

**A. I. N°** - 232884.0001/07-0  
**AUTUADO** - C&A MODAS LTDA.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11/11/2008

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0328-03/08**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso. Apesar de não haver multa específica para o cometimento à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 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”). Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2007, refere-se à exigência da multa percentual no valor de R\$105.810,52, calculada sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de maio de 2004 a dezembro de 2006.

O autuado, por meio de advogados com procuração à fl. 201, apresentou impugnação (fls. 188 a 199), discorrendo inicialmente sobre a autuação fiscal e a tempestividade da impugnação apresentada. Alega que a autuação não merece prosperar, tendo em vista que não houve qualquer prejuízo ao Erário; o ICMS foi recolhido quando da comercialização das mercadorias, fato reconhecido pela fiscalização em sua acusação, quando enfatiza que as mercadorias foram devidamente registradas na escrita fiscal, com posterior saída tributada. Entende que, se não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidades na ordem de 60% sobre o valor que não acarretou qualquer benefício ao defendente. Diz que o fato de não ter antecipado o recolhimento do imposto para o momento da entrada das mercadorias destinadas à comercialização, foi considerado pela fiscalização como suficiente para exigir a penalidade prevista no art. 42, inciso II, da Lei 7.014/96, que transcreveu. Afirma que em momento algum o ICMS deixou de ser recolhido, tendo em vista que o imposto devido na operação foi integralmente recolhido na saída da mercadoria e a exigência da multa de 60% do valor já pago representa um verdadeiro confisco, “desprovido de razoabilidade e proporcionalidade”. Comenta sobre o que se entende por confisco, e transcreve ensinamento do jurista Leandro Paulsen sobre as multas excessivamente onerosas, insuportáveis e irrazoáveis. Assegura que a jurisprudência pátria é uníssona em relação à aplicação de multa moratória excessiva e desproporcional, transcrevendo parte de decisões do TRF e do STF. Em seguida, reproduz lições do Professor Carlos Roberto Siqueira Castro na obra “O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”, e também, ensinamentos de Gomes Canotilho, analisando cada um dos três subprincípios (adequação, necessidade, proporcionalidade estrito senso). Diz que, aplicando-se tais princípios, é forçosa a anulação do presente lançamento, por entender que a penalidade imposta é desproporcional e excessiva. Salienta que o Supremo Tribunal Federal já

se manifestou, conforme voto do Ministro Leitão de Abreu, de forma que a permanência da penalidade aplicada ensejará anulação em parte do presente Auto de Infração na esfera judicial. Salienta que não há na legislação pátria qualquer norma que permita impor ao contribuinte penalidade de 60% do valor do imposto. Requer seja cancelada esta infração, alegando que não houve qualquer prejuízo aos cofres públicos do Estado da Bahia, em face da inconstitucionalidade da diferença de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, ou seja, “o julgador não pode convalidar a cobrança do diferencial de alíquota pelo Estado da Bahia à revelia do disposto no art. 146, III, “a” da Constituição Federal”. Comenta sobre o art. 352-A do RICMS/97 e cita o art. 155, VIII da Constituição Federal. Diz que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”, e de acordo com o art. 155, inciso VIII da Constituição Federal, nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, quando o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença de alíquota. Portanto, a criação do imposto decorrente da diferença de alíquota por meio do ICMS, acabou por estabelecer competência aos Estados de tributar a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de operação interestadual. Comenta sobre a base de cálculo prevista no Convênio 66/88 e diz que até a edição da Lei Complementar propriamente dita, o citado Convênio regulou provisoriamente o imposto previsto no art. 155, II da Constituição Federal. Salienta que ao contrário do citado Convênio 66/88, a Lei Complementar 87/96 não estabeleceu normas gerais sobre o fato gerador, a base de cálculo ou contribuintes da diferença de alíquota, e por isso, entende que fica impossibilitada a exigência do mencionado imposto por parte dos Estados Federativos, ainda que tenha a cobrança fundamentada na legislação estadual, a exemplo do Estado da Bahia. Fala sobre o posicionamento do Prof. Hugo de Brito Machado em relação ao momento em que se deve considerar consumado o fato gerador do imposto, citando decisão do STF sobre o assunto, quando do julgamento dos adicionais do imposto de renda instituídos pelos Estados Federativos, reproduzindo a ementa. O defendente conclui que em razão da omissão da Lei Complementar 87/96, a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “antecipação parcial do ICMS” é absolutamente inconstitucional, e por isso, entende que o presente Auto de Infração deve ser anulado porque impõe exigência indevida. Por fim, o defendente reafirma que a exigência fiscal não merece prosperar, por ausência de prejuízo ao Erário, reconhecida pela Fiscalização, não lhe permitindo aplicar a multa de 60% sobre o valor do ICMS que já foi pago, reafirmando que a exigência de diferencial de alíquota sob a rubrica de antecipação parcial é inconstitucional. Requer acolhimento da defesa, e que seja anulado o presente Auto de Infração. Requer ainda, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente a realização de sustentação oral, juntada de documentos, apresentação de memoriais e provas periciais. Pede que todas as intimações relativas ao presente processo sejam dirigidas aos advogados do defendente.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 226 a 228 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que a penalidade foi aplicada em decorrência da falta de recolhimento do imposto no prazo e na forma determinada pela legislação, e o prejuízo ao erário ocorreu pelo atraso no recolhimento do imposto aos cofres públicos. Diz que a fiscalização, em momento algum, reconheceu que o imposto relativo às mercadorias objeto da autuação foi recolhido corretamente, esclarecendo que a redação do Auto de Infração se refere a mercadorias que sofrem tributação na saída, o que é diferente das saídas de mercadorias isentas e outras. Assevera que não se aplica a alegação de confisco, considerando que a multa exigida constitui instrumento legal para inibir a falta ou atraso de recolhimento dos tributos. Salienta que o valor da multa não foi determinado pela fiscalização e sim estipulada em lei, e se a penalidade fosse de valor irrisório não teria efeito inibidor. Comenta sobre os ensinamentos de juristas citados pelo defendente, bem como decisão do STF sobre redução de multa, assegurando que não se aplica à matéria em discussão. Quanto às alegações do defendente em relação à diferença de alíquota, diz que não assiste razão ao contribuinte, e finaliza, pedindo a procedência integral do presente Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, correspondente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período maio de 2004 a dezembro de 2006.

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput) § 1º e seus incisos I a III da Lei 7.014/96. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o contribuinte neste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Quanto ao prazo e momento de recolhimento da antecipação parcial, a legislação estabelece que o pagamento deve ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado (Posto Fiscal), exceto para os contribuintes credenciados, que têm o prazo estabelecido no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria (art. 125, II e § 7º do RICMS/97).

Observo que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96:

*“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, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”.*

Vale salientar, que a redação atual da alínea “d” do inciso II do art. 42, acima reproduzida, foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/11/2007, efeitos a partir de 28/11/2007. Assim, poderia ser alegado que a expressão “inclusive por antecipação parcial”, foi acrescentada à legislação pela Lei 10.847/07, e que por isso, até então, não havia previsão de multa específica para a falta de recolhimento da “antecipação parcial”.

Neste caso, em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções, 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, ou seja, a partir da alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07 (28/11/2007). Saliento que esse posicionamento foi adotado pela 2ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Considerando que o autuado não recolheu o imposto no prazo previsto na legislação, e que à época dos fatos a redação da alínea “d” do inciso II do art. 42, ainda não contemplava a antecipação parcial, tal fato se enquadra na alínea “f” do mesmo inciso II do art. 42 da Lei 7.6014/96, que prevê a mesma multa (60%) para todo e qualquer caso em que se configure hipótese

de infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do mencionado art. 42, e que importe descumprimento de obrigação tributária principal, sem que haja dolo, tendo em vista que, se há dolo, a multa é de 100%, nos termos do inciso IV, “j” do mesmo artigo.

Assim, à época dos fatos, a redação da alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa:

*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:*

...

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo.*

Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima reproduzido, se o ICMS Antecipação Parcial não foi recolhido no prazo estabelecido na legislação, cabe a aplicação da mencionada multa. Se assim não fosse, ter-se-ia uma exigência de obrigação principal sem cominação de penalidade pelo seu descumprimento, o que contraria a lógica da legislação tributária, e constituiria um incentivo à sonegação.

Poderia ser alegado que em decorrência de o mencionado dispositivo legal não ter sido indicado no Auto de Infração, o lançamento seria nulo por equívoco no enquadramento da multa aplicada. Entretanto, não implica nulidade da autuação o erro da indicação de dispositivo de lei, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a infração apurada, consoante o art. 19 do RPAF/99. Ademais, o autuado entendeu a autuação fiscal e se defendeu, apresentando alegações em relação aos fatos indicados no presente lançamento.

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.

O defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal e reconhece que se trata de antecipação do imposto ao afirmar que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”. Entende que a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “antecipação parcial do ICMS” é absolutamente inconstitucional; que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao defendente, o que torna a penalidade aplicada desproporcional.

Como foi entendido pelo contribuinte, não está sendo exigido imposto, e sim multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, tendo sido aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, considerando que a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja “anulada” a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, tendo sido

reconhecido o cometimento da irregularidade, decorrente da falta de recolhimento de tributo por antecipação, conforme previsto na legislação.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99.

Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento.

Por fim, o defendente requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao representante do autuado, subscritor da peça defensiva. Entretanto, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável. Portanto, a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99, e em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do Código Tributário Nacional.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 232884.0001/07-0**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$105.810,52**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR