

PROCESSO - A. I. Nº 206877.0006/07-8
RECORRENTE - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0061-03/08
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 01/08/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, que o contribuinte interpõe visando modificar o lançamento de ofício lavrado em 12/12/2007 que exigiu ICMS e multa percentual por ter o ora recorrente cometido três infrações. Contudo o presente Recurso Voluntário refere-se apenas à infração descrita no item 1 do mencionado Auto de Infração:

INFRAÇÃO 1: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período de fevereiro a dezembro/2006. Multa no valor de R\$1.649.787,80.

De acordo com o relatório da JJF, na assentada de julgamento, o contribuinte, por intermédio de sua advogada, solicitou juntada aos autos, de documento intitulado “Memorial” e tendo em vista que tal documento trouxe argumento novo ao processo, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pelo adiamento do processo para a sessão seguinte, nos termos dos artigos 66 e 67 do Regimento Interno do CONSEF. Observa, ainda, o mencionado relatório, que *“o contribuinte, no documento acostado ao processo na sessão de julgamento, afirma que os fatos geradores descritos na autuação ocorreram no exercício de 2006, tendo por pressuposto a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial. Que, todavia, “a penalidade aplicada, prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, passou a ser cabível às hipóteses de antecipação parcial tão-somente com a nova redação dada pela Lei nº 10.847, de 27.11.2007, ou seja, a partir de 28 de novembro de 2007. Daí se concluir pela inaplicabilidade da multa aos fatos objeto da autuação, precisamente por falta de previsão legal, reiterando-se que, no presente caso, exige-se apenas multa, não sendo objeto de cobrança a parcela do imposto, cujo recolhimento foi reconhecido.”*

Diz também que o aludido documento reprisa as alegações defensivas já apresentadas na impugnação inicial, e conclui pedindo o cancelamento da multa e do Auto de Infração.

Em seu voto a Sra. relatora na JJF no que tange à infração 1 diz inicialmente que o artigo 12-A foi acrescentado à Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/2004 e que tal dispositivo trata de ICMS devido por antecipação parcial.

Observa que: *“os fatos geradores da obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, objeto da imputação 1 do Auto de Infração em lide, ocorreram no exercício de 2006, tal como afirma o defendente. Naquela ocasião, a alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, (que transcreve), trazia redação que contemplava a previsão de aplicação de penalidade pela falta de recolhimento tempestivo do ICMS devido por antecipação.”*

Diz que *“tal como descrito no dispositivo legal, se o ICMS não for recolhido de forma antecipada, cabe a aplicação da mencionada multa. A antecipação parcial descrita no artigo 12-A é modalidade de exigência do imposto de forma antecipada. O fato de a nova redação do artigo, com efeitos a partir de 28/11/2007, incluir a expressão “inclusive por antecipação parcial” não elide a redação anterior, que já tratava de hipótese de recolhimento por antecipação. Caso não se entendesse desta maneira, ter-se-ia a situação de uma exigência de obrigação principal sem a cominação de penalidade, dado o seu descumprimento, o que contrariaria toda a lógica do ordenamento jurídico, em especial da legislação tributária, com base na qual o Estado exerce o seu poder de polícia para exigir, dos contribuintes do imposto, que o ICMS devido seja regularmente recolhido aos cofres públicos. A colocação da expressão “inclusive por antecipação parcial”, tanto no mencionado dispositivo legal, quanto no texto do parágrafo único do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não inova, sendo a previsão normativa preexistente. Não acolho a alegação defensiva quanto a este ponto.”*

Diante do argumento do contribuinte que se trata de multa acessória faz um breve comentário do que seja este tipo de obrigação, citando e transcrevendo o art. 113 do CTN e comentando que:

“No caso em foco, exige-se multa pelo descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS nos moldes traçados pelo artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, antecipadamente. Tendo o contribuinte promovido o cumprimento da obrigação principal, qual seja, a de recolhimento do imposto, embora de forma extemporânea, nos meses de fevereiro a dezembro do exercício de 2006, a situação de fato foi enquadrada na previsão do §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96”.

Neste sentido, o imposto não está sendo reclamado, na situação em julgamento, por força de previsão legal neste sentido. Mas trata-se, na infração 1, de multa por descumprimento de obrigação principal nos termos legalmente previstos.

Quanto ao argumento de que as operações de entradas foram registradas na escrita do defendente, entendeu que na situação em lide, não há imputação atinente à regularidade da escrita fiscal do contribuinte.

Quanto ao protesto de que as saídas foram submetidas a tributação a Sra. julgadora diz que *“em relação às saídas das mercadorias sobre cujos valores de aquisições deveria ter sido recolhido o ICMS devido por antecipação parcial, no período objeto da imputação, tal fato é incontroverso, no presente processo.”*

Ao argumento defensivo de que houve o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo a Sra. julgadora comenta que: *“O contribuinte não comprova este dado no processo, e a imputação 01 da presente ação fiscal trata, apenas, de multa em função do comprovado recolhimento intempestivo e irregular do imposto devido por antecipação parcial, durante os meses de fevereiro a dezembro de 2006. Ademais, não está provado, nos autos, que todas as mercadorias que ingressaram no estabelecimento, em cada mês objeto da imputação 01, foram comercializadas dentro deste mesmo período de apuração do imposto, não estando provado, por conseguinte, que foi recolhida a totalidade do imposto atinente às mesmas, na*

situação de ICMS devido no regime normal da apuração. A título de exemplo, quanto às mercadorias que tenham ingressado no estabelecimento no último dia do mês, e que não foram comercializadas neste mesmo dia, seus valores não compuseram o cálculo do ICMS devido por regime normal de apuração de imposto. Assim, não se pode afirmar que todas as mercadorias que ingressaram no mês tiveram seu ICMS recolhido no dia 09 do mês subsequente. Tal fato é reconhecido pelo sujeito passivo em sua contestação às fls. 62 a 76: “Na situação em exame, no caso da Defendente, em que, por seu sistema operacional, praticamente todas as mercadorias ingressadas no seu estabelecimento, decorrentes de entradas interestaduais, dão saídas em operações internas dentro do/no mesmo mês (...)” (grifo no original). O contribuinte repete tal afirmativa no último parágrafo da fl. 269 dos autos, texto do documento “Memorial” anexado, a seu pedido, na assentada de julgamento: “No caso da Defendente, por seu sistema operacional, praticamente todas as mercadorias ingressadas no estabelecimento, decorrentes de entradas interestaduais, dão saídas, em operações internas, dentro do/no mesmo mês.” O que está provado nos autos é o recolhimento extemporâneo do imposto nas operações que foram objeto do levantamento fiscal.”

Quanto ao argumento de que não houve dano ao erário a Decisão da JJF apenas diz que o contribuinte não comprova, nos autos, esta afirmação.

Ao aduzir que ainda que tenha havido descumprimento de obrigação regulamentar acessória, todos os fatos demonstram a sua boa-fé o contribuinte teve contraposto pela Sra. relatora o seguinte argumento: “Nos termos do §2º do artigo 40 da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Quanto ao argumento de que o recolhimento de ICMS por antecipação parcial, embora previsto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96, e em convênio interestadual, e que se trata de “nova hipótese de incidência do imposto”, “implicando na ilegalidade da legislação estadual e, por via de consequência, da própria medida fiscal.” A Sra. relatora diz que: “Embora o artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB exclua, da competência deste órgão colegiado, a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo, observo, em relação ao instituto da antecipação parcial, que a apreciação da sua constitucionalidade foi realizada pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento da Ação Direta da Inconstitucionalidade – ADIN nº 3426/2005, tendo o STF posicionado-se, por unanimidade, pela sua legalidade e constitucionalidade”.

E acrescenta: “O artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 define que o imposto será recolhido de forma antecipada, neste sentido traçando as diretrizes do elemento temporal em relação às operações de que trata. O RICMS/BA apenas regulamenta a forma de fiscalização e de lançamento do imposto, em relação à antecipação parcial. A antecipação do momento do pagamento do imposto é o fator comum aos institutos da antecipação parcial e da substituição tributária, e assiste razão ao contribuinte quando afirma que a antecipação parcial difere da substituição tributária, inclusive porque na antecipação parcial não há substituição da responsabilidade tributária. Conforme o texto da imputação, no caso em foco não se trata de aplicação de multa por irregularidade relativa à antecipação por substituição tributária, e sim à antecipação parcial. Não está em discussão o direito ao uso do crédito fiscal, pelo contribuinte, que pode fazê-lo, nos termos do mencionado artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, e disposições regulamentares”.

E conclui: “O presente Auto de Infração, em sua imputação 01, não exige imposto, e sim penalidade percentual calculada sobre o montante do imposto recolhido irregularmente, pelo que inexistente dupla tributação, ao contrário do que afirma o contribuinte”.

Observa que o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 define a forma como deve ser recolhido o imposto nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, e destinadas à comercialização e que o contribuinte formulou pedido para ser dispensado do recolhimento da antecipação parcial por meio do Processo nº 137.266/2006-0, e

obteve o Parecer nº 10.607/2006, tendo seu pleito indeferido. E mais: inconformado com a negativa, apresentou pedido de reconsideração através do Processo nº 172.360/2006-5, indeferido com a emissão do Parecer nº 12.922/2006, do qual o defendente teve ciência em 31/10/2006, consoante afirmam os autuantes e consta no CPT – Controle de Pareceres Tributários, no Sistema Informatizado de dados do contribuinte da SEFAZ/BA. Deste modo, diz a Sra. Relatora: *“o contribuinte foi cientificado, previamente à autuação, quanto a que deveria recolher o imposto devido por antecipação parcial tal como previsto pela legislação fiscal do Estado da Bahia, utilizando os valores atinentes a tal recolhimento como crédito fiscal, procedimento que adotou, inclusive, em meses anteriores e posteriores ao período objeto da imputação 01”*.

Quanto ao argumento do contribuinte de que o ICMS devido por antecipação parcial teria que ser recolhido no dia 25 do mês subsequente ao das entradas das mercadorias, e que, ao promover a saída, dentro do mesmo mês de aquisição, da totalidade, ou quase totalidade, desses mesmos produtos, teria que recolher, no dia 9 do mês subsequente, portanto 14 dias antes, o ICMS devido pelo regime normal de apuração de imposto, a Sra. relatora responde: *“O §7º do artigo 125 do RICMS/BA prevê que o contribuinte credenciado para pagamento posterior do imposto devido por antecipação parcial tem prazo com termo final no dia 25 do mês subsequente para promover o recolhimento do tributo decorrente das operações para as quais está previsto o recolhimento antecipado do tributo. A legislação também prevê o uso dos valores de ICMS recolhido por antecipação parcial como crédito fiscal a ser deduzido nas operações de saídas. O contribuinte, não possuindo regime especial de apuração de imposto, encontra-se submetido às regras comuns aos demais contribuintes de ICMS do Estado que também não o possuem”*.

Comenta ainda a respeito da razoabilidade e proporcionalidade da multa aplicada, esclarecendo que a multa de 60%, aplicável quando o ICMS devido por antecipação não for recolhido regularmente, está prevista na alínea “d” do inciso II, combinada com o §1º, ambos do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, no caso em tela, o contribuinte não estava desavisado da necessidade do cumprimento da legislação atinente à antecipação parcial, tendo recebido, em duas ocasiões distintas, e antes do início da ação fiscal em julgamento, resposta negativa ao seu pedido para a concessão de regime especial para recolhimento do ICMS.

E conclui seu voto reafirmando que tendo descumprido a legislação, cabe a aplicação da multa prevista para a situação em foco e assinala que o artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB exclui, da competência deste Conselho de Fazenda, a negativa de aplicação de ato normativo, bem como, nos termos dos artigos 158 e 159 do RPAF/99, inexistente previsão regulamentar para que as Juntas de Julgamento Fiscal reduzam, ou dispensem, multa por descumprimento de obrigação principal.

Termina seu voto ratificando seu posicionamento no sentido de que *“não tendo sido comprovado o pagamento do ICMS devido por antecipação parcial no prazo devido, e sendo constatado o seu recolhimento como imposto apurado em operação de saída tributada sob o regime normal de apuração do imposto, considero correta a multa aplicada”* e vota, no que é acompanhada pelos demais membros da JJF pela Procedência do Auto de Infração.

O contribuinte ingressa com o presente Recurso Voluntário às fls. 297 a 317, por intermédio de advogados legalmente constituídos, onde volta a aduzir, apesar de repudiar o cometimento das infrações 2 e 3, tendo em vista tratar-se de valores irrisórios, e por questão de economia processual, quita os débitos lançados e insurge-se novamente contra a multa pecuniária referente à infração 1, e diz ter ressaltado em primeira instância alguns aspectos particulares que revestem o caso concreto tais como:

- a) trata-se de multa acessória;
- b) as operações de entradas foram registradas na escrita do defendente;
- c) as saídas foram submetidas a tributação;
- d) houve o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo;
- e) não houve dano ao erário;

f) estar evidenciada a boa-fé do Contribuinte. Do mesmo modo foi questionada que a penalidade aplicada, prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 só passou a ser cabível às hipóteses de antecipação parcial tão-somente com a nova redação dada pela Lei nº 10.847, de 27.11.2007, ou seja, a partir de 28 de novembro de 2007.

Argumenta que a multa imputada é inaplicável. Diz ser inquestionável que a “antecipação” do recolhimento do imposto e a chamada “antecipação parcial” são institutos diversos e apresenta uma série de argumentos para justificar sua afirmativa e conclui como já o fizera quando da apresentação do “Memorial” à JJF, que a multa só deve ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007 sendo portanto inaplicável ao presente feito.

Retoma a argumentação sobre a possibilidade e necessidade da exclusão da multa acessória. Comenta a respeito da sua atividade comercial, distribuidora de produtos “O Boticário”, ressaltando que *“todo o imposto devido, correspondente às vendas/operações internas dos produtos adquiridos de outros Estados, acaba por ser recolhido no mês seguinte ao das operações de entrada e de saída (que ocorrem no mesmo mês), já no dia 9 (vencimento normal)”*. Conclui que em função disso, sequer houve lançamento do tributo. Assevera que mantida a sistemática usada pela empresa e acima referida o regime da “antecipação parcial” implica em uma situação totalmente incoerente que redundaria na dupla exigência do tributo. Insiste no argumento já apresentado à 1ª Instância de que ocorrendo as saídas de todas as mercadorias ingressadas no mesmo mês dentro do valor final do imposto devido pelo regime normal estará inserido o próprio imposto devido por antecipação parcial. Relembra a solicitação de Regime Especial que foi indeferido o mesmo ocorrendo com o pedido de reconsideração que lhe seguiu.

Pede que sejam consideradas as três seguintes situações:

1. com relação aos meses anteriores ao indeferimento (janeiro a outubro de 2006) não havia o que ser feito pelo recorrente para regularizar sua situação perante o Fisco, ante ao indeferimento do pedido de regime especial com a dispensa da “antecipação parcial” já que o imposto fora recolhido, ainda que na sistemática normal;
2. quanto ao período após o indeferimento do pedido (novembro e dezembro) tendo em vista o volume das operações envolvidas, o recorrente não teve tempo hábil de adequar seus sistemas e seu modo de operação para proceder ao recolhimento por antecipação parcial. Cumpre esclarecer, porém, que em janeiro de 2007, ainda que não conformada com o regime por tudo o que já foi dito, passou a cumprir com as normas regulamentares;
3. que a apresentação de pedido de concessão de regime especial apresenta-se como verdadeira modalidade de denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do CTN. Diz que o argumento usado pelo fisco e pela Decisão *a quo* de que a ciência do indeferimento do pedido de regime especial foi anterior a ação fiscal é inócuo e vazio.

Volta a citar Leandro Paulsen acerca da existência de responsabilidade independentemente da extensão dos efeitos do ato praticado, e Diz ser necessária a proporcionalidade entre a conduta infratora à legislação, em especial no que tange às suas consequências em termos de arrecadação, e a multa aplicada, e transcreve Ementa prolatada na ADIN nº 551, e julgado do STJ.

Transcreve o §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que cita ser repetido pelo artigo 158 do RPAF/99.

Afirma que não resta dúvida quanto à *“inexistência de prejuízo ao Fisco, na medida em que não houve falta de recolhimento do imposto propriamente, o qual, portanto, sequer foi objeto de lançamento.”*

Volta a assegurar que age de boa-fé, o que se revela pelo fato de estar em dia com suas obrigações tributárias, principais e acessórias, para com o Estado da Bahia e dizer que, na época dos fatos em exame, existia pedido de concessão de regime especial *“para que fosse corrigida a situação que, como visto, repercutia em recolhimento em duplicidade do tributo.”*

Em seguida passa comentar sobre a “ilegalidade do recolhimento por antecipação” e retoma o argumento de que o recolhimento de ICMS por antecipação parcial, embora previsto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96, e em convênio interestadual. Que se trata de *“nova hipótese de incidência do imposto”, “implicando na ilegalidade da legislação estadual e, por via de consequência, da própria medida fiscal.”* Cita a alínea “a” do inciso III do artigo 146, e o inciso XII do §2º do artigo 155, ambos da CF/88 para fundamentar seu argumento. Diz que as hipóteses de incidência do ICMS estão previstas no artigo 1º da Lei Complementar nº 87/96, e que em seu artigo 12 estão às situações em que ocorre o seu fato gerador.

Volta a observar que o efetivo momento da antecipação parcial, o seu “aspecto temporal”, não está definido em nível legal, mas no artigo 125, inciso II, do RICMS/BA, que cita juntamente com o artigo 352-A do mesmo Regulamento. Volta a dizer que cabe ao CONSEF o controle de legalidade dos atos da administração, e pleiteia o reconhecimento da “ilegalidade” do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 e dos dispositivos regulamentares que fundamentam o Auto de Infração.

Aduz que antecipação parcial difere de substituição tributária, porque na antecipação parcial não há substituição da responsabilidade tributária. Que, ainda que se tratasse de substituição tributária, a adoção de tal sistemática dependeria de Acordo, ou Protocolo.

Volta a aduzir que é lícito que o RICMS/BA disponha quanto à forma de recolhimento, notadamente quanto a prazos, mas que não se admite que a sistemática venha a implicar em duplo recolhimento da mesma parcela do tributo, “tal como ocorre no caso em tela”.

Pede o Provimento do Recurso Voluntário e o cancelamento do Auto de Infração.

Após breve relato sobre o até aqui ocorrido, a Sra. procuradora representante da PGE/PROFIS emite seu Parecer opinativo e diz que a alegação recursal é a de que a lei, à época, não previa a multa para o caso de recolhimento intempestivo por antecipação, o que somente veio a existir a partir de 27/11/2007, com a Lei nº 10.847. Entende ser necessária a transcrição de dispositivo legal em suas duas versões: com a Lei nº 7.891/01, o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 passou a ter a seguinte redação: *d) quando o imposto não for recolhido por antecipação*, nas hipóteses regulamentares;

Em 2007, a Lei nº 10.847, alterou a redação do dispositivo que passou a dizer: *“d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”*.

Entendeu que o ICMS recolhido intempestivamente por antecipação parcial importava em penalidade antes mesmo de 2007, pois embora a redação dada ao dispositivo pela Lei nº 10.847/07 seja diferente da então vigente isso não significa que somente a partir de então o recolhimento intempestivo do imposto por antecipação parcial passou a ter previsão de multa. Opina no sentido que não há dúvidas que a antecipação parcial esta incluída “nas hipóteses regulamentares”. Entende que a mudança da redação feita pela Lei nº 10.847/07 foi tão somente semântica já que desde 2001 era expressa a previsão legal pela intempestividade do recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária em todas as suas hipóteses dentre as quase podemos e devemos incluir a antecipação parcial.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa diante da demonstração que não houve efetivamente falta de recolhimento do ICMS resume-se a análise da falta de dolo, fraude e simulação.

Chama a atenção para a resposta dada pelo fisco através do Parecer GECOT nº 10607/2006 que afirma não haver previsão legal para o pedido de dispensa de recolhimento do ICMS por antecipação incidente sobre a aquisição de mercadorias comercializadas pelo recorrente, o que enfraquece o argumento recursal.

Conclui seu opinativo afirmando que quanto a questão da ilegalidade da exigência da antecipação parcial, não cabe ao CONSEF apreciar tal alegação e reafirma mesmo assim a

constitucionalidade e legalidade da norma jurídica transcrevendo artigo do Procurador Jamil Cabus onde encontramos todo o fundamento jurídico inclusive decisões a respeito do tema.

Opina finalmente pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento o Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Júnior pediu vistas do processo, para discordar do parecer exarado pela PGE/PROFIS nos autos, se manifestando, em seguida, favoravelmente à pretensão do recorrente, por entender mais conforme com o Direito as razões apresentadas pela empresa em seu recurso, subscrito pela advogada do contribuinte, Dra. Michelle Heloise Akel. Afirmou o sr. procurador que o lançamento tributário em testilha não poderia subsistir, isto porque a penalidade aplicada só passou a ser cabível às hipóteses de “antecipação parcial”, com a nova redação dada ao art. 42, inc. II, letra “d”, e o correspondente § 1º, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 10.847/07, ou seja, a partir de 28 de novembro de 2007. Afirmou que a denominada “antecipação parcial” e a “antecipação por substituição tributária” são institutos distintos, tendo o legislador, ao alterar a lei do ICMS, valorado essa circunstância, para inserir no mundo jurídico, de forma expressa, uma situação nova, antes não prevista, numa autêntica, interpretação da norma. Afastou assim, a possibilidade de entender o novo comando normativo como lei meramente interpretativa, concluindo que em matéria de sanções não ser admissível se dar efeito retroativo a normas que definem penalidades, pois o contrário resultaria em violação a princípios gerais de direito, que se encontram positivados na Constituição (art. 5º, incisos II e XL) e no Código Tributário Nacional – art. 106. Opinou pelo Provimento do apelo empresarial.

VOTO

Como vimos, o objeto em discussão neste PAF - *aplicação de multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período de fevereiro a dezembro/2006* - relaciona-se direta e indiretamente com importantes temas que envolve não somente o nosso já complexo ICMS, mas as normas gerais que norteiam o direito tributário brasileiro.

Cingi-lo, porém, à matéria que nos leve a uma conclusão objetiva, deve ser o nosso desiderato. Foco, portanto, a discussão na aplicação ou não do dispositivo legal a que se refere tal infração. Antes, porém, por dever de ofício, analisarei as razões de Recurso Voluntário apresentadas pelo contribuinte, renovando, assim, o já realizado pela Primeira Instância.

Em sua peça os advogados do contribuinte qualificam a infração dizendo tratar-se de multa acessória, no que, *data vênia*, equivoca-se. Trata-se, em verdade, de uma sanção aplicada com base numa infração de caráter material que foi o não pagamento do imposto na forma legalmente estabelecida, portanto, obrigação principal e não acessória.

Como afirma o recorrente, não há dúvida sobre o fato de que, efetivamente as operações de entradas foram registradas na escrita do defendente e que as saídas foram submetidas a tributação, bem como o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo. Independente da demonstração destes fatos nos autos, acredito que se houvesse o contribuinte, cometido algumas destas infrações, certamente seriam por elas autuados modificando-se, assim, o lançamento de ofício.

A afirmação de que não houve dano ao erário, limita-se logicamente, ao raciocínio posto pelo recorrente quando afirma que a arrecadação do tributo mesmo fora do prazo estabelecido em lei, não causaria prejuízo aos cofres públicos. Creio que, apesar do recolhimento intempestivo, embora espontâneo, causou de certa forma um prejuízo ao Estado. A alegada boa-fé do contribuinte independente das suas conseqüências, deve ser recebida com cautela. Afirmar que

tendo deixado de recolher o imposto no prazo estabelecido e o tenha feito posteriormente, pode ser resultado de uma ação de boa-fé ou não.

O questionamento sobre a penalidade aplicada, prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 entendemos ser, dentre outras, a questão principal a ser discutida neste processo e que deve ser possivelmente solucionada ao respondermos à seguinte indagação: a penalidade prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 passou a ser cabível às hipóteses de antecipação parcial tão-somente com a nova redação dada pela Lei nº 10.847, de 27.11.2007, ou seja, a partir de 28 de novembro de 2007?

Tentemos responder: Inicialmente acompanho em parte, a idéia de ser a “antecipação” do recolhimento do imposto acompanhada da “substituição tributária” e a denominada “antecipação parcial” institutos que, embora diversos, apresentam algumas semelhanças, não impedindo inclusive que sejam tratados em dispositivo regulamentar comum aos dois. A adoção de tal sistemática, diferente do que pensa o recorrente, independeria de Acordo ou Protocolo interestadual.

Uma outra abordagem que podemos fazer diz respeito ao argumento do contribuinte de que: *“todo o imposto devido, correspondente às vendas/operações internas dos produtos adquiridos de outros Estados, e acaba por ser recolhido no mês seguinte ao das operações de entrada e de saída (que ocorrem no mesmo mês), e já no dia 9 (vencimento normal)”*. Tido como verdadeiro, já que não há nos autos comprovação de tal ocorrência, este fato nos leva a concluir que por este ângulo houve o que podemos chamar de “recolhimento antecipado da “antecipação” beneficiando assim a Fazenda Pública, pois observado o prazo regulamentar de tais recolhimentos estes deveriam acontecer no dia 25 do mês seguinte às entradas. Concluir, porém que, em função disso, sequer houve lançamento do tributo, merece algumas observações. Na esteira deste entendimento temos um silogismo muito simples: quando do ingresso das mercadorias no Estado o contribuinte deve efetuar a sua escrituração e recolher “parte” do Imposto, antecipadamente, não agindo desta forma o sujeito passivo está sujeito às sanções legais. Ora, a discussão sobre o “aperfeiçoamento” do denominado lançamento por homologação não é tão pacífico na doutrina. Alguns entendem que ao efetuar a escrituração dos “fatos geradores”, proceder a apuração do Imposto, e em seguida recolhê-lo, independente do Fisco, estaria assim complementado o lançamento. Outros consideram que todo este proceder representa meras atividades do sujeito passivo e que só com a “presença” do fisco – homologação expressa - ou o “passar do tempo” (homologação tácita) ocorreria o lançamento. Acompanhamos aqueles que pensam como mais coerente este último modelo sem deixar de clamarmos pela necessidade de uma significativa alteração em nosso Código Tributário Nacional.

Engana-se o recorrente quando assevera que mantida a sistemática usada pela empresa, o regime da “antecipação parcial” implicaria numa situação totalmente incoerente o que redundaria em uma dupla exigência do tributo. Não há como vimos, no presente PAF, nenhuma exigência de imposto nem tampouco em decorrência do regime adotado pelo recorrente. A questão aqui colocada refere-se exclusivamente à intempestividade do seu pagamento.

Quanto ao argumento de que devam ser consideradas as três situações temos o seguinte: 1ª – com relação aos meses anteriores ao indeferimento (janeiro a outubro de 2006) segundo as razões do Recurso Voluntário não havia o que ser feito pelo recorrente para regularizar sua situação perante o Fisco, ante o indeferimento do pedido de regime especial com a dispensa da “antecipação parcial” já que o imposto fora recolhido, ainda que na sistemática normal. Entendemos que a conduta deve ser analisada à luz da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07. 2ª - quanto ao período após o indeferimento do pedido (novembro e dezembro) tendo em vista o volume das operações envolvidas, o recorrente não teve tempo hábil de adequar seus sistemas e seu modo de operação para proceder ao recolhimento por antecipação parcial. Cumpre esclarecer, porém, que em janeiro de 2007, ainda que não conformada com o regime por tudo o que já foi dito, passou a cumprir com as normas regulamentares. Este argumento merece duas

observações: a) a adequação de sistemas ou de operações dos contribuintes deve ser providenciada dentro de prazo suficiente para que a lei seja cumprida; b) o exercício de 2007 não está incluído no Auto de Infração em análise; 3ª:- que a apresentação de pedido de concessão de regime especial apresenta-se como verdadeira modalidade de denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do CTN. Entendo que o instituto da consulta é um importante instrumento de cidadania em tempos de legislação complexa e abundante. Cabe ao Estado estar atento às ações do contribuinte que possam significar o atendimento mesmo que indireto de suas exigências formais. A apresentação de um pedido de concessão de regime especial pode representar a comunicação ao Estado de fatos tributáveis em relação ao qual o contribuinte gostaria de modificar o seu tratamento regulamentar. No presente caso, porém, nada impediria que o contribuinte observasse o que a lei previu enquanto buscava uma forma especial para sua empresa. Por outro lado, não seria ético que a administração tributária aproveitando-se da privilegiada informação enviasse seus prepostos para realizar uma fiscalização com dados fornecidos pelo contribuinte.

As citações doutrinárias quanto à responsabilidade, independentemente da extensão dos efeitos do ato praticado, a proporcionalidade entre a conduta infratora e a legislação, em especial no que tange às suas consequências em termos de arrecadação, e a multa aplicada, bem como a jurisprudência citada, coadunam-se com o nosso pensamento, porém inaplicável ao presente PAF.

Não há ilegalidade quanto ao recolhimento por antecipação. Registre-se que o próprio STF manifestou-se no sentido de ser constitucional tal exigência. Não há questionamento sobre constitucionalidade do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96. Não se trata neste PAF de uma “*nova hipótese de incidência do imposto*”, inaplicável, portanto, a alínea “a” do inciso III do artigo 146, e o inciso XII do §2º do artigo 155, ambos da CF/88.

Reafirmamos com os fundamentos já esposados, que não procede ao argumento da “ilegalidade” do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 e dos dispositivos regulamentares que fundamentam o Auto de Infração.

Resta-nos analisar a interpretação da norma original e sua alteração.

Na redação trazida pela Lei nº 7.891/01, que alterou o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 entendíamos que seria possível enquadrar na qualificação genérica “nas hipóteses regulamentares” tudo que fosse relacionado com a “antecipação tributária” inclusive a denominada “parcial” mesmo considerando que ela tenha ingressado na legislação baiana após esta alteração. Porém não nos parece tenha sido esta a vontade do legislador quando em 2007 resolveu alterar o texto que ora comentamos imprimindo-lhe ao nosso ver, uma nova matiz.

A Lei nº 10.847/07, trouxe a seguinte redação: “*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares*”. Destacando a “antecipação parcial” o legislador nos obriga a rever a interpretação anterior e passar a considerar que na forma como foi posta somente poderíamos entender como infração os atos praticados a partir da sua vigência.

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão “antecipação parcial” quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.

É mezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocardo latino “*nullum tributum nulla poena sine lege*”.

Creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF aqueles que cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja PROVIDO o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, IMPROCEDENTE o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.

VOTO EM SEPARADO

Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Cons^o Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

Todavia, há um outro argumento que também afasta a penalidade imposta ao contribuinte. Refiro-me ao fato de que as mercadorias por ele recebidas, originárias de outras unidades da Federação e sujeitas ao pagamento da antecipação parcial, foram, em sua maioria, objeto de saídas tributadas no mesmo mês em que ocorreram as correspondentes entradas, fato que resultou na apuração e recolhimento do imposto no dia 09 do mês seguinte.

Restou evidenciado na instrução do processo que a recorrente é distribuidora dos produtos “O Boticário” e que suas operações comerciais envolvem, com exclusividade, a remessa de mercadorias originárias de outras unidades da Federação para as franqueadas da marca localizadas neste Estado, razão pela qual, diferentemente das demais empresas, a autuada não forma estoques físicos. Em consequência a quase totalidade das mercadorias que ingressaram no estabelecimento saíram no mesmo mês das entradas. Diante dessa sistemática, a maior parte do imposto devido a título de antecipação parcial, acaba por ser recolhido no mês seguinte às entradas e, em razão disso, o contribuinte, ainda que se admitisse a possibilidade da aplicação retroativa ou meramente interpretativa da norma inserida pela Lei nº 10.847/07, não teria gerado prejuízo para o Estado, posto que a quase totalidade do tributo devido fora efetivamente apurado e recolhido, antes mesmo do se exaurir o prazo para o pagamento da antecipação parcial, cujo ICMS, nos termos do art. 125, § 7º, do RICMS/97, deve ser efetivado até dia 25 do mês subsequente ao da entrada das mercadorias.

Quanto ao argumento apresentado na sessão de julgamento de que as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF julgaram procedentes dois autos de infração em que fora lançada a penalidade prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96, após a vigência da Lei nº 10.847/07, cabe dizer que as Decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal não são imutáveis, podendo, sob a apreciação de novos argumentos, sofrer alteração de entendimento, considerando, ainda, que no caso em exame houve uma nova interpretação jurídica do fato pela Procuradoria do Estado, na sua inerente atividade de controle da legalidade.

Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, ousou discordar do posicionamento do ilustre relator, pois entendo que a decisão da Primeira Instância está correta, não carecendo de qualquer reparo.

Vejo a denominada “antecipação parcial” como uma espécie do gênero “antecipação tributária” e, com essa visão, considero que a antiga redação da alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 já previa a multa de sessenta por cento do valor do imposto nas hipóteses de falta de recolhimento da “antecipação parcial”. Conforme explicado no primeiro parecer da PGE/PROFIS, a mudança introduzida pela Lei nº 10.847/07 foi tão-somente semântica.

Dessa forma, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos antes da Lei nº 10.847/07, quando o imposto devido por “antecipação parcial” não for recolhido, mas, comprovadamente houver sido recolhido nas operações de saídas posteriores, deverá ser aplicada ao infrator a multa prevista na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, consoante o disposto no § 1º do mesmo artigo e lei. Corroborando esse entendimento, ressalto que as duas Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF vêm decidindo nesse sentido, conforme os Acórdãos CJF Nºs 0013-11/08 e 0070-12/08.

Quanto às demais alegações recursais, acompanho o brilhante voto do relator.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206877.0006/07-8, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$178,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$41,13 e 70% sobre R\$137,09 previstas, respectivamente, no artigo 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.017/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores comprovadamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Helcônio de Souza Almeida, Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Tolstoi Seara Nolasco (Voto Em Separado).

VOTO DIVERGENTE - Conselheiro: Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS