

**PROCESSO** - A. I. N° 017241.0002/08-2  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADOS JORGE TIRÇO LTDA. (SUPERMERCADOS JORGE TIRÇO LTDA. LOJA 01)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0154-03/10  
**ORIGEM** - INFAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 26/12/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. N° 0374-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Os lançamentos foram efetuados com um vício substancial, haja vista que, embora dispusesse de todos os elementos indicativos das datas de ocorrência dos fatos apurados, o autuante lançou os débitos dos exercícios considerados (2004, 2005 e 2006) no último dia de cada exercício (31 de dezembro). Tal critério somente se admite quando não há como se conhecer a efetiva data da ocorrência dos fatos. De acordo com o art. 144 do CTN, o lançamento tributário deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador. Impossibilidade jurídica de saneamento do vício no curso do processo, tendo em vista que o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite a correção de eventuais incorreções ou omissões ou a não-observância de exigências meramente formais, sendo que no caso em exame não se trata de incorreções “eventuais”, pois diz respeito a elemento substancial, por dizer respeito ao aspecto temporal do fato, com reflexos na quantificação do valor do crédito tributário. Lançamentos nulos. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. Refeitos os cálculos, excluindo-se parcelas relativas a documentos que foram computados indevidamente no levantamento fiscal. Reduzido o débito. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Feita prova de que o imposto lançado se encontrava pago. Mantida a Decisão recorrida quanto ao valor principal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Afastada, de ofício, a multa aplicada em relação à infração 3. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo para impugnar a Decisão da 3ª Junta de julgamento Fiscal que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 31/3/08, sendo objeto do recurso apenas a infração 3, conforme a descrição abaixo, já

que as infrações 1 e 2 foram julgadas nulas, e, em relação a infração 4, o próprio autuante, diante dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, reviu o seu lançamento de ofício, constatando que não havia imposto a ser lançado.

*INFRAÇÃO 3 - falta de pagamento de ICMS devido a título de “antecipação parcial”, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.731,53, com multa de 60%;*

O processo foi posto em pauta para julgamento pela 3ª JFJ que exarou a seguinte Decisão no que tange a infração objeto deste Recurso Voluntário, transcrita abaixo:

“(…)

*Passo ao exame do item 3º, que diz respeito à falta de pagamento de ICMS a título de antecipação parcial. Em diligência determinada por este órgão julgador, o fiscal autuante refez os cálculos, resultando a serem lançados os valores dos demonstrativos às fls. 262 (Notas do CFAMT), 263 (Nota do Sintegra), 267 e 268. Os dados dos demonstrativos às fls. 267 e 268 não foram impugnados pelo contribuinte.*

*Seguindo a ordem cronológica dos lançamentos do item 3º, o débito do mês de março de 2004, que era de R\$ 3,30, passa a ser de R\$ 1,65, ficando mantidos os débitos dos meses de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2004. Total do imposto remanescente do item 3º: R\$ 136,10 (fl. 267).*

*Quanto ao exercício de 2005, no demonstrativo à fl. 262 a coluna do imposto a ser lançado está zerada, por força das provas apresentadas pelo contribuinte às fls. 180 e 181, relativamente às Notas Fiscais 8001 e 15590. Por conseguinte, ficam excluídos do item 3º os débitos dos meses de julho e outubro de 2005, mantendo-se o imposto do mês de dezembro, no valor de R\$ 296,00 (fl. 263), referente à Nota Fiscal 80568 de Indústrias Flórida Ltda., que é fornecedor habitual do autuado (fl. 124).*

*Por fim, no tocante ao exercício de 2006, no demonstrativo à fl. 268 foi suprimido o débito do mês de junho. Sendo assim, ficam mantidos no item 3º os débitos dos meses de março, abril, setembro de outubro de 2006, no valor total de R\$ 1.743,66.*

*Em resumo, ficam mantidas no item 3º as seguintes parcelas:*

*a) exercício de 2004 (fl. 267):*

- março: R\$ 1,65*
- agosto, R\$ 41,40*
- outubro, R\$ 17,64*
- novembro, R\$ 50,41*
- dezembro, R\$ 25,00*

*b) exercício de 2005 (fl. 263):*

- dezembro: R\$ 296,00*

*c) exercício de 2006 (fl. 268):*

- março: R\$ 10,32*
- abril, R\$ 8,34*
- setembro, R\$ 940,00*
- outubro, R\$ 785,00*
- Total: R\$ 2.175,76*

“(…)

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”*

Cientificado da Decisão exarada pela 3ª JFJ, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário contra a referida Decisão, atacando apenas a infração 3, nos seguintes termos a seguir expostos.

Inicia reiterando que não adquiriu as mercadorias correspondentes a diversas notas fiscais, mais abaixo relacionadas, inclusive enfatizando que não é compradora “HABITUAL DA REFERIDA EMPRESA, conforme afirma os ilustres julgadores”.

Descreve as referidas notas: Nota Fiscal nº 612.086, emitida em fevereiro de 2004, com ICMS no valor de R\$41,40; Nota Fiscal nº 80568, emitida em dezembro de 2005, com ICMS no valor de R\$296,00; Nota Fiscal nº 095737, emitida em setembro de 2006, com ICMS no valor de R\$940,00; e a Nota Fiscal nº 097584, emitida em outubro de 2006, com ICMS no valor de R\$ 785,00.

Ressalta que os produtos constantes das aludidas notas fiscais, cujas fotocópias encontram-se anexas, não pertencem a sua linha de comercialização, lembrando que embalagens de 5 e 10 kg são de produtos da linha de venda direta para indústrias, todavia, assevera que sua empresa é de comércio varejista.

Aduz que uma das notas fiscais acima mencionadas não tem a assinatura do recebedor da mercadoria e nas demais “*não existe identificação do recebedor a assinatura não é de nenhum funcionário da AUTOADA*”.

Reafirma que sempre registra toda e qualquer nota fiscal inerente a mercadoria adquirida pela empresa, a menos das duas notas fiscais que foram enviadas para escrituração, por lapso.

Requer ainda que o Fisco identifique os recebedores das mercadorias não recebidas por ela, até para que possa entrar com uma ação judicial, “*inclusive por danos morais e materiais*”.

Ao final da sua peça, confessa apenas o seguinte débito de ICMS:

EXERCÍCIO DE 2005:

Março: R\$1,65; Outubro: R\$17,64; Novembro: R\$50,41; Dezembro de: R\$25,00.

EXERCÍCIO DE 2006:

Março: R\$10,32 e Abril: R\$8,34

Ao tempo em que requer o respectivo DAE para efetuar o pagamento dos citados valores acima e o “*arquivamento do Auto de Infração*”.

Em seguida, os autos foram encaminhados para o Parecer opinativo da D. PGE/PROFIS, que, através da ilustre procuradora, Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, emitiu o seguinte entendimento:

Segundo a nobre procuradora, a questão em tela é de natureza probatória e que as alegações do recorrente são insuficientes para elidir a imputação fiscal que restou do julgamento de 1º grau. Caberia ao sujeito passivo demonstrar de “*forma categórica ou pelo menos apresentar fortes indícios da não aquisição das mercadorias*”.

Segundo a PGE/PROFIS, o lançamento goza de presunção de legitimidade e fundamenta-se em dados coletados dos sistemas SINTEGRA E CFAMT. Portanto, para elidir esta presunção de legitimidade documental, o recorrente deveria ter trazido aos autos, declarações dos supostos fornecedores, reconhecendo a não aquisição das mercadorias por parte do recorrente, além do mais, segundo os documentos fiscais, as mercadorias são de espécie habitualmente comercializadas pelo ramo de supermercados, além do mais o fornecedor de tais mercadorias, ou seja, Indústria Flórida, é parceiro do recorrente.

Conclui seu Parecer opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Compulsando os autos, pude constatar que o fulcro da questão gravita em torno da infração 3, objeto do Recurso Voluntário ora em análise, a qual refere-se ao não recolhimento de ICMS devido a título de “*antecipação parcial*”, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.731,53, com multa de 60%. Após julgamento da 3ª JF, o valor da infração foi reduzido para R\$ 2.175,76, resultado de uma revisão fiscal feita pelo próprio autuante, atendendo diligência requerida pela 3ª JF.

Em face da Decisão exarada, o recorrente insurgiu-se contra o valor remanescente do ICMS antecipação parcial, alegando que as notas fiscais que deram origem ao imposto imputado não são legítimas, ou seja, a negociação não aconteceu, não tendo ocorrido a aquisição e a consequente entrada dos referidos documentos fiscais e das mercadorias neles relacionadas.

Com base nos documentos acostados aos autos, não consegui identificar provas ou vislumbrar indícios capazes de, pelo menos, suscitar a dúvida da legitimidade dos documentos e de seus

efeitos, ou seja, de que não houve a efetivação do recebimento dos mesmos e das mercadorias neles relacionadas, a exemplo de uma declaração do fornecedor de que, de fato, não houve a entrega das mercadorias constantes nas notas fiscais lançadas e obtidas pelo Fisco através do SINTEGRA e CFAMT, ou, por outro exemplo, um exame grafo técnico que demonstrasse que as assinaturas constantes em duas das três notas fiscais não coincidia com a de nenhum dos funcionários da empresa à época da entrega. Inclusive, atentando para o período de tempo entre a lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 31/03/2008 e a da impugnação em 2ª Instância, ocorrida em 15 de julho de 2010, constato que este intervalo temporal seria suficiente para coleta da produção de provas ou de indícios das alegações recursais.

Isto posto, com base nas previsões legais para o caso em tela, afasto as alegações do recorrente, mantendo o valor principal do ICMS antecipação constante da Decisão da 3ª JF.

Todavia, de ofício, afasto a aplicação da multa de 60% incidente sobre o valor do ICMS devido, pelas razões que passo a expor:

A cobrança da multa de 60% não tem aplicabilidade quando o ano do fato gerador do imposto for 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 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 a 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”. A aplicação da multa de 60%, contida na **Infração 3**, incidente sobre o ICMS antecipação parcial relativa ao dezembro/2005, setembro e outubro de 2006, anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, vai de encontro ao princípio da irretroatividade que, a meu ver, representa um direito basilar do contribuinte. Portanto, a Decisão de 1ª Instância de aplicar multa incidente sobre este período foi equivocada e não encontra o necessário amparo legal.

Por fim, com fulcro nos documentos acostados e na legislação aplicável, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mas, de ofício, voto para afastar a multa cobrada sobre o ICMS antecipação parcial.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão parcial da multa aplicada – Infração 3)**

Em que pese a qualidade do voto do eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em relação ao não acolhimento do re-enquadramento do percentual de multa e do dispositivo da mesma aplicado, em relação à infração 3, a qual, reitere-se, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais, no período de janeiro de 2005 a junho de 2007.

Observo, a exemplo do teor do voto da Junta de Julgamento Fiscal que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº. 7.014/96, não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº. 7.014/96, pela Lei nº. 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas a partir de 28 de novembro de 2007, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, contrariamente à redação anterior que apenas se referia a “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”. Esta alteração gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra 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, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a multa aplicada de 60%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma inserida no artigo 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 artigo 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 re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no artigo 42, inciso I, alínea “d, quando o correto, no meu entendimento seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Entretanto, o reenquadramento realizado, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Saliente-se que o entendimento manifestado no voto do eminente relator, não se coaduna com o entendimento majoritário deste Conselho de Fazenda, inclusive dos conselheiros classistas, o qual, de forma reitera, tem se manifestado no sentido de não somente aplicar a multa, como determinando que o percentual deva ser de 60%, tal como no lançamento.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, tal como julgada, com a alteração da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60%, alterando-se também o enquadramento legal da mesma.

Mesmo diante do agravamento da multa ora proposto, o sujeito passivo, ao amparo do artigo do RPAF/99 pode, desde que atendidos os requisitos do artigo 159 deste diploma legal, recorrer à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, visando a dispensa ou redução da multa aplicada, ao apelo da equidade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, quanto ao valor principal e, em decisão não unânime quanto à multa aplicada na infração 3, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, afastar a multa aplicada na infração 3, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **017241.0002/08-2**, lavrado contra **SUPERMERCADOS JORGE TIRÇO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.175,76**, sem incidência da multa, porém, com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada – Infração 3) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à multa aplicada – Infração 3) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO DIVERGENTE (Quanto à  
multa aplicada – Infração 3)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS