

A. I. N° - 269131. 0008/07-0  
AUTUADO - BELLA FRUTA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - ANTÔNIO FERREIRA DA SILVA  
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 19.09.2008

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0233-02/08**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. Fato demonstrado nos autos. Superadas as preliminares suscitadas, em especial a da falta de previsão legal da multa à época dos fatos, aja vista que, apesar de não haver multa específica para o cometimento à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei n° 7.014/96 previa a mesma multa (60%) para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo (se houvesse dolo, a multa seria de 100%, nos termos do inciso IV, “j”). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/9/07, diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos a título de “antecipação parcial”, nas aquisições de mercadorias procedentes de outros Estados para fins de comercialização, sendo lançado imposto no valor de R\$617.057,22, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se alegando não haver imposto a pagar. Diz que o tributo é pago quando vende as mercadorias, aplicando-se à espécie o disposto no art. 42, § 1º, da Lei n° 7.014/96. Reclama que o fiscal, em vez de aplicar o que determina o referido dispositivo legal, optou pela cobrança do imposto que, na verdade, constitui é crédito fiscal da empresa. Aduz que a manutenção da autuação, nos termos como foi efetuada, implicará bitributação, pois a empresa pagará novamente o tributo lançado a débito em sua escrita fiscal. Explica que sua atividade é a comercialização de frutas nacionais destinadas a este Estado, a Pernambuco e ao Piauí, sendo que sua localização no mercado produtor de Juazeiro se deve à logística de distribuição, tendo em vista que quando vende as mercadorias para Estados do Nordeste a alíquota é reduzida para 12%, fato relevante em virtude de se tratar de um mercado com concorrência desleal, levando-se em conta ainda a perecibilidade da maçã. Prossegue dizendo que comercializa primordialmente frutas nacionais isentas de tributação, como é o caso de tangerina, kiwi e outras, sendo que a maçã é a única fruta de origem nacional de consumo popular ainda tributada por alguns Estados, como é o caso da Bahia. Assinala que a presente autuação se refere exclusivamente a operações com maçã produzida pelos Estados da Região Sul, onde são isentas, fato que a seu ver obriga o Estado da Bahia, por questão de justiça, a manter a isenção, ou, no mínimo, a conceder crédito fiscal da parte do tributo que pertenceria ao Estado de origem. Chama a atenção para o critério da não-cumulatividade do ICMS, nos termos do art. 114 do RICMS. Diz que procedeu exatamente como prevê o aludido dispositivo, de acordo com a não-cumulatividade, apurando o imposto devido com base na escrita fiscal e recolhendo tempestivamente o ICMS com aplicação das alíquotas de 17% ou 12%, conforme o destino das mercadorias. Pede que este órgão adote o mesmo entendimento dado a casos iguais, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal

e julgando parcialmente procedente a autuação, com o reenquadramento do fato, aplicando o previsto no art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que, embora possa até concordar com a alegação do autuado no que diz respeito à concorrência desleal do mercado de frutas e à isenção concedida apenas pelos Estados do Sul, não lhe cabe solucionar essas questões, pois seu papel como agente público é cumprir a lei, e esta prevê o recolhimento da antecipação parcial nas aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados, e isto não foi totalmente cumprido pelo autuado, daí a origem desta autuação. Aduz que, em que pese o recolhimento do imposto “normal” feito pelo autuado, não lhe assiste razão quando considera que caberia apenas a multa, uma vez que os recolhimentos de ICMS feitos pelo autuado no período não condizem com o valor da antecipação parcial calculada, pois representam uma parcela mínima do que está sendo lançado. A seu ver, seria o caso de se abater da antecipação o valor pago a título de imposto “normal”, mas reconhece não ser esse o procedimento legal previsto para esses casos, e sim o pagamento da antecipação parcial, com o crédito do respectivo valor no livro de apuração. Opina pela procedência do Auto.

Foram anexadas planilhas.

A Secretaria do CONSEF determinou diligência para que *a) a repartição do domicílio do contribuinte desse ciência ao sujeito passivo das planilhas acostadas aos autos e b) para que a autoridade saneadora apusesse o visto no Auto de Infração (“Visto do Saneador”)*.

A repartição local concedeu o prazo de 5 dias para que o contribuinte tomasse ciência dos novos valores do Auto de Infração, em virtude de alterações feitas pelo autuante, reabrindo o prazo de defesa [*sic*].

O autuado manifestou-se dizendo que, em virtude do curto tempo para se pronunciar, insuficiente para uma avaliação técnica dos valores apresentados nos novos relatórios anexados ao processo, concorda com o novo valor indicado à fl. 459, na peça “Alterações Realizadas no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração”, em que o auditor reconhece como total devido o valor base de R\$ 52.661,94, do qual espera a atualização e correção, para fazer o parcelamento.

Na fase de instrução, foi constatado que:

1. depois de apresentada a defesa (fls. 112/115), o fiscal autuante prestou a informação sem que os autos tivessem sido tramitados regularmente para ele, haja vista que não há despacho nos autos nesse sentido;
2. o fiscal autuante prestou a informação opinando pela “procedência total” do Auto de Infração (fl. 452), não havendo na informação nenhuma alusão a erros do lançamento, porém, inexplicavelmente, logo em seguida à informação fiscal, foram anexadas planilhas (fls. 453/456) com o cabeçalho “Novo Relatório de Antecipação Parcial...”, seguindo-se uma “Planilha Adicional de Cálculo da Substituição Tributária” (fls. 457-458), sendo que no presente Auto não há imposto devido por substituição tributária, e ainda consta um demonstrativo intitulado “Alterações Realizadas no Demonstrativo de Débito” (fls. 457-458);
3. tais planilhas não são datadas, e não foram assinadas por quem as elaborou, sendo que, de acordo com os novos demonstrativos, o valor do imposto seria reduzido de R\$ 617.057,22 para R\$ 52.661,94;
4. foi solicitado pela Secretaria do CONSEF (fl. 460) que o órgão preparador desse ciência ao sujeito passivo das planilhas acostadas aos autos e que a autoridade saneadora apusesse o visto no Auto de Infração (“Visto do Saneador”);

5. a repartição local concedeu o prazo de 5 dias para que o contribuinte tomasse ciência dos novos valores do Auto de Infração, em virtude de alterações feitas pelo autuante, “reabrindo o prazo de defesa” (fl. 461);
6. o autuado manifestou-se dizendo que, em virtude do curto tempo para se pronunciar, insuficiente para uma avaliação técnica dos valores apresentados nos novos relatórios anexados ao processo, concorda com o novo valor indicado à fl. 459, na peça “Alterações Realizadas no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração”, em que o auditor reconhece como total devido o valor base de R\$52.661,94, do qual espera a atualização e correção, para fazer o parcelamento (fl. 466);
7. nos cabeçalhos dos aludidos demonstrativos é feita indicação do número de outro Auto de Infração, sendo muito provável que as planilhas às fls. 453/459 sejam referentes a outro processo;
8. além da redução proposta, de R\$617.057,22 para R\$52.661,94, as planilhas às fls. 453/459 foram acostadas aos autos sem nenhum despacho de quem quer que fosse dando conta de sua juntada;
9. as planilhas às fls. 453/459 não têm assinatura de quem as elaborou, o que constitui infração ao mandamento do art. 15, II, do RPAF;
10. de acordo com o instrumento à fl. 461, o órgão preparador concedeu ao contribuinte o prazo de 5 dias para que ele tomasse ciência dos novos valores do Auto de Infração, em virtude de alterações feitas pelo autuante, “reabrindo o prazo de defesa”, mas tal intimação foi feita de forma irregular, ao estabelecer 5 dias “para dar ciência dos novos valores”, pois não consta aquele prazo na legislação, e, quanto à reabertura do prazo de defesa, faltou dizer de quantos dias o contribuinte dispunha nesse sentido.

Em face desses fatos, os autos foram remetidos em diligência à repartição de origem, solicitando-se atenção especial do Sr. Inspetor Fazendário, para que fossem prestados esclarecimentos pelo fiscal autuante quanto ao que significam os demonstrativos às fls. 453/459, recomendando-se que, caso os aludidos demonstrativos fossem relativos ao presente Auto de Infração, fossem devidamente datados e assinados por quem os elaborou, como prevê o art. 15, II, do RPAF. Na mesma diligência, solicitou-se ao órgão preparador que desse ciência desses fatos ao sujeito passivo e reabrisse o prazo de defesa (fls. 468-469).

Atendendo à determinação do Sr. Inspetor Fazendário (fl. 470), o fiscal autuante explicou (fl. 475) que a falta de registro no SIPRO se deve, provavelmente, ao fato de a informação fiscal ter sido entregue logo após o recebimento do processo, que foi entregue em mãos ao órgão preparador. Diz que os demonstrativos anexados às fls. 453/459 são de sua autoria, mas deveriam estar em outro Auto de Infração. Acredita que houve erro da autoridade preparado, que inadvertidamente juntou as referidas planilhas a estes autos, quando deveriam ser juntadas a outro processo, e considera que isso foi devido a ter havido duas informações fiscais prestadas no mesmo período. Esclarece que não houve nenhuma alteração dos valores lançados, tanto assim que na informação fiscal opinou pela procedência total do Auto de Infração. Recomenda que seja verificada a regularidade do outro Auto de Infração, de nº 269131.0005/07-0, para ver se foram anexadas as referidas planilhas.

O órgão preparador prestou esclarecimentos (fl. 476) explicando que a falta de registro da tramitação do processo no SIPRO na solicitação de diligência decorreu do fato de não ter sido exigida nova ciência ao autuante e sim aos saneadores e autuados, tendo imediatamente sido providenciada a emissão da intimação para ciência ao autuado. Quanto às planilhas juntadas às fls. 453/459, houve realmente falha do órgão preparador, que inadvertidamente anexou planilha do

processo nº 269131.0005/07-0, de outra empresa, relativo a Auto de Infração lavrado pelo mesmo autuante, que teve suas planilhas encaminhadas ao Conselho, tendo sido julgado procedente a quantia de R\$52.661,94. Atribui o erro ao acúmulo de processos a preparar e tramitar. Considera o auditor isento de qualquer falha neste caso. Quanto ao prazo de 5 dias, diz que a intimação foi para que fosse dada ciência dos novos elementos, tendo o contador da empresa comparecido imediatamente. Diz que não subtraiu ao contribuinte seu prazo de 30 dias para defesa, não tendo o representante legal da empresa contestado o seu direito aos 30 dias. Diz por fim que não pretendeu prejudicar ou beneficiar o contribuinte, e que as falhas ocorreram totalmente fora de controle.

Dada ciência desses fatos ao contribuinte, este renovou sua defesa alegando não haver imposto a pagar. Fala das dificuldades que enfrenta para poder subsistir e cumprir suas obrigações. Observa que sua empresa é inscrita no regime normal de comércio. Diz que o tributo é pago nas operações de saídas, conforme provam os documentos acostados ao processo. Reclama que o fiscal, de forma equivocada, exigiu indevidamente o imposto por antecipação parcial, sem observar que o recolhimento do tributo resulta em crédito fiscal para o autuado, ainda que não utilizado, acrescido de multa. Pondera que não houve qualquer prejuízo para os cofres públicos, haja vista que o pagamento do imposto a título de antecipação parcial não encerra a fase de tributação, constituindo-se em crédito fiscal a ser compensado nas operações de saída. Observa que não se trata de antecipação tributária de produtos submetidos ao regime de substituição tributária, que encerra a fase de tributação, e, por conseguinte, poder-se-ia no máximo apenar o contribuinte por intempestividade no recolhimento do tributo.

O autuado alega que a manutenção da autuação, nos termos como foi efetuada, implicará cobrança do imposto em duplicidade, pois a empresa pagará novamente o tributo lançado a débito em sua escrita fiscal. Explica que sua atividade principal é a comercialização de frutas nacionais destinadas a este Estado, a Pernambuco e ao Piauí, sendo que sua localização no mercado produtor de Juazeiro se deve à logística de distribuição, tendo em vista que quando vende as mercadorias para Estados do Nordeste a alíquota é de 12%, fato relevante em virtude de se tratar de um mercado com concorrência desleal, levando-se em conta ainda a perecibilidade da maçã. Prosegue dizendo que comercializa primordialmente frutas nacionais isentas de tributação, como é o caso de tangerina, kiwi e outras, sendo que a maçã é a única fruta de origem nacional de consumo popular tributada, à época, e hoje isenta nas operações interestaduais, conforme Convênio ICMS 126/07. Assinala que a presente autuação se refere exclusivamente a operações com maçã produzida pelos Estados da Região Sul, onde são isentas, fato que a seu ver obrigaría o Estado da Bahia, por questão de justiça, a conceder também isenção, ou, no mínimo, a conceder crédito fiscal da parte do tributo que pertenceria ao Estado de origem. Chama a atenção para o critério da não-cumulatividade do ICMS, nos termos do art. 114 do RICMS. Diz que procedeu exatamente como prevê o aludido dispositivo, levando em consideração a não-cumulatividade, apurando o imposto devido com base na escrita fiscal e recolhendo tempestivamente o ICMS com aplicação das alíquotas de 17% ou 12%, conforme o destino das mercadorias. Pede que este órgão adote o mesmo entendimento dado a casos iguais, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal e julgando improcedente a autuação, em face dos documentos probatórios já acostados aos autos.

O autuado argumenta que, caso se considere procedente o lançamento em discussão, é imprescindível que o fisco verifique que a maior parte das mercadorias comercializadas por sua empresa são destinadas a outras unidades da Federação, de modo que a alíquota seria de 12%, como pode ser provado pelos documentos acostados aos autos. Aduz que o próprio fisco reconheceu que deve ser apurada a proporcionalidade em operações de saída com tributação diferenciada, ao editar a Instrução Normativa nº 56/07, concedendo às omissões apurada por presunção legal o critério da proporcionalidade. Assinala que as situações contempladas pela

aludida instrução dizem respeito a infrações de natureza grave, enquanto que o contribuinte que apenas não antecipou um imposto que resultaria em crédito fiscal por tributar as saídas é apenado indistintamente com alíquota de 17%, sendo a autuação agravada com multa de 60%. Protesta que tal medida é desarrazoada, desproporcional e foge a qualquer raciocínio lógico. Pondera que a adequação dos meios para atingir os fins deve ser perseguida pelo administrador público no gerenciamento da arrecadação, sob pena de se praticar injustiça fiscal. Requer que se siga o critério da proporcionalidade em função das saídas efetuadas pela empresa, adotando-se a alíquota de 12% no caso de operações tributadas e considerando-se também as operações isentas ou não tributadas, aplicando-se por analogia a Instrução Normativa nº 56/07.

Passa em seguida a abordar a questão do crédito fiscal não aproveitado, em face do que prevê a Constituição, lembrando que a regra da não-cumulatividade somente encontra limitação no próprio texto constitucional, tal como consta no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, de modo que não constitui aquela regra mera sugestão que o legislador ou a fazenda pública possam ou não acatar, pois se trata de um princípio constitucional de eficácia plena. Sustenta que toda entrada, independentemente de sua destinação, seja de bens de uso ou consumo, de matérias-primas ou de bens do ativo permanente, havendo destaque de ICMS, gera em favor do contribuinte um crédito fiscal de natureza mista, para ser compensado nas operações posteriores. Considera que negar o crédito constitui um retrocesso, contrariando toda a ciência tributária e afrontando a Constituição.

Argumenta que as maçãs que comercializa são adquiridas desoneradas do imposto pelo Estado de origem, porém a Bahia aplicava àquelas mercadorias a tributação normal, sem conceder créditos, tendo abdicado do imposto nas operações interestaduais a partir de 11.12.07, pretendendo assim redimir-se da injustiça fiscal que vinha perpetrando. Pede que se reconheça o direito à compensação do imposto e à manutenção dos créditos fiscais oriundos dos Estados que não tributam as operações com aquelas mercadorias.

Quanto à multa por falta de recolhimento da antecipação parcial, a defesa observa que essa modalidade de tributação foi introduzida na legislação baiana pelo Decreto nº 8.669/04, surtindo efeitos a partir de 1º de março de 2004. Comenta a natureza do aludido instituto, destacando que ele não se confunde com o da substituição tributária, pois nesta há aplicação de MVA e seus efeitos alcançam até o consumidor final, enquanto que a antecipação parcial consiste apenas no pagamento da diferença de alíquotas, de forma a antecipar a receita aos cofres públicos, utilizando-se a sistemática dos débitos e dos créditos, de modo que, se o contribuinte não paga a antecipação parcial, não há nenhum prejuízo para o erário, pois, ao tributar a saída, recolhe normalmente o imposto devido nas operações comerciais, havendo em tal caso apenas o pagamento intempestivo do imposto, fato este passível dos acréscimos moratórios previstos em lei. Argumenta que, no caso em apreço, apesar de o imposto não ter sido antecipado, todas as Notas Fiscais foram registradas e as mercadorias foram submetidas à tributação nas saídas subsequentes, o que pode ser comprovado examinando-se os livros, documentos e registros da DMA.

O autuado considera que o legislador baiano se equivocou ao incluir a falta de recolhimento da antecipação parcial na mesma alínea prevista para a falta de pagamento da antecipação tributária, conforme consta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não atentando para o fato de que se trata de institutos inteiramente dissociados, que em nada se assemelham, tanto assim que o próprio legislador ordinário cuidou de afastar qualquer possibilidade de se estabelecer uma correspondência entre os dois institutos, conforme se depreende da regra do art. 12-A, § 1º, da supracitada lei, que transcreve, grifando trecho do § 1º segundo o qual a antecipação parcial “não encerra a fase de tributação”.

A defesa observa que, através da Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28.11.07, o legislador baiano reparou o equívoco da norma em vigor anteriormente, introduzindo a expressão

“inclusive por antecipação parcial”, e tal alteração só pode ter vigência a partir da publicação da lei que a introduziu, tendo em vista que se refere a penalidade, pois no direito penal não pode haver crime nem pena sem lei prévia.

Conclui dizendo que não existia previsão legal para aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 na data da ocorrência dos fatos em discussão nestes autos.

Assinala que a lei penal deve ser precisa e é irretroativa. Comenta os termos do art. 112 do CTN.

Transcreve o texto original do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e indaga se a regra em apreço deixa dúvida em relação à sua aplicação para as operações sujeitas à antecipação parcial.

Argumenta que a penalidade prevista anteriormente para o regime de substituição tributária não pode ser “aproveitada” para a antecipação parcial.

Volta a falar da inexistência de prejuízo para a fazenda estadual. Alega que garantir a arrecadação tributária “a qualquer custo”, com sacrifício de garantias constitucionalmente fundamentais, é atitude que não tem amparo na concepção de proporcionalidade em sentido estrito e, em última análise, no art. 5º, IV, da Constituição. Requer o cancelamento ou a redução da multa.

Seguem-se alegações quanto ao caráter confiscatório da multa. Cita jurisprudência e doutrina.

Pede que se reconheça que o imposto relativo à antecipação parcial foi recolhido nas operações de saídas; que se aplique a proporcionalidade nas saídas isentas, não tributadas e tributadas com alíquotas diferenciadas; que sejam reconhecidos os créditos fiscais em razão da não-cumulatividade do imposto; que se reconheça a inaplicabilidade da multa de 60% à época dos fatos em questão, por falta de previsão legal; e que se cancele a multa por ter caráter confiscatório.

## VOTO

A descrição do fato neste Auto de Infração é de que o contribuinte recolheu a menos o ICMS devido a título de “antecipação parcial” nas aquisições de mercadorias procedentes de outros Estados para fins de comercialização.

Em sua primeira defesa (fls. 112/115), o contribuinte, alegando inexistência de prejuízo aos cofres públicos, ante o argumento de que o imposto não foi antecipado na entrada das mercadorias mas foi pago quando as mercadorias saíram do estabelecimento, ponderou que seria aplicável neste caso a regra do art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96. Reclamava naquela peça que o presente lançamento implicava bitributação, pois a empresa pagará novamente o tributo lançado a débito em sua escrita fiscal. Questionava a aplicação da alíquota de 17%, alegando que quando vende as mercadorias para Estados do Nordeste a alíquota é de 12%. Questionava o fato de a legislação baiana não outorgar crédito fiscal quando a empresa adquire frutas com isenção do imposto e as revende tributadas. Pedia que fosse adotado o mesmo entendimento dado a casos iguais, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal e julgando parcialmente procedente a autuação, com o reenquadramento do fato, aplicando o previsto no art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Reaberto o prazo de defesa, foi apresentada nova impugnação (fls. 483/501), desta vez com novo enfoque, sustentando a inexistência de previsão legal de multa para a falta de pagamento da antecipação parcial à época dos fatos em discussão. Reitera que o tributo, apesar de não ter sido antecipado, foi pago nas operações de saídas, havendo apenas intempestividade do pagamento, fato passível de aplicação dos acréscimos moratórios. Argumenta que o imposto que seria antecipado constituiria crédito fiscal da empresa, não havendo, por isso, prejuízo para a fazenda estadual. Reclama que o lançamento em discussão implica cobrança do imposto em duplicidade. Alega que as mercadorias são vendidas para Estados do Nordeste, de modo que a alíquota seria

de 12%. Assinala que a presente autuação se refere exclusivamente a operações com maçã produzida pelos Estados da Região Sul, onde são isentas, fato que a seu ver obrigar o Estado da Bahia, por questão de justiça, a conceder também isenção, ou, no mínimo, a conceder crédito fiscal da parte do tributo que pertenceria ao Estado de origem. Pede que este órgão adote o mesmo entendimento dado a casos iguais, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal e julgando improcedente a autuação.

Após esses aspectos de natureza preliminar, a defesa argumenta que, caso se considere procedente o lançamento, deve-se adotar, por analogia, a orientação da Portaria nº 56/07, levando em conta as operações isentas, não tributáveis ou tributáveis à alíquota de 12%, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Insiste na questão do crédito fiscal, pedindo que se reconheça o direito à compensação do imposto e à manutenção dos créditos fiscais oriundos dos Estados que não tributam as operações com aquelas mercadorias.

Quanto à multa por falta de recolhimento da antecipação parcial, a defesa sustenta a tese de que à época dos fatos em análise somente havia previsão de multa para a falta de pagamento do imposto relativo à substituição tributária, não prevendo a lei multa para a falta de pagamento da antecipação parcial. Observa que a antecipação parcial foi introduzida na legislação baiana em 1º de março de 2004. Fala da diferença conceitual entre a antecipação parcial e a substituição tributária. Destaca 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 28.11.07, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”, argumentando que tal alteração só pode ter vigência a partir da publicação da lei que a introduziu, tendo em vista que se refere a penalidade, pois no direito penal não pode haver crime nem pena sem lei prévia. Enfim, conclui dizendo que não existia previsão legal para aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 na data da ocorrência dos fatos em discussão nestes autos, e que a penalidade prevista anteriormente para o regime de substituição tributária não pode ser “aproveitada” para a antecipação parcial.

Tendo em vista que a “segunda” defesa (fls. 483/501) em certos aspectos é incompatível com as teses sustentadas na “primeira” (fls. 112/115), darei atenção especial aos pontos levantados na última peça apresentada.

O pedido da defesa no sentido de que se reconheça que o imposto relativo à antecipação parcial foi recolhido nas operações de saídas subsequentes não pode ser deferido porque, embora hipoteticamente isso seja admissível, não há prova nos autos de que realmente isso ocorreu.

Quanto à aplicação, por analogia, do critério da proporcionalidade disciplinado pela Instrução Normativa nº 56/07 a este caso, pelo fato de nas vendas para outros Estados a alíquota ser de 12%, também não há como atender ao pleito da defesa, pois a referida instrução delimita claramente o seu âmbito de aplicação: quando a matéria envolve a presunção de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O emprego da analogia em matéria tributária tem restrições em virtude do princípio da estrita legalidade.

A concessão de crédito fiscal, nas operações de saídas tributadas, relativamente às operações anteriores efetuadas com isenção, encontra óbice na regra do art. 155, § 2º, II, “a”, da Constituição. Um dos critérios lógicos da não-cumulatividade é este: do tributo devido nas operações ou prestações realizadas pelo contribuinte (débito fiscal), deve-se abater o montante do imposto pago nas operações ou prestações anteriores (crédito fiscal). Obviamente, se nas operações ou prestações anteriores não houve pagamento do imposto, não há fundamento jurídico para que o contribuinte faça qualquer abatimento a título de crédito, a menos que norma expressa, de

natureza excepcional, autorize tal crédito, a título de estímulo ou incentivo, como no caso dos chamados “créditos presumidos” (créditos outorgados).

Quanto à alegação de duplicidade de pagamento, pelo fato de as mercadorias serem tributadas nas saídas, tal duplicidade não ocorre, porque o contribuinte utiliza o crédito do imposto antecipado.

Resta o pleito da defesa no sentido de que se reconheça a inaplicabilidade da multa de 60% à época dos fatos em questão, por falta de previsão legal.

No campo “Multa aplicada” do Auto é indicado o enquadramento da multa (de 60%): art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Os fatos objeto do lançamento estão compreendidos nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Nos exercícios assinalados, a redação da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 7.981/01 (efeitos de 13/12/01 a 27/11/07), era esta:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

.....

II – 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

.....

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;”

Foi então introduzida na legislação baiana a chamada “antecipação parcial”.

Em virtude disso, procedeu-se à alteração da alínea “d”, pela Lei nº 10.847/07 (efeitos a partir de 28/11/07), que passou a viger com a seguinte redação:

“d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;”

Note-se que foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”.

Ao ser acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”, fica evidente que o legislador considerou que, até então, não havia previsão de multa específica para a falta de antecipação da “antecipação parcial”.

Concordo com a defesa no sentido de que a chamada “antecipação parcial” não se confunde com a substituição tributária por antecipação.

Na verdade, convém fixar a distinção entre esses dois institutos jurídicos: a) a substituição tributária por antecipação (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento), e b) a denominada “antecipação parcial”.

A chamada “antecipação parcial” é uma figura recém-introduzida na legislação baiana e ainda não assimilada pelos contribuintes e tampouco pelos agentes do fisco. No jargão fiscal, é comum ouvir-se falar em “antecipação total” e “antecipação parcial”. A legislação, porém, não contempla a expressão “antecipação total”. É preciso distinguir bem as figuras jurídico-tributárias, para evitar confusão. A legislação baiana prevê o pagamento de ICMS na modalidade de “antecipação parcial”, espécie de antecipação que mais apropriadamente deveria denominar-se “antecipação provisória”, figura tributária de natureza diversa da substituição tributária por antecipação, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias, ao contrário da “antecipação parcial” (provisória), que tem caráter transitório. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com pressupostos e consequências diversas. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não; numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há

ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Para evitar equívocos, seria de bom alvitre que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”.

No caso do presente Auto, trata-se de multa de 60% aplicada sobre o valor do imposto recolhido a menos a título de “antecipação parcial”.

Essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação.

Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d” a expressão “inclusive por antecipação parcial”.

Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos.

Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo.

Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Não se aplica, por conseguinte, neste caso, a penalidade prevista no inciso II, “d”.

Há, contudo, uma infração, pois o imposto não foi recolhido por antecipação, conforme prevê a legislação.

E qual a multa?

A solução é simples: a alínea “f” do mesmo inciso prevê a mesma multa (60%) para todo e qualquer caso em que se configure infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importe descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo (se há dolo, a multa é de 100%, nos termos do inciso IV, “j”). Com efeito, prevê a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 que se aplique a multa de 60%:

“f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”

Quanto aos respeitáveis argumentos da defesa ao sustentar que a multa de 60% tem natureza confiscatória, cumpre-me dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, haja vista que este órgão não tem competência para apreciar tais aspectos. A multa em comento tem previsão expressa na lei estadual que instituiu o ICMS.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269131. 0008/07-0, lavrado contra BELLA FRUTA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$617.057,22, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de setembro de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR