

**A. I. N°** - 279545.1209/08-9  
**AUTUADO** - REMODELAR COMÉRCIO E SERVIÇOS DE PEDRAS NATURAIS E MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - SILVANA PALMEIRA JUNQUEIRA AYRES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** 09.04.2010

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0068-05/10

**EMENTA:** ICMS. 1.. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ NO LANÇAMENTO. A acusação fiscal, que primeiramente era de recolhimento a menor do ICMS na condição de empresa de pequeno porte, passou, após informação fiscal, para falta de recolhimento do imposto, na condição de microempresa, em relação ao meses de maio, junho, julho e setembro de 2004. Além de estar configurada uma clara modificação do fulcro ou do cerne da acusação fiscal, há também equívocos insanáveis no que se refere à quantificação da base de cálculo do ICMS/SimBahia. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração parcialmente elidida. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Remessa dos autos para a homologação dos valores já recolhidos pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/08/2009, para exigir ICMS no montante de R\$2.796,11, contendo as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia). Valor do débito: R\$ 866,89.

INFRAÇÃO 2 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor do débito: R\$1.929,22.

O contribuinte, através de sua sócia-administradora, ingressou com defesa (fls. 40/43).

Quanto à infração 1, aponta que existiu equívoco no tocante ao levantamento fiscal, visto que a autuante considerou que o contribuinte se encontrava cadastrado como de empresa de pequeno porte (EPP), para todo o período do exercício de 2004, quando em verdade a mesma iniciara suas atividades naquele ano, na condição de microempresa, migrando para a condição EPP, somente no mês outubro.

Disse ainda os valores recolhidos entre janeiro e abril de 2004, foram efetuados com base na faixa de faturamento R\$ 120.000,01 à R\$180.000,00, que prevê o valor fixo não se encontrar à época enquadrada naquela faixa.

Declarou que entre os meses de junho a setembro de 2004, a impugnante permaneceu na condição de microempresa e como havia recolhimentos superiores aos devidos, foram gerados saldos credores que, segundo afirma, serão objeto de pedidos de restituição futuros.

Mais à frente, informou que a partir de mês de outubro de 2004 atingiu a faixa para enquadramento na condição de EPP e que os valores recolhidos, a título de ICMS, também foram superiores aos devidos, gerando “saldos credores”, que serão objeto de pedido de restituição. Apresentou demonstrativo acostado a fl. 44 do PAF.

No tocante à infração 2, pertinente ao recolhimento a menor da antecipação parcial, frisou a defesa, que o levantamento fiscal merece as retificações a seguir enumeradas.

- A) No mês de setembro de 2004, houve a inclusão da NF 002251, com valor de ICMS de R\$ 134,02. Porém a citada nota foi emitida em 30/09/2004, em São Paulo e ingressou no estabelecimento da autuada no início de novembro, integrando o rol de documentos daquele mês, cujo DAE foi pago integralmente. Pede a exclusão da exigência referente à citada Nota Fiscal.
- B) No mês de junho de 2004, o preposto fiscal teria deixado de apropriar o crédito alusivo ao frete da NF 00158, no valor de R\$152,38, fato que gerou a diferença autuada, no montante de R\$ 132,65.
- C) No mês de agosto de 2005, da mesma forma, teria o preposto do fisco deixado de considerar o crédito fiscal advindo da NF 018, no importe de R\$198,97.
- D) Por último, em relação ao mês de dezembro de 2005, o valor de R\$619,01 já havia sido integralmente pago, conforme DAE anexado à peça de defesa.

Requeru a decretação de improcedência do Auto de Infração. Pediu que as intimações do presente PAF sejam enviadas para o endereço constante da inicial: Av. Eixo Urbano Central, 152, Centro, Escritório de Contabilidade, município de Camaçari-Ba, para serem entregues ao sr. Márcio Jordan de Melo (contador da empresa autuada).

Prestada a informação fiscal à fl. 65, a autuante apresentou nova planilha, para ajustar a cobrança do ICMS da infração 1 ao real enquadramento da autuada, considerando que teria o contribuinte passado para o regime da microempresa a partir de 01 de maio de 2004. (apresentou nova planilha à fl. 66 dos autos).

Em relação à infração 2, disse que a legislação em vigor não permite a apropriação de créditos de frete para empresas que adquirem mercadorias, sendo infundadas as alegações da requerente. Mencionou que o imposto do mês de dezembro de 2005 encontra-se pago, porém em 22/07/09, após o início do procedimento de fiscal, justificando assim não ter sido acatada a exclusão pleiteada pelo contribuinte. Apresentou novo demonstrativo, à fl. 67.

Intimado do teor da informação fiscal, via “AR” (carta com aviso de recebimento), o contribuinte não se manifestou nos autos.

## VOTO

No tocante à infração 1, consta no sistema informatizado da SEFAZ (INC) que o contribuinte teve a sua situação cadastral alterada de microempresa para empresa de pequeno porte a partir de 01/05/04, conforme foi relatado pela autuante na informação fiscal.

No tocante aos pagamentos espontâneos efetuados pelo sujeito passivo, cabe inicialmente observar que entre os meses de janeiro a maio do exercício de 2004, houve recolhimento de tributo, com base sistemática de apuração prevista para as microempresas, em parcelas fixas de R\$ 290,00, para cada período mensal.

Por sua vez, nos meses de junho a setembro do exercício em referidos recolhimentos do tributo, via SimBahia, estando omissa a tributária própria. Tal fato se encontra documentado na planilha a

44 do PAF. Os pagamentos efetuados nesse intervalo de 4 (quatro) meses, constantes no sistema de arrecadação, se referem ao ICMS da antecipação parcial, nos valores, respectivamente, de R\$ 771,18; R\$ 538,97; R\$ 254,99 e R\$ 368,46.

Já para os meses de outubro, novembro e dezembro, o contribuinte passou a apurar o imposto pela sistemática as empresas de pequeno porte (EPP), havendo neste período recolhimentos referentes tanto ao ICMS de apuração própria como parcelas referentes à antecipação parcial.

Confrontando a situação acima descrita com as planilhas de apuração do imposto elaboradas pela autuante, identificamos várias incorreções, a seguir mencionadas.

Em relação à apuração originária do A.I., baseada na planilha inserida à fl. 11 do PAF, tomou-se por base o equivocado pressuposto de que o contribuinte se encontrava cadastrado, para todo o período de 2004, na sistemática de apuração aplicável às empresas de pequeno porte. Houve ainda a dedução, a título de recolhimento espontâneo, de parcelas de ICMS que não constam do sistema de arrecadação da Secretaria da Fazenda ou que sequer foram comprovadas pela autoridade fiscal, através de juntada dos documentos de arrecadação (DAEs), para atestar documentalmente aqueles pagamentos.

Já na revisão efetuada por ocasião da informação fiscal, fundamentada na planilha juntada à fl. 66 dos autos, a autuante se valeu de sistemática de cálculo distinta, com base nos critérios de apuração aplicáveis às microempresas. Houve inclusive, a majoração de valores, para os meses de maio, junho e agosto, cujo lançamento original era, respectivamente, de R\$ 64,69, R\$ 185,05 e R\$ 63,58, passando, após revisão, para cifra de R\$ 270,00, por período. No tocante ao valor total da infração 1, houve também majoração, passando a mesma de R\$ 866,89 para R\$ 1.080,00.

Ocorre que, a partir de maio de 2004, conforme foi pontuado acima, o sujeito passivo teve a sua situação cadastral alterada para a condição de EPP (empresa de pequeno porte), circunstância que revela a revisão fiscal padece também de vícios quanto à apuração do tributo.

Logo se percebe, sem maior esforço, que a acusação fiscal, que primeiramente era de recolhimento a menor do ICMS na condição de empresa de pequeno porte, passou, após informação fiscal, para falta de recolhimento do imposto, na condição de microempresa, em relação ao meses de maio, junho, julho e setembro de 2004. Além de estar configurada uma clara modificação do fulcro ou do cerne da acusação fiscal, há também equívocos insanáveis no que se refere à quantificação da base de cálculo do ICMS/SimBahia.

Ademais, na revisão da infração 1, a autuante majorou o débito originalmente lançado, procedimento que é vedado, por acarretar cerceamento ao direito de defesa e afrontar o que dispõe o expressamente o art. 145, do Código Tributário Nacional (CTN), “*in verbis*”:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Ressalte-se que a alteração a que faz referência a lei não abarca modificações na acusação ou mesmo a inserção de fatos novos que modifiquem ou ampliem o objeto da lide fiscal no mesmo processo administrativo.

Diante das inconsistências acima expostas, julgo nula, de ofício, a infração 1, com espeque no art. 18, inc. II e inc. IV, “a”, do RPAF/99.

Represento à autoridade fazendária competente para que determine a renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas, visando verificar se efetivamente o contribuinte incorreu no cometimento de infrações que resultaram em falta de pagamento de tributo.

Em relação à infração 2, atinente à cobrança da antecipação parcial relacionados ao às notas fiscais 00158 e 018 não podem ser apropr

consta nos citados documentos que as empresas emitentes arcaram com o pagamento do ICMS referente ao serviço de transporte.

Quanto ao ICMS referente ao mês de dezembro de 2005, foi comprovado nos autos o seu recolhimento, conforme atesta o DAE anexado à fl. 57 do PAF. Todavia, o mencionado pagamento foi realizado em 22/07/09, após o início da ação fiscal, verificada em 27/05/09, conforme Termo de Intimação (doc. fl. 10). A exigência fiscal é procedente e o valor recolhido deverá ser homologado pela autoridade competente.

Procede, no entanto, a reclamação do sujeito passivo quanto à Nota fiscal nº 002251, incluída indevidamente no fato gerador do mês de setembro de 2004, visto que o citado documento se refere à aquisição de mercadorias cuja entrada se deram mês de outubro, fazendo parte, portanto, dos recolhimentos processados naquele mês, conforme cópia do DAE, anexado à fl. 54.

Por sua vez, esta Junta de Julgamento, de ofício, levanta uma questão de ordem pública, vinculada à penalidade aplicada no item 2 do Auto de Infração.

A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descortinado a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

*Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.*

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

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

**I** - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

...

**b)** tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

**I** - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a **antecipação ou substituição tributária**, quando procedentes de fora do Estado;  
(...)

Consignou a PGE, em diversos pareceres, que o texto da norma em a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não

parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoria simbiose do artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação, prevista no art. 42, inc. II, “d”, aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuinte, consoante normas estampadas no art. 179 da Carta Magna.

Também foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando a que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente a empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, “b”, item 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadrando as infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, com as m



autuante, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Com isso a infração 2, é PROCEDENTE EM PARTE, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 2						
Seq.	Data Ocorrência	Data Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Multa %	Vlr. Débito- 5ª JJF
8	31/07/2004	25/08/2004	17	300,00	60	300,00
9	30/09/2004	25/10/2004	17	693,89	60	559,88
10	30/06/2005	25/07/2005	17	132,65	60	132,65
11	31/08/2005	25/09/2005	17	183,65	60	183,65
12	31/12/2005	25/01/2006	17	619,03	60	619,03
TOTAL				1.929,22		1.795,21

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido referente ao fato gerador do mês de dezembro de 2005, da infração 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279545.1209/08-9, lavrado contra **REMODELAR COMÉRCIO E SERVIÇOS DE PEDRAS NATURAIS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.795,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Representa-se à autoridade fazendária competente para que determine a renovação da ação fiscal em relação aos fatos geradores da infração 1, a salvo das falhas apontadas, visando verificar se efetivamente o contribuinte incorreu no cometimento de infrações que resultaram em falta de pagamento de tributo.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA