

**PROCESSO** - A. I. Nº 269131.0999/08-4  
**RECORRENTE** - DISTRIBUIDORA DE DOCES SÃO FRANCISCO LTDA. (DOCES SÃO FRANCISCO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0376-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 02/03/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0006-12/11

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a-1)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a-2)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. **Infrações mantidas. b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, absorvidas pelas multas por descumprimento das obrigações tributárias principais relativas às infrações 1 e 3, ao teor do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96. Decretada, de ofício, a improcedência das infrações. **Recurso NÃO PROVIDO.** Decisão unânime quanto ao mérito. Decisão não unânime em relação à exclusão da multa indicada na infração 3.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão da 1ª JJF (Acórdão nº 0376-01/09) com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99. O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2008, exige ICMS no valor de R\$331.864,80 e multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$41.077,50, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

- 1 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 relacionadas nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro, fevereiro, agosto, setembro e dezembro de 2006, janeiro a abril e junho a

novembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$285.251,32, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere a notas fiscais obtidas através do Sistema CFAMT e não escrituradas nos livros fiscais.

- 2 Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de março a setembro e dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$18.503,02, acrescido da multa de 60%.
- 3 Falta de recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas à comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, agosto e setembro de 2006, janeiro a junho e agosto de 2007, exigindo imposto no valor de R\$23.925,97, acrescido da multa de 60%.
- 4 Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2006 e de dezembro de 2007, sendo aplicada a multa de 10%, correspondente ao valor de R\$23.867,13.
- 5 Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2006 e de dezembro de 2007, sendo aplicada a multa de 1%, correspondente ao valor de R\$17.210,37;
- 6 Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$4.184,49, acrescido da multa de 60%.

Após saneamento do PAF, a 1ª JJF prolate a seguinte Decisão, após rejeitar as arguições de nulidade, indeferir o pedido de diligência na forma proposta pela empresa e observar que as falhas processuais foram sanadas, inclusive com a abertura de prazo de defesa.

[...]

*No mérito, verifico que foram imputadas ao sujeito passivo seis infrações, todas elas impugnadas. Observo que a defesa questionou o lançamento por grupos de infrações, primeiro se insurgindo contra os itens 01, 04 e 05 da autuação, quando sustentou a sua linha de defesa principalmente argumentando que as notas fiscais objeto da exigência, que haviam sido coletadas pela fiscalização através do Sistema CFAMT, teriam sido objeto de retorno aos fornecedores. Acrescentara que nessa situação cabia ao fisco provar que as mercadorias ingressaram no estabelecimento do impugnante, para então exigir o registro das notas fiscais.*

*Ressalto que este Conselho de Fazenda já consolidou a jurisprudência de que as vias das notas fiscais retidas através do Sistema CFAMT são aceitas como comprovação do ingresso de mercadorias nos estabelecimentos situados no Estado da Bahia. Para tanto, cito dois julgados recentes, que se referem aos Acórdãos JJF nº 0234/02-09 e CJF nº. 0286-12/09. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação se referem a um período de dois anos, correspondendo a um total de cento e dois documentos fiscais, todos destinados ao autuado e em sua grande maioria se refere a vendas a prazo. Além do mais, conforme declarado pelo autuante, os emitentes dessas notas fiscais são fornecedores regulares do impugnante e, inclusive, permaneceram mantendo relações comerciais com o autuado, a despeito deste sugerir que as remessas das mercadorias, em alguns casos, não teriam tido o seu aval.*

*Além do mais, considerando o quanto dito acima, caberia sim ao autuado, se fosse o caso, solicitar dos seus fornecedores que disponibilizasse os elementos comprobatórios de que as mercadorias em questão teriam retornado à origem, providência não adotada pelo impugnante. Deste modo, não acato as alegações defensivas contrárias à utilização por parte do fisco das notas fiscais coletadas por meio do Sistema CFAMT para embasar a apuração do tributo devido.*

*A imputação concernente à infração 01 correspondeu à 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 constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97.*

*Comprovo que a apuração do imposto se encontra delineada nos demonstrativos de fls. 08 a 13, nos quais o autuante apresenta os cálculos correspondentes, para cada nota fiscal, em conformidade com o disposto no art. 61 do RICMS/97, ou seja, tomando por base os valores dos produtos constantes nas notas fiscais, acrescenta os encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto nos Anexos 88 e 89 do mesmo Regulamento. Deste modo, a infração 01 resta totalmente caracterizada.*

*No que se refere às infrações 04 e 05, constato que tratam da aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, consistentes na falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais relativas a mercadorias, sendo no caso da primeira sujeitas à tributação e a seguinte a mercadorias subordinadas ao regime de antecipação tributária. Os demonstrativos relativos a essas duas exigências se encontram respectivamente às fls. 16 a 18 e 08 a 13.*

*Saliento que as penalidades aplicadas estão previstas, respectivamente, nos incisos IX e XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Tendo em vista que as irregularidades apuradas estão devidamente comprovadas, mantenho na íntegra as infrações 04 e 05.*

*Ao combater as infrações 02, 03 e 06, o contribuinte argumentou que tendo em vista que se refere a estabelecimento varejista, o ICMS concernente à antecipação tributária deve ser calculado com base no preço praticado na operação seguinte e não da maneira como praticado pela fiscalização, conforme entendimento extraído da leitura do art. 8º, inciso II e parágrafos da Lei Complementar nº 87/96. Ressalto que o impugnante incorreu em equívoco, haja vista que de acordo com a redação do próprio dispositivo por ele utilizado, que apresento abaixo, na composição dos itens formadores da base de cálculo para fins de substituição tributária devem ser considerados os componentes indicados nas três alíneas do inciso II do art. 8º do referida LC 87/96 e não apenas na alínea “c”, conforme sugeri.*

*“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*... ”*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”.*

*Acrescento que essa determinação foi recepcionada pela legislação tributária baiana, através da Lei nº 7.014/96 (art. 23, inciso II e suas alíneas), encontrando-se regulamentada no RICMS/BA, por meio do art. 61, inciso II e suas alíneas, onde se verifica que a MVA a ser aplicada depende diretamente da condição do estabelecimento fornecedor de ser industrial, atacadista ou importador. Desta forma, não tem nenhuma pertinência a alegação defensiva no sentido de tratamento diferenciado, atinente à sua condição de estabelecimento varejista. Assim, com base no acima exposto e nos detalhamentos que apresentarei em seguida, as infrações em questão devem ser mantidas em sua inteireza.*

*A infração 02 decorreu do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em razão de aplicação incorreta da MVA quando da apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97.*

*Analizando o demonstrativo de fls. 14 e 15, elaborado com base nos elementos disponibilizados pelo contribuinte, percebo que o autuante procedeu de forma correta ao refazer os cálculos do imposto devido por antecipação tributária, desde quando no caso de as mercadorias procederem de fornecedores que desenvolvam a atividade de indústria a margem de valor agregado se mostra maior que aquela atinente a empresas atacadistas, conforme efetivara o contribuinte. Infração mantida.*

*No caso da infração 03, vejo que se referiu à falta de recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas à comercialização.*

*Constato que também neste caso, as notas fiscais utilizadas pelo fisco foram coletadas através do CFAMT, estando os demonstrativos acostados às fls. 16 a 18 dos autos. Assim, os documentos fiscais em questão não haviam sido lançados pelo impugnante em sua escrita fiscal e tampouco tinha procedido ao pagamento do imposto devido. Infração comprovada.*

*Por fim, a infração 06 se originou da constatação do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97.*

*Neste caso específico, percebo que de acordo com o demonstrativo anexado às fls. 19-A e 19-B, a fiscalização apurou, em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 2007, os montantes do imposto devido, efetuando os cálculos relativos a cada nota fiscal correspondente a esses períodos e posteriormente comparou os montantes totais verificados com os valores recolhidos pelo contribuinte, exigindo as diferenças encontradas. Deste modo, esta infração resta integralmente mantida.*

*Ante todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.*

Tomando ciência da Decisão proferida em 1º Grau, a empresa ingressa com Recurso Voluntário (fls. 330/340) requerendo a improcedência das infrações 1, 4 e 5 por dois motivos.

No primeiro, diz que a JJF entendeu que ele deveria ter comprovado o retorno das mercadorias. No entanto, entende que esta prova é do fisco, não podendo ser responsabilizado por erro do sistema de controle da Secretaria de Fazenda. Alega que se o sistema CFAMT controla as entradas de mercadorias, deveria, de igual forma, controlar as saídas, pois todas passam pelos postos fiscais. E o fisco deve confrontar estas operações de entradas e saídas para apurar se, de fato, houve ou não, o retorno das mercadorias.

Ressalta que o Tribunal Administrativo de Pernambuco vem julgando Auto de Infração improcedente quando não existe comprovação de que as mercadorias ingressaram no estabelecimento, conforme transcreve julgados e este é o caso presente, pois o fisco não demonstrou o efetivo ingresso das mercadorias no seu estabelecimento. Entende que tal comprovação poderia ser feita através de uma contagem dos seus estoques, ou, com o poder de polícia que tem, poderia o fisco intimar os fornecedores a prestar esclarecimentos sobre as operações em lide. Flagrante, assim, o desrespeito ao art. 142, do CTN e aos princípios da legalidade e moralidade no momento em que foi transferido para o contribuinte o “ônus financeiro e investigatório”.

Diz, ainda, que não havendo dúvida a respeito do retorno das mercadorias, conforme determinações dos artigos 636 e 654, do RICMS/BA, não está obrigado a registrar tais operações comerciais. Entende que quando a mercadoria não ingressa no estabelecimento não são aplicáveis as regras contidas nos artigos 322, I, 323, I e 561, todos do RICMS/BA. Neste sentido, transcrevendo os referidos artigos, afirma que não tinha qualquer obrigação de escriturar tais aquisições, pois elas não ingressaram no seu estabelecimento, retornando ao remetente, este sim, obrigado a registrar a operação de retorno.

Como segundo argumento afirma inexistir prova da infração acusada. Entende que as notas fiscais apresentadas são provas unilaterais que nada valem, pois não comprovam que as mercadorias foram, efetivamente, ingressas no seu estabelecimento, sendo, assim, acusação por presunção, que no direito tributário não tem a menor valia, já que a atividade administrativa é plenamente vinculada e depende de prova.

Ressaltando, novamente, de que cabe ao fisco a comprovação de sua acusação, inclusive por não ter o recorrente o poder de polícia para buscar a prova negativa (de que não adquiriu ou não recebeu a mercadoria e prova inexistente no sistema jurídico-tributário) diz que tal busca seria infrutífera, pois fornecedores “inescrupulosos” jamais iriam produzir provas contra si.

Em relação às infrações 2, 3 e 6, afirma serem improcedentes, pois a MVA a ser aplicada para o cálculo do imposto, ao contrário do que entendeu a JJF, tem por base o preço praticado na operação seguinte e não pela atividade fim do fornecedor. Transcrevendo as determinações do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, observa que a base de cálculo é o somatório do valor da operação, mais encargos e margem de valor agregado, relativamente às operações e prestações subsequentes. Assim, como atua no ramo varejista, deve tão-somente antecipar o imposto relativo à última operação da cadeia de circulação da mercadoria, portanto, utilizando o valor que reflete o produto no atacado.

Contudo, o fisco, além de desconsiderar o valor comercial do produto, “uma vez que pagar o imposto antecipado significa ter por base o preço praticado na saída da mercadoria, ainda exige a aplicação da MVA, mas não especifica se está aplicando a do atacado ou da indústria”.

E, somente para argumentar, se a determinação é a aplicação de MVA e não o valor comercial da mercadoria, a margem de agregação para apuração da base de cálculo por antecipação tributária é a prevista para os atacadistas.

Não discutindo o instituto da antecipação tributária, diz que está discutindo a imposição “arbitrária” do fisco em lhe aplicar MVA ao invés de utilizar o valor comercial da mercadoria, já que é estabelecimento varejista.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS (fls. 359/360) opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado, trazendo as seguintes razões para embasar seu pronunciamento:

[....]

*Da análise dos autos, entendo que o recorrente não comprova a devolução das mercadorias, conforme alegado, já que, nos termos dos arts.201 e 219 do RICMS (transcritos), deveria ter emitido NF para devolver as mercadorias ao Remetente.*

*Quanto à alegação de falta de provas, concordo com a Decisão recorrida no sentido que o CONSEF já pacificou jurisprudência no sentido de que as notas fiscais coletadas junto ao CFAMT, juntamente com o fato dos fornecedores serem habituais do autuado e as mercadorias serem próprias do seu comércio, são suficientes para provar a materialidade da infração.*

*Quanto a base de cálculo do ICMS para fins de antecipação tributária, vejo que o art. 23, II da Lei nº 7.014/96, que encontra fundamento no art. 8º, II, c, da LC 87/96.*

*Portanto, a MVA deve compor a base de cálculo do ICMS por antecipação nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais para comercialização.*

## VOTO

Em relação às infrações 1, 4 e 5, afirma o recorrente que houve o retorno das mercadorias, discordando do entendimento externado pela JJF de que ele deveria ter comprovado tais retornos. Afirma que tal comprovação cabe ao fisco, não podendo ser responsabilizado por erro do sistema de controle da Secretaria de Fazenda, ou seja, se este sistema controla as entradas e saídas de mercadorias, deve o autuante confrontar tais operações para apurar se, de fato, houve ou não, o retorno das mercadorias. Afirma, ainda, que tal comprovação poderia ser feita através de uma contagem dos seus estoques, ou, com o poder de polícia que tem, poderia o fisco intimar os fornecedores a prestar esclarecimentos sobre as operações em lide. Em assim não agindo, houve desrespeito ao art. 142, do CTN e aos princípios da legalidade e moralidade, pois houve inversão do ônus da prova. Diz, ainda, que não estava obrigado a escriturar tais operações de retorno como determinam as regras dos arts. 636 e 654, do RICMS/BA.

Quanto ao sistema CFAMT controlar as entradas e saídas de mercadorias deste Estado não significa que o fisco deva fazer batimento destas duas operações para saber se uma operação de aquisição de mercadoria retornou para o Estado emissor do documento fiscal com este mesmo documento fiscal, significando dizer que não existe qualquer erro no referido sistema.

Em relação à contagem dos estoques, não existe tal necessidade, inclusive de se verificar as suas vendas, pois o que aqui se apontam são aquisições não lançadas na escrituração fiscal, por consequência, não oferecidas à tributação quando do prazo regulamentar, ou seja, quando das suas entradas no estabelecimento comercial.

Quanto ao entendimento do recorrente de que cabia ao fisco buscar as provas do retorno das mercadorias junto aos seus fornecedores, observo que a competência para provar o fato não é do fisco estadual, e sim, obrigação do contribuinte de provar suas operações comerciais.

Assim, não vejo causa para se alegar desrespeito ao art. 142, do CTN e aos princípios da legalidade e moralidade.

E, admitindo de que todas as operações comerciais autuadas retornaram aos seus respectivos fornecedores, caberia ao recorrente provar o fato, pois como dito, é dele esta obrigação. O pedido houve e as mercadorias circularam neste Estado. Se elas não adentraram no estabelecimento, cabe à empresa esta prova e não ao fisco estadual.

No mais, o art. 636, II, "a" e "b", do RICMS/97 determina que o Conhecimento de Transporte ou a nota fiscal originária poderão servir para acobertar as mercadorias devolvidas ou retornadas pelo adquirente. Em seu art. 654 indica todas as providências que o remetente deve tomar ao receber as mercadorias devolvidas, entre elas emitir nota fiscal de entrada e escriturá-la e conservar a primeira via da nota fiscal originária. Assim, ao não trazer ao processo, por exemplo, cópias das notas fiscais de entradas, conforme determinações legais, cópia do livro Registro de Entradas dos seus fornecedores, ou mesmo, cópias das notas fiscais originárias onde conste a prova do retorno das mercadorias, o sujeito passivo não desconstituiu a infração apurada, não podendo arguir o desfazimento da operação comercial efetivada e, por consequência, a não existência do fato gerador do imposto ora guerreado.

Como segundo argumento, alega inexistirem provas das infrações, pois as notas fiscais apresentadas são provas unilaterais que não comprovam que as mercadorias ingressaram no seu estabelecimento, sendo, assim, acusação por presunção, que no direito tributário não tem a menor valia, já que a atividade administrativa é plenamente vinculada e depende de prova. Diz caber ao fisco a comprovação de sua acusação, inclusive por não ter o poder de polícia para buscar a prova negativa, pois infrutífera, já que fornecedores "inescrupulosos" jamais iriam produzir provas contra si.

Não discordo de que a atividade administrativa tributária é ato vinculado à lei, depende de prova e que a presunção do cometimento de um ato infracional à legislação tributária não é admitida quando não prevista em lei. Porém, em primeiro se os emitentes das notas fiscais são "inescrupulosos", caberia ao recorrente, diante da grande quantidade de operações comerciais realizadas, ter adotado procedimentos penais contra os mesmos, não cabendo ao fisco estadual qualquer ingerência na questão. Em segundo, observo que tais empresas são seus fornecedores regulares como se pode observar pela análise das infrações 2, 3 e 6. Por terceiro, este Colegiado tem firmado posição de que, tratando-se de notas fiscais colhidas junto aos postos de fronteiras desta Secretaria da Fazenda elas são consideradas documentos de prova para constatação da irregularidade em questão, pois colhidas pelo próprio fisco estadual quando do trânsito das mercadorias. Além do mais, resta provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, o destinatário, nelas consignado, é o autuado, as mercadorias são condizentes com o seu ramo de atividade e, inclusive, em sua grande maioria, compras realizadas à prazo e emitidas pelos seus fornecedores. Diante desses fatos, as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações comerciais realizadas pelo contribuinte. E, por fim, ao afirmar de que houve o retorno das mercadorias, o próprio recorrente admitiu as operações comerciais em questão.

Diante do exposto, no mérito as infrações 1, 4 e 5 são subsistentes. No entanto, cabe uma retificação a ser feita em relação às infrações 4 e 5. Estas duas infrações (multa de 10% e 1%, respectivamente, pela não escrituração das notas fiscais colhidas junto ao Sistema CFAMT) decorreram do cometimento das infrações 1 e 3 como se constata pelos demonstrativos de fls. 08 e 13 (infração 5) e fls. 11/12 (infração 4). Na situação, o art. 42, § 5º, da Lei nº 7.104/96 determina: *A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

Assim, embora subsistentes as irregularidades, estas penalidades ficam absorvidas pela multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, ou seja, a exigência do ICMS relativa às infrações 1 e 3, já que estas são consequências diretas do descumprimento da obrigação acessória.

O recorrente em relação às infrações 2, 3 e 6 somente se insurge quanto à MVA aplicada, não discordando do instituto da antecipação/substituição tributária. Apenas entende que, como é empresa varejista deve tão-somente antecipar o imposto relativo à última operação da cadeia de circulação da mercadoria, portanto, utilizar o valor que reflete o produto no atacado, uma vez que este valor agregado tem por base o preço praticado na operação seguinte e não pela atividade fim do fornecedor. Na sua argumentação, diz ser errônea a desconsideração do valor comercial da mercadoria (com a inclusão do valor agregado) para ser aplicada MVA estabelecida. Afora, que o fisco não especificou se a MVA foi do atacado ou da indústria. Por fim, se acaso mantida a apuração da base de cálculo com a inclusão de MVA deve ser considerada a de atacadista.

Inicialmente, ressalto que todos estes argumentos não se aplicam à infração 3, pois ela trata da antecipação tributária parcial, instituto diverso da antecipação tributária propriamente dita ou mesmo da substituição tributária por antecipação. A antecipação parcial tributária 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). Ela *abrange as entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição*. E este foi o procedimento adotado pelo autuante, conforme se observa nos demonstrativos de fls. 16/18 dos autos. Nestes não foi aplicada qualquer MVA. Caberia ao recorrente trazer aos autos a prova de que havia recolhido o imposto como determina a legislação tributária. Não o fez. Em assim sendo, a infração é mantida.

No mais, os argumentos do recorrente somente podem ser apreciados em relação às infrações 2 e 6 que tratam do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Na infração 2, o autuante foi explícito em indicar que o motivo do recolhimento a menos teve por base a aplicação incorreta da MVA quando da apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Em relação à infração 6 ele apurou esta diferença sem indicar nos seus papéis de trabalho a mesma situação. Entretanto, o contribuinte assim se posicionou em relação a esta infração durante todas as suas intervenções no PAF e o autuante, quando de sua informação fiscal (fl. 270) confirmou a motivação, ou seja, em ambas, o recorrente utilizou MVA do atacado quando deveria ter utilizado a da indústria, como se infere das notas fiscais, todas com a exigência do IPI e emitidas por fabricantes das mercadorias como exemplos: Arcor do Barsil Ltda, Cadbury Adams Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., Florestal Alimentos S.A, Boavistense – Florestal Alimentos S.A., Peccin S.A, Meiway Indústria e Comércio Ltda. (fls. 14/15 e 19-A/19-B).

Apreciando os argumentos expostos pelo recorrente, ressalto, inicialmente, que o enquadramento de determinada mercadoria no regime da substituição tributária por antecipação ou mesmo a antecipação tributária propriamente dita não é determinada pela atividade que exerce a empresa. Ele diz respeito às hipóteses em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro ou quando a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto (art. 352, do RICMS/97). Em ambos os casos, a fase de tributação encontra-se encerrada, já que o imposto foi antecipadamente recolhido e o Erário não poderá exigir complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção (art. 9º da Lei nº 7.014/96 e art. 356 e § 7º, do referido artigo e Regulamento). Como se nota, a situação não está correlacionada em si, com a atividade exercida pela empresa autuada, mas sim, com o término da fase de tributação. E, assim sendo, a legislação estabelece margem de valor agregado – MVA para

cobrança do imposto. Esta MVA varia de acordo com a forma como foi adquirida a mercadoria. Se, por exemplo, através de um fabricante, ela deve ser maior do que mercadorias adquiridas através de um atacadista ou mesmo varejista, pois na primeira situação se configura a primeira operação comercial realizada, sendo que o adquirente fará a última, para efeito de tributação. No segundo caso (atacadista) já houve, quando da aquisição, outras operações com exigência do tributo, que devem ser levadas em consideração e, por consequência, a MVA aplicada será menor. E esta sistemática tem total coerência, pois o preço de venda ao consumidor (como entende o recorrente) não pode ser levado em consideração, já que à época do pagamento do tributo, encerrando a fase de tributação, ele não é conhecido.

Por isto é que o art. 61, inclusive em obediência ao disposto no art. 8º, II, ª 4º, da LC nº 86/96 dispõe para o caso em discussão:

*Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*I - ....*

*II – na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:*

*a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353.*

E no Anexo 88 consta:

ITEM	MERCADORIA	MVA (%)	
		AQUISIÇÃO NA INDÚSTRIA	AQUISIÇÃO NO ATACADO
8	Gomas de mascar, bombons, balas, confeitos, caramelos, pastilhas, dropes, pirulitos, ovos-de-páscoa e chocolates, desde que industrializados	40%	30%

Como já dito, as aquisições foram feitas em estabelecimento industrial, sendo assim correta a aplicação da MVA de 40% e não de 30%, como entende e como realizado pelo recorrente, sendo impertinente o seu argumento de que o autuante não indicou se a MVA aplicada era de atacadista ou industrial, pois desde o início entendeu perfeitamente a acusação.

Por tudo exposto, as razões recursais não podem ser aceitas, e no mérito não merece qualquer reparo a Decisão recorrida em relação às infrações 2, 3 e 6. No entanto, faço uma retificação na Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada na infração 3, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. O autuante aplicou a multa de 60% inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, fato ratificado pela JJF.

Observe, inicialmente, de que 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 (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, ressaltado, 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 reenquadramento 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 01 até outubro de 2007, 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, a multa aplicada na 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.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada na infração 3 até o mês de outubro de 2007 do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e, embora subsistentes as infrações 4 e 5 são elas absorvidas pelas multas da obrigação principal relativas às infrações 1 e 3, remanescendo o débito no valor de R\$331.864,80 (com as exclusão das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$41.077,50).

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à multa aplicada na infração 3)**

No que tange à infração 3 (*“falta de recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas à comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, agosto e setembro de 2006, janeiro a junho e agosto de 2007, exigindo imposto no valor de R\$23.925,97, acrescido da multa de 60%”*), comungo com o entendimento da preclara Conselheira Relatora quanto ao valor do ICMS devido constante no seu voto, entretanto tenho entendimento diverso no que se refere à multa aplicada sobre o montante principal, por entender que esta multa, em qualquer percentual, é inaplicável, pelos motivos abaixo explanados.

Como se constata nos autos, os anos dos fatos geradores do imposto são anteriores a **28/11/2007**, quando foi acrescentada a expressão *“inclusive por antecipação parcial”* nos termos 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 nº 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**, como é o caso da infração em tela.

Assim sendo, 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 no voto da nobre Conselheira Relatora, fere frontalmente o princípio da irretroatividade que, a meu ver, representa um direito basilar do contribuinte.

Em face de tudo quanto retroexposto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, todavia, de ofício, afasto a aplicação da multa exigida na **Infração 3**.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito e, de ofício, decretar a improcedência das infrações 4 e 5 por descumprimento das obrigações acessórias absorvidas pelas multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações tributárias principais relativas às infrações 1 e 3, ao teor do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96 e, em decisão não unânime em relação à exclusão da multa indicada na infração 3, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269131.0999/08-4**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE DOCES SÃO FRANCISCO LTDA. (DOCES SÃO FRANCISCO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$331.864,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alíneas “a”, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE (Quanto à multa aplicada na infração 3) – conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois e Jose Antonio Marques Ribeiro

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à multa aplicada na infração 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS