO W.S.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.386,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$248,70 e 70% sobre R\$3.138,02, previstas no art. 42, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à exclusão da multa – Infração 3) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à exclusão da multa – Infração 3) – conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Jose Antonio Marques Ribeiro e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, de 03 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à exclusão da multa – Infração 3)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR (Quanto à  
exclusão da multa – Infração 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS