

**PROCESSO** - A. I. Nº 206878.0008/08-1  
**RECORRENTE** - SCHRAMM COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
(CONSTRUMAX)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0020-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 06/04/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0040-12/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO 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. Infração caracterizada. **b)** PAGAMENTO A MENOS. Fato comprovado. Mantida a Decisão recorrida, porém foi retificada a multa aplicada (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96) para a prevista, à época dos fatos, na alínea “f” do inciso II do mesmo artigo e lei. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, sendo que apenas os seguintes itens do lançamento são objetos do presente Recurso:

03. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período de abril a dezembro de 2004. Lançado ICMS no valor de R\$9.030,03, mais multa de 60%.
04. Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período de maio a dezembro de 2004. Lançado ICMS no valor R\$1.116,12, mais multa de 60%.

Na defesa, o autuado reconheceu como devidos os valores referentes ao ICMS cobrado nos itens 3 e 4, porém questionou a aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, pois entendia que essa pena somente poderia ser aplicada, nas hipóteses de falta de pagamento de antecipação parcial, a partir da vigência da Lei nº 10.847/07.

Na informação fiscal, o autuante discorda da tese defensiva, argumenta que a “antecipação” prevista na alínea “d” tanto valia para a “antecipação total” quanto para a “antecipação parcial”. Mencionou que a Lei nº 10.847/07 apenas aperfeiçoou a redação da citada alínea “d”.

Notificado da informação fiscal, o autuado reiterou os argumentos trazidos na defesa e fez alusão ao Acórdão CJF Nº 0206-12/08, desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

À fl. 443, foi anexado aos autos extrato do SIGAT (Sistema Integrado Tributário) referente ao parcelamento dos débitos reconhecidos con-

Por meio do Acórdão JJF Nº 0020-04/09, os itens 3 e 4 do Auto procedentes, tendo sido mantidas inalteradas as multas indicadas

fundamentar o seu voto, sobre esses itens do lançamento, o ilustre relator reconheceu que os institutos da substituição tributária e da antecipação parcial eram distintos, porém entendia que o posicionamento defendido no Acórdão CJF Nº 0206-12/06 não se aplicava ao caso em tela, bem como considerava que não havia como se deixar de aplicar multa em razão da falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual afirma que o único ponto de discordância que ainda persiste na lide é quanto à aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, nas hipóteses de “antecipação parcial”, uma vez que, só com a edição da Lei nº 10.847/07, a norma veio a prever a aplicabilidade do percentual de 60% nesses casos.

O recorrente afirma que a Decisão da 4ª JJF, apesar de ter reconhecido que os institutos da “substituição tributária” e da “antecipação parcial” está equivocada, pois a vacância da lei não justifica a interpretação extensiva feita pela primeira instância. Diz que o “cochilo” do legislador foi real e por ele reconhecido, ao editar, como remédio, a Lei nº 10.847/07, porém a solução encontrada pelo legislador não pode ser aplicada de forma retroativa, especialmente quando se tratar de matéria de pena.

Destaca que não há como se sustentar a tese de que a “lei nova” só não poderia ser aplicada nos casos em que o contribuinte pagou o imposto devido por antecipação parcial em momento posterior, haja vista que esse entendimento da Junta de Julgamento não possui o condão de modificar a natureza jurídica da norma, de sua interpretação e aplicação no tempo.

Frisa que, apesar de as importâncias nominais referentes aos itens 3 e 4 serem devidos, a multa de 60% sobre a antecipação parcial somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei nº 10.847/07. Sustenta que a multa decorrente da falta de “substituição tributária” é de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, porém, se a ocorrência é de falta de “antecipação parcial” não interessa se houve ou não pagamento posterior.

Após mencionar que em matéria de pena não existe norma interpretativa, o recorrente frisa que não se pode estender a citada sanção a situações pretéritas, sem o devido amparo legal. Aduz que, apenas com a edição da Lei nº 10.847/07, quando o legislador vinculou o fato específico à previsão legal, é que se pode impor a referida multa. Diz que, antes disso, por ausência de revisão legal, não se pode cobrar qualquer multa de caráter principal sobre as parcelas não recolhidas. Salienta que, no caso em tela, a lei é pré-requisito para a imposição da pena e, no entanto, só foi editada após a ocorrência dos fatos narrados no Auto de Infração. Para embasar suas alegações, o recorrente transcreve a ementa do Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte, com a exclusão das multas apontadas nos itens 3 e 4 do lançamento tributário.

Ao exarar o Parecer de fls. 472 a 477, a ilustre representante da PGE/PROFIS, considerando que a matéria tratada neste Recurso Voluntário versa sobre a incidência de multa por falta de “antecipação parcial”, transcreve Parecer da lavra do doutor José Augusto Martins Júnior, Procurador Assistente da PGE/PROFIS, ao atender a uma solicitação de Parecer jurídico efetuada pela 2ª CJF em outro processo.

Naquele Parecer, o doutor José Augusto Martins ressaltou ser inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto nas hipóteses de empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial são institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, já que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Afirma o ilustre Parecerista que, amparado numa visão sistemática da norma do norma fornecida na lei estadual do ICMS, não é possível a imputação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, nas hipóteses de falta de recolhimento da antecipação parcial, raciocínio entabulado para o inciso II, alínea “b” e, igualmente, alínea “c”.

Created with

 nitroPDF® professional

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

“antecipação” não abarcaria a figura da antecipação “parcial”, referindo-se o citado dispositivo legal ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, naquelas hipóteses em que fora proposta, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial, posicionou-se o procurador favoravelmente ao re-enquadramento da multa, por entender que a dicção da norma prevista na alínea “f” remete à possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no inciso II, do art. 42, desde que importe descumprimento de obrigação tributária principal. Assevera ser possível a revisão da penalidade e, por conseguinte, alteração do lançamento, no sentido de se modificar a multa proposta no lançamento para a sanção descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, aplicável 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.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente insurge-se contra a Decisão de primeira instância que, em relação aos itens 3 e 4 do Auto de Infração, manteve a multa indicada no lançamento tributário, no percentual de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. Nesses três itens, o recorrente foi acusado de ter deixado de recolher e de ter recolhido a menos o ICMS devido por antecipação parcial no período de abril a dezembro de 2004.

Em síntese, o recorrente sustenta que só com o advento da Lei nº 10.847/07, a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96, passou a ser aplicável inclusive nos casos de antecipação parcial e, portanto, no período abarcado pelos itens 3 e 4 do lançamento, a legislação tributária do Estado da Bahia então vigente não previa pena para a falta ou para o recolhimento a menor da antecipação parcial. Para corroborar sua tese, o recorrente cita o Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Efetivamente, não há uma total identidade entre a matéria tratada no Acórdão CJF Nº 0206-12/08 e a que se encontra em apreciação. Porém, respeitando as diferenças entre os dois processos, a essência do voto proferido pelo Conselheiro Helcônio Almeida nesse citado Acórdão aplica-se perfeitamente ao presente caso. Naquele voto, que constitui um divisor de águas nas decisões deste CONSEF sobre a matéria ali tratada, o Conselheiro Helcônio Almeida assim definiu a questão central sob apreciação:

*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?*

Depois de demonstrar que os institutos da “antecipação tributária” e da “antecipação parcial” eram distintos, que a cobrança da “antecipação parcial” não incidia em ilegalidade e de tecer considerações sobre a aplicação de penas em direito tributário, o ilustre Conselheiro assim concluiu seu posicionamento sobre a aplicação da pena prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, às hipóteses de falta de pagamento de antecipação parcial, antes da Lei nº 10.847/07:

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

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

Comungando com o entendimento contido naquela Decisão e pacificado em diversos outros Acórdãos deste CONSEF – a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0060-11 e 0061-11, não há respaldo legal para se aplicar nos itens 3 e 4 do Auto de Infração, no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96, uma vez que tal dispositivo de antecipação parcial. Essa citada pena só passou a ser cabível nos casos de falta de pagamento de antecipação parcial, antes da Lei nº 10.847/07.

partir de 28/11/07, com o advento da Lei nº 10.847/07.

Todavia, conforme bem demonstrou o relator da Decisão recorrida, os valores devidos nos itens 3 e 4 do Auto de Infração (falta de recolhimento e recolhimento a menos da antecipação tributária) devem ser cobradas com a aplicação da multa cabível, de acordo com a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores.

Para tipificar a multa cabível para as infrações apuradas, valho-me do Parecer emitido pelo doutor José Augusto Martins Júnior, Procurador Assistente da PGE/PROFIS, transscrito no Parecer de fls. 472 a 477. Ressalto que também foi da lavra desse eminente procurador o Parecer que corroborou o voto proferido pelo Conselheiro Helcônio Almeida no Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Consoante entendimento externado no Parecer do doutor José Augusto, a legislação tributária estadual vigente à época dos fatos descritos nos citados itens 3 e 4 já previa, no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, uma multa de 60% nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que a forma conceitual aberta desse dispositivo estipulava a aplicação de sanção quando ocorresse qualquer hipótese de infração diversa da estabelecida no inciso II do artigo 42, que importasse em descumprimento de obrigação principal. Considera o procurador que é juridicamente possível o reenquadramento da multa cabível nas infrações originalmente imputadas, conforme autorizam os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, que ao disciplinarem lançamento tributário afirmam que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício pela instância julgadora, visando o correto enquadramento do fato tributável aos ditames da lei. Sustenta que, no caso presente, foi um equívoco o enquadramento das infrações apuradas no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, II, “f”, da mesma Lei. Salienta que a correção desse equívoco não implica modificação do núcleo das exigências fiscais, que remanescem inalteradas e circunscritas à cobrança do ICMS devido por antecipação parcial.

Acolho o opinativo do doutor José Augusto Martins Júnior e, com base no acima exposto, retifico o enquadrando as infrações em tela, passando a multa cabível nos itens 3 e 4 para a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual de 60%. Fica, no entanto, ressalvada ao recorrente a possibilidade requerer a dispensa dessa multa, com base no artigo 158 do RPAF/99, com pedido dirigido à Câmara Superior, já que a errônea indicação da multa o induziu a erro quanto à possibilidade de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o art. 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, porém retifico a multa, originalmente capitulada no art. 42, II, “d”, para o art. 42, II, “f”, no mesmo percentual de 60%.

## VOTO DIVERGENTE

A discussão acerca do cabimento da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, nos casos de falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, já vem há um longo tempo sendo bastante discutida neste E. CONSEF.

Tal dúvida surgiu com a edição da Lei nº 10.847 de 27.11.2007, que alterou o artigo acima citado para incluir a expressão “*inclusive antecipação parcial*.” Antes da referida alteração, o CONSEF possuía entendimento consolidado, no sentido de ser aplicável a referida multa em todas as hipótese em que envolvessem a antecipação de modo genérico, ou seja, a antecipação total e parcial do ICMS.

Ocorre que com o advento da Lei nº 10.847/07, foi necessário rever tal interpretação, isto porque, o legislador ao incluir a expressão “*inclusive a antecipação parcial*”, demonstrou que a referida penalidade passou a ser aplicado nos casos de antecipação parcial após a entrada em vigor da Lei 10.847/07.

Conforme previsão legal, é sabido que a lei tributária apenas devem ocorridos após a vigência da Lei. Assim, tendo em vista que as

10.847/07, instituía a penalidade nos casos de antecipação parcial, a mesma só poderia ser aplicada nos casos ocorridos após a sua entrada em vigor.

A PGE/PROFIS, instada a se manifestar acerca da matéria, já proferiu pareceres concluindo pelo não cabimento da multa. Revendo tal posicionamento, proferiu novo parecer, que inclusive vem sendo adotado por alguns julgadores deste CONSEF, que a referida multa não poderia, de fato ser aplicada, mas poderia ser substituída pela multa prevista na alínea “f” do mesmo dispositivo legal.

Ouso divergir de tal entendimento, *data máxima vénia*, por entender que nestas hipóteses não se trata de adequação da multa aplicada, mas aplicação de multa anteriormente não prevista em Lei.

Comungando com o entendimento de que é incabível a multa aqui discutida, merece destaque a colação da ementa do Julgado CJF N° 0206-12/08, que inaugurou toda a discussão:

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

Diante do exposto, voto no sentido em declarar a NULIDADE, de ofício, da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, haja vista que as datas de ocorrência das infrações se deram antes da vigência da Lei nº 10.847/07.

## RELATÓRIO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206878.0008/08-1, lavrado contra **SCHRAMM COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA A CONSTRUÇÃO LTDA. (CONSTRUMAX)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.675,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b”, “d” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$4.086,50**, previstas no art. 42, incisos IX, XI e XIII-A, “g”, da citada lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Márcio Medeiros Bastos e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MÁRCIO MEDEIRO BASTOS – VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITENCOURT P

Created with

 nitroPDF® professional

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