

PROCESSO - A. I. N° 206936.0011/06-1
RECORRENTE - ARTEMP ENGENHARIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0300-01/07
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 05/11/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0329-12/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso foi lavrado em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Documentos trazidos pelo impugnante geram revisão do lançamento. Infração parcialmente caracterizada. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96). Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator em relação à exclusão da multa proposta na infração 2. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário com o objetivo de reformar a Decisão proferida pela Primeira Instância administrativa, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, o qual acusa o Recorrente de ter praticado as seguintes infrações contra a legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis; Foi apurado um imposto no valor de R\$ 34.883,21, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Foi exigido imposto no valor de R\$11.478,09, acrescido da multa no percentual de 60 %, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

A instância *a quo* ao analisar a defesa interposta pelo recorrente, julgou o lançamento de ofício parcialmente procedente, sob os seguintes fundamentos.

"(...)A principal controvérsia que aqui precisa ser elucidada se refere a responder ao seguinte questionamento: o impugnante é ou não contribuinte do ICMS? O autuado baseia sua defesa, não apenas em relação a esta, como também no que se refere à segunda infração, em argumentar que se trata de contribuinte tão somente do ISS. Saliento que a despeito do autuado ter adotado essa linha defensiva, na cláusula segunda de seu Contrato Social consta que o objeto da sociedade, dentre outras atividades, é "a comercialização de artigos relacionados ao seu ramo de atuação". Além disso, no Cadastro de Contribuintes deste Estado sua inscrição encontra-se na condição de NORMAL, enquanto sua previsão de vendas é da ordem de R\$ 2.853.187,17 e a de compras é de R\$ 3.519.257,87. Por outro lado, o estabelecimento recolheu de ICMS no exercício de 2004 a cifra de R\$ 219.973,11 e no ano seguinte o montante de R\$ 321.112,19, estando aí incluído o imposto relativo à antecipação parcial e aquele correspondente à sua condição de contribuinte cadastrado no regime normal de apuração.

Desta forma, entendo que não resta nenhuma dúvida em relação ao fato de que o autuado efetivamente é contribuinte do imposto estadual, conforme se depreende, inclusive, da leitura do art. 543, inciso I, do RICMS/97, que transcrevo em seguida:

"Art. 543. A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes de iniciar suas atividades:

I - na condição de contribuinte normal, sempre que realizar, com habitualidade, operações sujeitas ao ICMS, nos termos do inciso IX do art. 2º;"

No que se refere aos julgados utilizados pelo impugnante em suas manifestações, saliento que na maioria das situações as autuações se trataram de imputações contra empresas que atuam exclusivamente no ramo da construção civil, que não realizavam operações relativas à circulação de mercadorias, nem produziam bens a serem aplicados nas obras, não sendo, desse modo, contribuintes do ICMS. Enquanto num dos casos a improcedência da ação fiscal decorreu da constatação de que os arquivos magnéticos utilizados no levantamento haviam sido gerados com erros, em outros a exigência tratava da cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota contra prestadores de serviço que não forneciam mercadorias, sendo contribuintes exclusivos do ISS.

No que tange ao levantamento quantitativo em si, ressalto que foram elaborados os demonstrativos pertinentes, tendo sido apontadas pelo autuante, de forma acertada, as quantidades de mercadorias omissas de emissão das notas fiscais correspondentes, registrando-se irregularidades tanto no que se refere a entradas como a saídas de mercadorias. Saliento que, inclusive, o próprio contribuinte concorda que o levantamento conduzido pela fiscalização foi realizado de forma criteriosa, apenas entendendo que a simples apresentação dos documentos de controle interno, denominados RM – Requisição de Materiais bastava para elidir a ação fiscal.

Assim, a infração 01 resta totalmente procedente.

Ao impugnar a infração 02, o autuado trouxe ao processo textos relativos a convênios e outras normas, bem como alguns julgados, todos relativos à exigência do ICMS. Constatou, entretanto, que todos os dispositivos e decisões tratam de forma direcionada da cobrança do imposto estadual referente à diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais efetuadas por empresas construtoras, contribuintes exclusivos do ISS, o que não vem a ser o caso do impugnante. Saliento que o autuado se equivoca, igualmente, quando trata desta imposição tributária referindo-se a materiais destinados à aplicação em serviços ou menciona que a situação versa sobre substituição tributária.

Na realidade, a imputação decorreu do recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, correspondente a mercadorias para comercialização, adquiridas por contribuinte inscrito na condição de normal, que desenvolve atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS. Ressalto que para o caso em tela o § 3º, do art. 352-A, do RICMS/97, transcrito abaixo, estabelece que devem ser consideradas como adquiridas para comercialização, as aquisições de outras unidades da Federação, tributadas com base na alíquota interestadual, sendo devido o ICMS referente à antecipação parcial.

"Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

*...
§ 3º Para os efeitos deste artigo, também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por:*

Nota: A redação atual do § 3º do art. 352-A foi dada pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05).

I - pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial;

II - contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS”.

Saliente que a despeito do autuado se insurgir contra a cobrança da antecipação parcial, por entender que não se enquadra como contribuinte do ICMS, conforme já explicitado na explanação concernente à infração anterior, ele efetivamente é contribuinte desse imposto, o que torna correta a exigência tributária.

Deste modo, além do sujeito passivo estar inscrito como normal, as notas fiscais de aquisição foram tributadas com a alíquota interestadual, fato que confirma a exigência do ICMS referente à antecipação parcial. Isto significa que mesmo que o autuado comprovasse a sua condição de não contribuinte do ICMS, não invalidaria a ação fiscal, já que utilizando-se de sua condição de contribuinte inscrito recebeu dos fornecedores de outros estados as mercadorias com a alíquota correspondente às operações interestaduais. Neste caso o imposto seria devido, de igual modo, conforme disposto do acima transcrito art. 352-A, § 3º do RICMS/97.

Tendo o impugnante arguido que a fiscalização se equivocara ao apurar o valor do débito, por não ter considerado a redução da base de cálculo verificada em diversas notas fiscais, o autuante refez o demonstrativo correspondente, acatando parcialmente as alegações defensivas, o que propiciou a redução do montante do débito para R\$ 7.646,84. Não concordou com o pleito concernente às demais notas fiscais, sob a justificativa de que o autuado não incluiria valores correspondentes ao IPI e a despesas de transporte constantes nos documentos fiscais.

Observo que o sujeito passivo persistiu no entendimento de que ainda assim havia equívoco em relação aos cálculos correspondentes a nove notas fiscais. Tendo analisado as informações e alegações relativas aos referidos documentos, constatei que assiste razão ao contribuinte no que diz respeito às Notas Fiscais nºs 13.656 e 10.260 (10/2005), considerando que na primeira há redução da carga tributária para 8,8%, prevista no art. 77, inciso I do RICMS/97, enquanto que na segunda o autuante consignou uma base de cálculo em valor superior ao constante no documento fiscal no montante de R\$ 1.000,00.

Na Nota Fiscal nº 14.324 (11/2005) o valor de R\$ 716,32 deve ser excluído da base de cálculo, por se referir a serviços prestados. No entanto, não concordo com a argüição de que o ICMS relativo ao valor de R\$ 155,40 já tinha sido pago por substituição tributária, já que esse fato não está comprovado.

Em relação às Notas Fiscais nºs 72.688 e 552.729 (12/2005), o crédito fiscal correto no caso da primeira é de R\$ 2.355,61 e não de R\$ 1.994,41, enquanto que a segunda foi lançada em duplicidade pelo autuante.

Não acato as argüições defensivas de que os emitentes das Notas Fiscais 3.902, 1.209 (01/2005), 4.456 e 33.439 (11/2005) não são seus fornecedores, considerando que não foram trazidas as provas correspondentes a tais alegações.

Assim, a infração 02 resta parcialmente procedente, no valor de R\$ 6.427,32.”

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância administrativa o Autuado ingressou com Recurso Voluntário, pugnando pela improcedência do Auto de Infração em litígio, trazendo à colação os seguintes argumentos:

Inicialmente, ressalta que presta serviços complementares de construção civil relacionados à instalação de ar condicionado central, sujeitos integralmente ao ISS, inclusive o material aplicado nessas obras.

Sustenta que as operações de circulação de mercadorias em seus estabelecimentos estão sujeitas a duas legislações tributárias distintas, que são ICMS e o ISS. O primeiro se refere à exigência do imposto relativamente à comercialização de peças e a segunda, incide sobre a relação aos serviços prestados com o fornecimento de material.

Alegou que as saídas de materiais para a aplicação em obras civis estão sujeitas ao ISS, com a aplicação dos materiais na prestação dos serviços, não podendo ser objeto de levantamento quantitativo de estoques, uma vez que não estão sujeitas à exigência do ICMS.

Argumentou que foram apresentadas provas do descabimento da exigência fiscal, que seriam as requisições de materiais, os lançamentos contábeis e os contratos de prestação de serviços, que demonstram a aplicação do material em obra sujeita ao ISS, e que tais provas foram ignoradas pelos Julgadores de primeira instância administrativa.

A fim de justificar as alegações trazidas no corpo do seu Recurso voluntário, colaciona diversos julgados deste CONSEF e de Tribunais Superiores, que segundo o recorrente tratam de matérias semelhantes ao do presente Auto de Infração.

No que concerne à antecipação parcial sustentou que independentemente da alíquota lançada pelo remetente das mercadorias, descabe a exigência da antecipação parcial em relação ao material aplicado em obra.

Com a finalidade de comprovar que a sua tese encontra-se consolidada na jurisprudência de tribunais superiores, transcreve a ementa de um julgado.

Ao final tece comentários acerca das provas apresentadas, ou seja, dos relatórios, demonstrando a aplicação dos materiais nos serviços prestados; contratos de prestação de serviços de instalação de centrais de ar condicionado. Aduziu, ainda, que como os serviços são faturados por NFPS (Nota Fiscal de Prestação de Serviços), não há como emitir, para a mesma obra, Nota Fiscal de Vendas de Mercadorias, com destaque do imposto para faturamento dos materiais, sem incorrer em conflito de interesses com o fisco municipal e com a legislação tributária que regula a cobrança dos dois tributos.

Concluiu as suas alegações afirmando que os materiais aplicados em obras foram acobertados nas notas Fiscais de Prestações de Serviços, não se constituindo em mercadorias vendidas sem a emissão de Notas Fiscais, descabendo, assim, a exigência fiscal imposta no malfadado Auto de Infração.

Por fim, pugna pela nulidade do Auto de Infração, aduzindo que o seu direito de defesa foi cerceado, vez que os julgadores de primeira instância administrativa não apreciaram as provas acostadas ao processo. Na hipótese de não ser acatada a nulidade arguida, requer a improcedência do lançamento de ofício, em razão da impossibilidade de aplicação do levantamento fiscal, conforme demonstrado em julgado do STF, em decorrência da desobrigação do autuado de emitir nota fiscal de venda de mercadorias em relação a material aplicado a serviço sujeito ao ISS.

Requereu, ainda, a improcedência da infração 2, sob o fundamento de que o STF já se pronunciou acerca da impossibilidade do Estado de destino exigir a diferença de alíquotas ou antecipação parcial do imposto em relação a mercadorias destinadas a empresas de construção civil e aplicadas em serviços sujeitos ao ISS, ainda, que o imposto destacado seja inferior ao aplicado no Estado de destino, para mercadorias da mesma natureza.

A PGE/PROFIS, ao se manifestar acerca do Recurso Voluntário opinou pelo Não Provimento, destacando, inicialmente que não cumpre discorrer acerca dos possíveis equívocos cometidos em relação à condição do autuado, se unicamente contribuinte do ISS ou não, vez que o mesmo declara em sua peça recursal às fls. 712/713 que as alegações defensivas foram no sentido de que as saídas de materiais para a aplicação na prestação de serviços, não podem ser objeto de levantamento de estoques, porque não estariam sujeitas à disciplina do ICMS e não de que a empresa seria exclusivamente contribuinte do ISS.

Quanto às ementas dos julgados contidos no Recurso Voluntário para fundamentar a tese defensiva, disse que as mesmas já foram devidamente enfrentadas pelos julgadores de Primeira Instância administrativa e que não inovou, no conteúdo da defesa.

No que se refere ao levantamento quantitativo de estoques, asseverou que o autuado não se incumbiu em apresentar as provas necessárias para se afastar a acusação fiscal, limitando-se a acostar aos autos documentos unilateralmente produzidos os quais são imprestáveis para elidir a autuação.

No tocante à infração 2 sustentou que o contribuinte não conseguiu comprovar que tais materiais de fato, são repassados ao consumidor final apenas a título de serviço e não de revenda de produtos, motivo pelo qual entendeu que a infração deveria ser mantida. Ressaltou, ainda, que no

presente caso não se aplica a jurisprudência destacada pelo autuado, visto que tais julgados apenas são aplicados às empresas que atuam exclusivamente no ramo da construção civil o que não é o caso do recorrente.

Tendo em vista que a infração 2 se referia à antecipação parcial de ICMS, os julgadores da 2^a CJF resolveram converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS, a fim de que este órgão consultivo emitisse Parecer jurídico para sanar os seguintes questionamentos:

“Tendo em vistas que a multa capitulada no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96 não continha, à época da autuação, a ressalva “inclusive por antecipação parcial”, seria tal multa cabível na hipótese de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial?”

Caso não seja possível aplicar o referido dispositivo legal citado acima, qual a pena que seria cabível para a infração descrita no Auto de Infração em epígrafe?

Caso não haja uma multa específica para a irregularidade apurada, seria o crédito tributário constituído sem a imposição de multa?

Atendendo à diligência requerida a PGE/PROFIS emitiu Parecer, às fls. 749/752, no sentido de que sendo a antecipação parcial e a substituição total institutos jurídicos diversos, não seria possível a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, para os casos envolvendo antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07. Porém, entendeu aplicável a multa prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, uma vez que este dispositivo legal, através de um conceito aberto, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no Inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em que importe descumprimento de obrigação tributária principal.

Concluiu o seu Parecer afirmando que entende ser possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução de multa previsto na Lei Estadual de regência do ICMS.

Após a realização da diligência solicitada, foi concedido prazo de lei para que o autuante e autuado se manifestassem sobre o resultado da diligência, tendo ambos se mantidos inertes.

VOTO (Vencido Quanto à Multa)

Foi lavrado contra a empresa autuado o presente lançamento de ofício sob a acusação de o sujeito passivo: (i) ter deixado de recolher ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado; (ii) ter recolhido a menos o ICMS referente à antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização.

Inicialmente, venho afastar a preliminar de cerceamento de defesa, sob o fundamento de que os julgadores de Primeira Instância administrativa não analisaram as provas acostadas aos autos. Ao contrário do quanto é afirmado pelo autuado, os Julgadores *a quo* apreciaram todas as provas contidas nos autos, tendo inclusive indicado os fundamentos pelos quais não acatavam tais provas em sua totalidade. Desta forma, resta, portanto, afastada a preliminar de nulidade suscitada.

No tocante ao mérito da infração 1, entendo que acertada foi a Decisão recorrida. Em que pese o Autuado concentre a sua tese defensiva no sentido de demonstrar que se trata de uma empresa de prestação de serviços no setor da engenharia civil, não vislumbro qualquer possibilidade de acatá-la.

Conforme bem destacou os julgadores *a quo*, o contrato social do autuado consta como objeto

social, dentre outros, a comercialização de artigos relacionados ao seu ramo de autuação. Além disso, o contribuinte é cadastrado na SEFAZ/BA na condição de contribuinte normal de ICMS, motivo pelo qual é responsável pelo recolhimento tanto do imposto referente à comercialização de mercadorias como da antecipação parcial. Ressalte-se, ainda, que o autuado no exercício de 2004 recolheu ICMS no importe de 219.973,11 e no ano seguinte, o montante de R\$ 321.112,19.

Já não bastasse tais argumentos para se demonstrar que a autuação encontra-se correta, o art. 543, I, do RICMS/BA, dispõe que a “*empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes de iniciar suas atividades, na condição de contribuinte normal, sempre que realizar, com habitualidade, operações sujeitas ao ICMS, nos termos do inciso IX do art. 2º*”.

Diante dos argumentos acima, não resta dúvida que a comercialização das mercadorias que foram objeto da autuação, inclusive as utilizadas para a instalação de aparelhos e centrais de ar condicionados, encontram-se enquadradas na seara de incidência do ICMS e não ISS como entende o autuado.

Os documentos acostados pelo autuado, tanto em sua defesa, quanto em seu Recurso Voluntário não se prestam para elidir a infração fiscal, pois tais documentos não tiram o caráter comercial das referidas mercadorias, o que possibilitaria a incidência do ISS.

Quanto às ementas de julgados colacionados ao corpo do Recurso Voluntário, os mesmos se referem a empresas que atuam exclusivamente na construção civil, que não operam com a circulação de mercadorias, motivo pelo qual não podem ser utilizadas como paradigma no presente caso.

No que se refere ao levantamento quantitativo de estoques, apesar do mesmo não ser fato controvertido, vez que o contribuinte não impugnou especificando inconsistências, observo que o mesmo encontra-se correto, desmerecendo qualquer reforma no julgado.

Não há, ainda, como se acatar a tese do autuado de que emitiu nota fiscal de prestação de serviço, motivo pelo qual não poderia se destacar ICMS sob pena de beneficiar os interesses do Fisco Estadual em face do Municipal. Como é de sabença notória, é comum no ramo comercial, empresas que realizem operações de prestações de serviços concomitantemente com comercialização de mercadorias. Nestas hipóteses, caberia ao autuado emitir nota fiscal, indicando quais as mercadorias em que incidiam o ICMS e os serviços que deveriam incidir o ISS, sem haver qualquer conflito com os entes tributantes.

Resta, portanto, devidamente caracterizada a infração 1 do Auto de Infração.

No tocante à segunda infração, reforma alguma merece o Acórdão hostilizado. A tese de que o imposto não deveria incidir, vez que as mercadorias autuadas foram utilizadas em obras, não há como ser acatada, pelos mesmos motivos que mantiveram a infração 1, ou seja, as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas pelo autuado para fins de comercialização.

O RICMS/BA, em seu art. 352-A, é bastante claro ao afirmar que incide a antecipação de ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização. E no inciso II, do parágrafo 3º, deste mesmo artigo afirma que incide o ICMS quando as mercadorias são adquiridas por contribuintes que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

No que concerne à multa aplicada, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, a mesma não pode ser aplicada, tendo em vista que o ordenamento tributário deste Estado, apenas inseriu esta multa, nas hipóteses de antecipação parcial, a partir do advento da Lei Estadual nº 10.847/07, sob pena de se ocorrer a retroatividade da lei menos benéfica ao contribuinte.

Analizando caso parecido esta 2ª CJF, por meio do Acórdão nº 0206-12/08, já se manifestou no seguinte sentido:

“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 vénia, 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 defensor e que as saídas foram submetidas a tributação, bem como o recolhimento da integralidade do ICMS de todas as operações do sujeito passivo. Independentemente 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 consequências, 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: 1^a – 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. 2^a - 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; 3^a - 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 as 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 comezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocado 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 cometem 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 PROVÍDO o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJJF, 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.”

Por fim, retifico com fulcro no § 3º, art. 164 do RPAF/BA, o equívoco constante na ementa na Decisão recorrida em relação à infração 1, a qual foi julgada totalmente procedente conforme consta no voto do relator, entretanto está consignada erroneamente como parcialmente procedente.

Assim, voto no sentido de NÃO DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, porém, de ofício, decretar a NULIDADE da multa aplicada na infração 2 sob os fundamentos acima narrados.

VOTO VENCEDOR

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para a infração 2, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para a citada infração era a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese defendida pelo ilustre representante da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos na infração 2, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Divergindo do entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro relator, não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “*propor a aplicação da penalidade cabível*”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento da infração 2 não houve dolo. Nas infrações à legislação tributária, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feitas pelo auditor fiscal autuante, que é quem verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do sujeito passivo classificar os seus procedimentos como dolosos ou não dolosos.

Em face do exposto, retifico a multa indicada na infração 2, no percentual de 60%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.

Observo que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter-se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, ressalto que o recorrente poderá se eximir da pena em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, *sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal*, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, acolho o opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa proposta na infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação à infração 1 e, em decisão não unânime quanto à infração 2, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206936.0011/06-1, lavrado contra ARTEMP ENGENHARIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$41.310,53, acrescido das multas de 70% sobre R\$34.883,21 e 60% sobre R\$6.427,32, previstas no art. 42, incisos III, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa - Infração 2) – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à Multa - Infração 2) – Conselheiros: Márcio Medeiros Bastos e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS