

PROCESSO - A. I. N° 115484.0004/07-0  
RECORRENTE - LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0334-02/07  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 25/02/2010

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0005-12/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTRECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA indevida. A referida multa apenas passou a ser aplicada após o advento da Lei n° 10.847/07. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Demonstrado nos autos, através de realização de diligência a existência de erros do levantamento fiscal. Decisão reformada para reduzir o valor do débito. Rejeitadas as alegações de inconstitucionalidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2<sup>a</sup> JJF pertinente ao Acórdão de n° 334-02/07, que julgou Procedente a ação fiscal de fls. 01/03.

O presente Recurso Voluntário se insurge contra as seguintes infrações:

- 1 saídas de mercadorias registradas na escrita fiscal, tributadas normalmente, mas sem pagamento do imposto por antecipação, sendo por isso aplicada multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação – “antecipação parcial” –, importando a multa no valor de R\$689.510,09;
- 3 recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto [diferença de alíquotas], sendo lançado tributo no valor de R\$150.635,29, mais multa de 60%.

A 2<sup>a</sup> JJF, ao julgar a defesa interposta às fls. 144/157, pelo autuado, rejeitou as alegações de inconstitucionalidade, concluiu pela Procedência do Auto de Infração e homologou os valores pagos pelo Autuado, aduzindo o que segue:

*“...O item 1º refere-se a uma multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação, mas que não foi antecipado, sendo que as mercadorias, depois, saíram com tributação normal.*

*Neste Auto de Infração, a descrição do fato foi feita de forma confusa, porque começa falando da falta de antecipação do imposto relativo a “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, e em seguida é feito um adendo, explicando que se trata de “antecipação parcial”, porém falando de “diferença de alíquotas”.*

*Desse modo, foram confundidos três institutos jurídicos distintos: a) a substituição tributária por antecipação (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento); b) a denominada “antecipação parcial”; c) a diferença de alíquotas, figura tr*

*caso.*

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”. Com esses comentários, pretendo apenas contribuir para que os fiscais se apercebam da distinção entre as duas figuras, de modo que a descrição dos fatos, nos Autos de Infração, seja feita de forma consentânea com a natureza de cada tipo ou espécie de antecipação.

No caso do item 1º deste Auto, trata-se de multa de 60% aplicada sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago a título de “antecipação parcial”, mas que não foi antecipado, sendo que as mercadorias, depois, saíram com tributação normal.

Essa multa, nos termos do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, 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.

O autuado impugnou o lançamento aduzindo considerações jurídicas respeitáveis sob todos os aspectos, com arrimo no princípio da proporcionalidade. No entanto, 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. Transponho, por isso, as objeções da defesa quanto à constitucionalidade da multa aplicada, e passo ao exame dos aspectos fáticos da questão.

A defesa juntou elementos para demonstrar, por amostragem, que o imposto, embora não tendo sido pago por antecipação, foi pago depois.

Na verdade, não precisava ser feita tal prova, pois os fiscais, ao aplicarem a multa, partiram do pressuposto de que o tributo já fora realmente pago, tanto assim que, na descrição do fato, é dito que se trata de operações envolvendo mercadorias “com saída posterior tributada normalmente”. A multa é justamente por isso: o imposto deveria ter sido antecipado, e não foi.

Em suma, as demonstrações apresentadas pela defesa apenas corroboram o que foi acusado pela fiscalização.

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, relativamente a mercadorias cujo imposto deveria ter sido antecipado, fica o contribuinte sujeito à multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Mantenho a multa do item 1º.

O lançamento objeto do item 2º não foi impugnado.

O item 3º refere-se a tributo recolhido a menos em virtude de erro na apuração dos valores do imposto.

Consta que os dados dos demonstrativos fiscais foram fornecidos ao contribuinte em mídia gravada (CD-R), entregue contra recibo. Isso é dito no Auto. A defesa não negou.

Alega o autuado que a fiscalização se baseou em arquivos magnéticos fornecidos pela empresa e nos livros de entradas de mercadorias, sem que fossem levados em conta os livros de apuração do imposto disponibilizados pela empresa, tendo as auditoras rebatido essa alegação, assinalando que os livros de apuração foram examinados, tanto assim que dele foram juntadas cópias aos autos.

Realmente, constam nos autos cópias do livro de apuração do imposto.

Quanto à alegação do autuado de que não teriam sido considerados créditos de aquisições de bens do ativo imobilizado, as auditoras rebateram dizendo que os créditos haviam sido correspondentes.

*A alegação do autuado é vazia, abstrata, sem indicação de elementos que permitam avaliar sua substância. Não citou números. Não juntou provas.*

*Com relação à incidência de ICMS nas transferências de bens, a exigência da diferença de alíquota tem previsão expressa na legislação estadual.*

*A defesa alegou que teria havido erro na apuração relativa ao mês de dezembro de 2006, porque a empresa informou o valor de R\$51.129,96 a mais a título de diferença de alíquotas. Chama a atenção para os dados constantes na planilha consolidada anexa à defesa, na qual demonstra que, em vez de R\$ 150.635,30, a empresa deve imposto apenas no valor de R\$59.440,30.*

*Isso foi apenas alegado. A defesa não provou que tivesse havido erro de informação.*

*As auditoras, na informação, deviam ter falado sobre isso, em atenção ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF. Limitaram-se a manifestar sua estranheza pelo fato de o autuado, mesmo admitindo um débito já quitado e outro a ser recolhido, ter pedido a nulidade do Auto. É evidente que o pedido de nulidade diz respeito aos itens impugnados, haja vista que foi reconhecido o débito do item 2º. Porém, considerando que a defesa apenas alegou erro, sem juntar prova do alegado, a omissão das auditoras não tem consequência nenhuma.*

*Mantenho o lançamento do item 3º.”*

Inconformado com a Decisão supramencionada, o autuado ingressou com Recurso Voluntário, fls. 273/292, repetindo as mesmas alegações da impugnação realizada em Primeira Instância, senão vejamos:

Desproporcionalidade da multa aplicada – inexistência de dano ao erário – necessidade de exclusão da penalidade: Argui o recorrente a desproporcionalidade da multa aplicada, considerando-a “escorchanter”, alegando, em síntese, que não houve prejuízo para o erário em razão da falta de antecipação parcial do tributo, uma vez que o valor devido por conta das operações realizadas foi integralmente recolhido no momento da venda das mercadorias submetidas a tal antecipação.

Diz que, em virtude do grande número de mercadorias envolvidas, é impossível, ao menos por ora, fazer a comprovação de todas as saídas subsequentes, e por isso foi juntado à defesa um levantamento feito por amostragem, em que são relacionadas as mercadorias referentes às Notas Fiscais objeto da autuação, apontando a data de sua efetiva saída e o valor correspondente a cada operação. Aduz que, sendo necessária a demonstração integral, isso poderia ser feito em sessenta dias a contar da eventual intimação.

Passa em seguida a comentar a técnica de tributação designada de antecipação parcial, argumentando que ela não interfere no montante do tributo recolhido, porque, a partir do momento em que há o pagamento antecipado, a importância antecipada é lançada como crédito, de modo que o valor total a ser recolhido é o mesmo. Em face disso, reclama que não é razoável a imposição de multa isolada de 60% do tributo que haveria de ter sido pago, já que o fisco não sofreu qualquer prejuízo. Discorre sobre os elementos inerentes à proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, concluindo que o legislador se equivocou ao estipular a multa de 60% do tributo devido em caso de não recolhimento da chamada antecipação parcial.

Quanto à adequação, que consiste em perquirir se o meio utilizado leva à realização do fim proposto, pondera que, embora a penalidade possa, em certa dose, alcançar o seu fim, para compelir o contribuinte a efetuar o pagamento na forma prevista em lei, considera que o meio utilizado faz com que o contribuinte que recolheu o tributo devido aos cofres estaduais, ainda que de maneira diversa daquela estabelecida na legislação, seja obrigado a pagar novamente mais da metade de tal valor.

Com relação à necessidade, que consiste na verificação da existência de meios alternativos àquele inicialmente escolhido pelo legislador ou pela administração, considera que o fim, sem restringir, na mesma intensidade, os direitos

No tocante à proporcionalidade em sentido estrito, observa que o exame desse elemento impõe verificar se as vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às vantagens causadas pela adoção do meio.

O recorrente sustenta que o exame do primeiro elemento – adequação – não suporta o confronto com o princípio da vedação de confisco. Quanto ao segundo elemento – necessidade –, argumenta que a fazenda estadual dispõe de outros meios que não a aplicação da pesada multa isolada ora em questão para ver cumprida a regra de pagamento da antecipação parcial, tanto assim que a legislação permite a cobrança de multa e juros moratórios em razão do atraso no adimplemento das obrigações tributárias. Já no tocante ao terceiro elemento – proporcionalidade em sentido estrito –, argumenta o autuado ser manifesta a inconstitucionalidade do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, uma vez que não se pode, na tentativa de aumentar a arrecadação tributária, violar o direito à propriedade.

Ao final de sua impugnação à infração 1, requer o conhecimento da inconstitucionalidade do 42, II, “d”, da Lei Estadual nº 7.014/96, por entender que tal dispositivo fere o princípio constitucional da proporcionalidade e que o afastamento da aplicação de determinada lei ou ato normativo pelos tribunais administrativos é absolutamente possível, devendo tais órgãos primar, sempre, pela aplicação da Lei Maior.

Do suposto recolhimento a menos de ICMS em decorrência de alegado erro na apuração dos valores do imposto. No que concerne à infração 3, o recorrente aduz que os autuantes não consideraram os dados existentes nos livros de apuração de imposto disponibilizado pela empresa, tendo a autuação se baseado em informações obtidas através do SINTEGRA e dos livros de entrada, resultando uma visão parcial das operações de circulação de mercadorias realizadas.

Aduz que os julgadores de Primeira Instância ignoraram as planilhas apresentadas pelo recorrente, que tinham o condão de demonstrar as impropriedades que geraram as diferenças contestadas. Diz que, basicamente, os erros da fiscalização decorrem da desconsideração de créditos relativos a entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e de créditos decorrentes do estorno de operações envolvendo bens de uso e consumo destinados ao ativo imobilizado (devoluções), bem como da pretensa incidência de ICMS nas transferências de bens de uso e consumo destinados ao ativo imobilizado efetuadas entre estabelecimentos da empresa localizados em diferentes unidades da Federação.

Não concorda com a legislação baiana com relação à incidência de ICMS sobre transferências de bens, dizendo que tal exigência, embora plasmada na legislação estadual, cria fato gerador não previsto na Lei Complementar nº 87/96. Cita doutrina e jurisprudência.

Alega que há erro na apuração relativa ao mês de dezembro de 2006, porque a empresa informou o valor de R\$51.129,96 a mais a título de diferença de alíquotas.

Chama a atenção para os dados constantes na planilha consolidada anexa à defesa, na qual demonstra que, em vez de R\$150.635,30, a empresa deve imposto apenas no valor de R\$59.440,30.

Pede que, recebida a impugnação dos lançamentos, seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e que o débito seja reduzido para o valor histórico de R\$59.440,30.

A PGE/PROFIS, emitiu Parecer conclusivo no sentido de Não dar Provimento ao presente Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos:

No que tange à arguição da inconstitucionalidade de Legislação Estadual, em relação às infrações 1 e 3, deve ser afastada, tendo em vista a ausência de competência do CONSEF para apreciação de questões constitucionais, conforme preconiza o art. 167, Inciso I, do RPAF.

No que concerne ao mérito das infrações 1 e 3, a PGE/PROFIS se mar

*“Compulsando os autos, verifica-se à saciedade que, a multa de 60% (se fundamentada na legislação tributária estadual. Com efeito o art. 42, II,*

*clareza solar que uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, relativamente a mercadorias cujo imposto deveria ter sido antecipado, fica o contribuinte sujeito à multa equivalente a 60% (sessenta por cento) do imposto não antecipado.*

*Impende salientar que o mesmo se passa com a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas hipóteses de aquisições de mercadorias para consumo ou ativo fixo (infração 03), vale dizer, tanto a lei complementar 87/96, como a Lei estadual nº 2.657/96 e o RICMS/Ba autorizam e fundamentam a cobrança do tributo.*

*...Cumpre registrar que, no que pertine à infração 03, o recorrente limita-se a elencar um extenso rol de equívocos perpetrados pelos agentes fiscais na apuração dos valores do imposto (desconsideração dos livros de apuração do ICMS. Desconsideração dos créditos oriundos de aquisições de bens do ativo imobilizado, incidência do ICMS nas transferências de bens de uso e consumo, exigência da diferença de alíquotas nas transferências de bens, erro na apuração do mês de dezembro de 2006) e a anexar aos autos, às fls. 219/234, planilhas, sem, no entanto, apresentar qualquer prova documental capaz de alterar o levantamento fiscal.”*

No que concerne ao pedido de reconhecimento de pagamento da infração 2 e o pedido de diligência, proferiu o seguinte Parecer:

*“No que toca ao pedido de reconhecimento do pagamento efetivado, em relação à infração descrita no item 02, o órgão competente deverá proceder à verificação e comprovação do recolhimento do tributo, conforme consta às fls. 216, para fins de exclusão do valor remanescente do lançamento tributário.”*

*“...é necessário afastar o caráter plausível da diligência requerida, vez que, nos termos do art. 147, inciso I, b, do RPAF, deverá ser indeferida quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido juntada aos autos”*

Em sessão de julgamento os julgadores da 2ª CJF, por unanimidade, resolveram converter o feito em diligência a fim de tomar as seguintes providências:

1. Revisão da planilha de fls. 218/234, em confronto com o da ação fiscal;
2. verificar se a conta corrente fiscal da empresa encontra-se em consonância com a planilha produzida na impugnação de fls. 218/234.
3. caso houvesse alguma divergência entre os valores encontrados na ação fiscal e na diligência, que fossem realizados novos cálculos e demonstrativos de débito no mesmo formato do Auto de Infração.

Após a realização da diligência foi determinado vistas às partes para manifestação.

Atendendo à diligência requerida, foi emitido Parecer (fls. 312/314), no qual foram extraídas as seguintes conclusões:

Quesitos 1 e 2: Foi verificado que os valores referentes às diferenças de alíquotas estão de acordo com os dados extraídos da planilha à fl. 65 da autuação. Já os valores referentes aos créditos CIAP imobilizado, crédito de alíquotas s/imobilizados e estorno s/transf. Imobilizado uso e consumo, lançados na planilha pelo recorrente, estão em consonância com as cópias dos livros de Apuração do ICMS (316/323), apresentadas pelo recorrente e que não foram considerados no cálculo da infração 3 pelos autuantes.

Após a referida análise, atendendo a três solicitações da diligência, foram elaborados novos demonstrativos de débitos, tendo reduzido o valor da infração 3 de R\$150.635,29, para R\$120.533,51.

Ao final dos trabalhos, a I. Revisora fiscal emitiu a seguinte conclusão:

*“Após inclusões nos cálculos dos valores da autuação, à fl. 65, os valores referentes aos créditos CIAP IMOBILIZADO, CREDITO DIF. DE ALÍQUOTAS S/ IMOBILIZADO E ESTORNO S/TRANSF. IMOBILIZADO E USO/CONSUMO, que não foram considerados pelas autuantes e comprovados pelo recorrente são apresentados novos demonstrativos de débitos da infração 3.”*

O autuante devidamente intimado para se manifestar sobre o resultado da diligência (fls. 328/332), apontando as inconsistências no resultado da diligênci

Segundo o recorrente, no mês de outubro de 2006, a revisora fiscal deixou de considerar o montante de créditos de ICMS vinculados ao diferencial de alíquota pela entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, em um valor total de R\$ 439,39. Assim, considerando que havia uma diferença entre os valores de créditos vinculados ao CIAP apurado pelo fisco (R\$ 412,46) e pelo recorrente (R\$ 333,25) o resultado final da não consideração do crédito de R\$ 439,39 resulta na diferença de R\$ 360,18.

Quanto ao mês de novembro de 2006, afirma o autuado que ao invés de ter apurado a quantia de R\$ 132.220,14, indicado pela fiscalização, apurou o montante de R\$ 110.185,20, cuja diferença (R\$ 22.034,94) decorre da consideração de valores que dizem respeito à nota fiscal de serviço (R\$ 2.349,83) e as transferências de bens de uso e consumo e ativo imobilizado efetuadas entre estabelecimentos do recorrente. Aduz, ainda, que há um crédito de R\$ 2.636,22, relativo à diferencial de alíquota pela entrada de bens destinados ao ativo imobilizado, que restou desconsiderado pela fiscalização. Tais valores somados aos créditos acima compõem uma diferença de R\$ 24.447,18.

No que concerne ao mês de dezembro de 2006, aduziu que a diferença apontada é decorrente de um equívoco da própria fiscalização ao calcular o valor do diferencial de alíquota de ICMS devido nesse período. Segundo o Autuado, a quantia apurada concernente ao diferencial de alíquota de R\$ 87.936,90 deve ser subtraído ao montante de R\$ 35.026,30, que diz respeito às transferências de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo oriundos de estabelecimentos do recorrente localizados em outros estados. Realizando as referidas deduções encontra-se uma base de diferencial de alíquota de ICMS de R\$ 52.910,64, em substituição aos R\$ 104.040,60 originalmente indicados. Diz, ainda, que deixaram de ser considerados créditos de ICMS diferencial de alíquotas quando da entrada de bens destinados ao ativo permanente, assim como aqueles lançados para anular os efeitos fiscais de saídas de materiais de uso e consumo e componentes do ativo permanente em transferências que têm como origem os estabelecimentos localizados no território baiano, havendo a necessidade do reconhecimento de um crédito quando da realização das entradas dos mesmos bens.

Quanto aos meses de janeiro a abril de 2007, asseverou que a diferença do imposto lançado tem como origem a composição dos valores relativos ao diferencial de alíquota de ICMS supostamente devido, isto porque, segundo o autuado, foram incluídas importâncias que dizem respeito a mercadorias que ingressaram no território do Estado tendo como origem transferências realizadas por estabelecimentos do recorrente localizados em outros Estados.

Assim, como no mês de dezembro de 2006, não foram considerados créditos de ICMS pelo diferencial de alíquota quando da entrada de bens destinados ao ativo permanente, assim, como aqueles lançados para anular os efeitos fiscais de saídas de materiais de uso e consumo e componentes de ativo permanente em transferências que têm como origem os estabelecimentos localizados em território baiano.

Alegou que as diferenças apontadas no lançamento são decorrentes do método de fiscalização aplicado, que se limitou em buscar informação do SINTEGRA, o que impediu a verificação dos pontos de divergências que vêm sendo levantadas desde a impugnação administrativa. Para fundamentar as suas razões, acosta aos autos quadro resumo da documentação que instruiu a sua impugnação.

Ao final de sua manifestação, pugna pelo recebimento da sua peça e que a infração 3 tenha, no mínimo, o seu valor do débito reduzido em conformidade com os valores indicados no quadro resumo anexado à manifestação.

A PGE/PROFIS ao se manifestar sobre o resultado da diligência, opõe Recurso Voluntário, acompanhando o resultado da revisão fiscal co

O procurador assistente da PGE/PROFIS, ao tomar conhecimento dos autos, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, a fim de que o valor da infração 3 fosse reduzido conforme resultado da diligência.

## VOTO

Tratam os autos de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado, visando reformar a Decisão proferida em Primeira Instância, que julgou procedente o presente Auto de Infração.

O recorrente, na sua súplica recursal, apenas se insurgue contra as seguintes infrações:

1. saídas de mercadorias registradas na escrita fiscal, tributadas normalmente, mas sem pagamento do imposto por antecipação, sendo por isso aplicada multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação – “antecipação parcial” –, importando a multa no valor de R\$689.510,09;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto [diferença de alíquotas], sendo lançado tributo no valor de R\$150.635,29, mais multa de 60%.

Inicialmente, cumpre destacar que este E. Conselho de Fazenda não possui competência para apreciar questões constitucionais, conforme dispõe o inciso I, do art. 167 do RPAF.

Quanto à infração 1, observo que a mesma foi aplicada para se exigir imposto no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, d da Lei nº 7.014/96, em decorrência do recolhimento intempestivo do imposto referente à antecipação parcial do ICMS.

Observo que os meses lançados na infração 1 se referem a períodos anteriores à vigência da Lei Estadual nº 10.847/07, na qual inseriu a expressão “*inclusive a antecipação parcial*” na alínea “d”, inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, assim, como é vetada no ordenamento tributário a retroatividade menos benéfica ao contribuinte, entendo que a multa aplicada no presente caso é totalmente indevida.

Como é de sabença notória, a antecipação total, ou propriamente dita e a antecipação parcial são institutos diversos e como não havia dispositivo legal aplicando a multa nos casos de antecipação parcial, o que só veio a ser incluído com o advento da Lei nº 10.847/07, ou seja, em data posterior ao lançamento fiscal, a multa aqui exigida é totalmente indevida.

Analizando caso parecido aos dos presentes autos, esta CJF proferiu acórdão, nº (0216-12/08) entendo ser inaplicável a referida multa nos casos de antecipação parcial em períodos anteriores ao advento da referida Lei.

Quanto à infração 3, recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, observo que se trata de matéria eminentemente técnica.

Atendendo ao apelo do sujeito passivo, esta 2ª CJF converteu o processo em diligência, a fim de se averiguar a ocorrência de equívocos no lançamento fiscal. Após o resultado da diligência, que foi realizado por fiscal estranho ao feito, demonstrando, uma maior imparcialidade, foi constatado que razão em parte assistia ao sujeito passivo, e concluiu a sua diligência opinando pela redução do débito da referida infração de R\$ 150.635,29, para R\$ 120.533,51.

Durante a realização da diligência foi constatado que os valores referentes aos créditos CIAP IMOBILIZADO, CRÉDITO DIF DE ALÍQUOTAS S/ IMOBILIZADO E ESTORNO S/TRANSF. IMOBILIZADO E USO/CONSUMO, lançados na planilha pelo recorrente, estão em conformidade com as cópias dos Livros de Apuração do ICMS, apresentadas pelo recorrente e que não foram considerados no cálculo da infração 3 pelos autuantes.

As insurgências do sujeito passivo quanto ao resultado da diligê

Created with



**nitroPDF** professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

valores apurados pelo autuante no mês de outubro, R\$ 23.077,94, foi confirmado pelo recorrente (fl. 218) como também constam na planilha de fls. 220.

Quanto ao mês de novembro, não é possível acatar as alegações do recorrente, vez que o sujeito passivo utilizou o crédito referente aos estornos das transferências.

Em dezembro, as alegações não podem se acolhidas, isto porque o valor de R\$104.040,00 referente a diferença de alíquota, é o mesmo indicado no RAICMS do recorrente (Fl. 319), pois consta um débito de R\$ 51.965,30, referente à diferença de alíquota sobre o ativo imobilizado que o recorrente não considerou, porém restou diferença a recolher tendo em vista a inclusão dos créditos CIAP imobilizado e estornos sobre transferências de imobilizado e uso e consumo.

Quanto aos meses de janeiro a abril de 2007, foram confirmados os valores de R\$ 75.407,0 (janeiro); R\$ 2.880,89 (fevereiro); R\$ 2.998,10 (março), de diferenças de alíquotas apurados pelos fiscais, considerando que foram registrados no LRAICMS os estornos das transferências do uso e consumo e ativo imobilizado.

Já o mês de abril o valor do débito da diferença de alíquota foi alterado para o valor de R\$ 11.141,48, que consta no LRAICMS, os créditos CIAP Imob e dif. Alíquota de R\$ 9.510,91 e R\$ 95,72 anularam a diferença apurada pelas autuantes.

Quanto ao argumento do sujeito passivo de que os julgadores de Primeira Instância ignoraram as planilhas apresentadas na impugnação, e que a autuação não considerou créditos de ICMS, há de serem afastadas, isto porque, a análise das provas é livre do julgador, o qual se baseou na informação fiscal e no seu livre convencimento sobre as provas postas em análise. Assim, o não acatamento da referida planilha como meio de prova, não pode ser considerada que a mesma não foi analisada pelos julgadores *a quo*.

Ao contrário do quanto afirmado pelo autuado, a Lei Tributária deste Estado, foi elaborada em conformidade com a LC 87/96, tanto que o dispositivo que ensejou as referidas infrações já se encontram vigentes há mais de 10 anos, sem que houvesse impugnação acerca da sua constitucionalidade, no controle concentrado de constitucionalidade perante os Tribunais de Justiça.

Diante do exposto voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor do débito da infração 3, de R\$ 150.635,29, para R\$ 120.533,51 e, de ofício, julgar improcedente a multa aplicada na infração 1.

Após os ajustes efetuados, o débito remanesce no valor de R\$137.435,54, conforme quadro abaixo elaborado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO AUTO DE INFRAÇÃO							
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Multa (%)	Vlr. Julgado-JJF	Vlr. Julgado-CJF
1	30/11/2006	09/12/2006	0	137.646,42	60	137.646,42	0,00
2	31/12/2006	09/01/2007	0	227.820,32	60	227.820,32	0,00
3	31/01/2007	09/02/2007	0	80.156,37	60	80.156,37	0,00
4	28/02/2007	09/03/2007	0	59.013,09	60	59.013,09	0,00
5	31/03/2007	09/04/2007	0	85.061,23	60	85.061,22	0,00
6	30/04/2007	09/05/2007	0	99.812,67	60	99.812,67	0,00
7	31/12/2006	09/01/2007	17	16.902,03	60	16.902,03	16.902,03
8	30/09/2006	09/10/2006	17	2.969,40	60	2.969,40	2.969,40
9	31/10/2006	09/11/2006	17	12.920,17	60	12.920,17	12.559,99
10	30/11/2006	09/12/2006	17	26.700,80	60	26.700,80	24.288,36
11	31/12/2006	09/01/2007	17	4.660,48	60	4.660,48	0,00
12	31/01/2007	09/02/2007	17	80.191,68	60	80.191,67	75.105,32
13	28/02/2007	09/03/2007	17	15.389,53	60	15.389,53	2.662,24
14	31/03/2007	09/04/2007	17	3.230,92	60		
15	30/04/2007	09/05/2007	17	4.572,32	60		
TOTAL				857.047,43		85	

## VOTO EM SEPARADO (Infração 1)

Em que pese o brilhante voto prolatado pelo ilustre Conselheiro Márcio Medeiros Bastos, discordo, *data vénia*, não de sua conclusão, mas sim da sua fundamentação.

A infração trata da aplicação de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado, em 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com 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 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”. Este fato gerou inúmeras controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada.

E a motivação desta controvérsia residia na interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial, que alguns a entendia como espécie do gênero antecipação, outros, a entendia como instituto distinto. Após discussões, bem como decisões judiciais, com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).

Diante deste quadro, a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não acombarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. E, esta situação torna-se mais expressa ao se constatar que o legislador acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, evidenciando que, com o vocábulo “*inclusive*” houve uma “*inclusão*”, na norma, sendo criado direito novo. E, em se falando de multa (matéria de direito tributário-penal), somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Após esta breve síntese, me volto para as determinações do § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 vigente à época dos fatos geradores ora em debate, que assim se expressava.

*“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.”*

Com a alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, a sua redação passou a ser a seguinte:

*“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;”*

Dessa forma, toda a argumentação exposta anteriormente em relação à vedação da aplicação das determinações do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para a exigência do imposto por antecipação tributária parcial através de Auto de Infração, aqui, de igual forma, deve ser aplicada.

E, como o citado parágrafo é expressamente específico em citar 7.014/96, se conclui que até 28/11/2007 não existia previsão legal para a realizada, ou seja, quando a fiscalização constatasse o pagamento

desconformidade com as determinações da legislação tributária.

Em assim sendo, acompanho o voto do eminente conselheiro para, de ofício, julgar improcedente a infração 1 do presente Auto de Infração por falta de norma específica, à época dos fatos geradores, para a cobrança da multa em discussão.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 115484.0004/07-0, lavrado contra **LOJAS RENNER SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$137.435,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO EM SEPARADO  
(Infração 1)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS