

**A. I. Nº** - 022227.0012/09-9  
**AUTUADO** - SOFT PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA MAGNÓLIA SANTIAGO DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 29/06/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0136-03/10

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADA. MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. MULTA. 2. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. O defendente não contestou os dados numéricos e o mérito da autuação, tendo apresentado alegação apenas quanto à decadência. Infrações comprovadas. Infrações comprovadas. Rejeitada a preliminar de decadência. Retificada a multa referente à antecipação parcial. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime exceto quanto à multa da antecipação parcial nas infrações 05 e 06.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2009, refere-se à exigência de R\$13.301,40 de ICMS, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Falta de recolhimento do ICMS em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2009. Valor do débito: R\$415,93. Multa de 60%. Demonstrativos às fls. 15, 65 e 123 do PAF.

Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, na condição de empresa de pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS, no período de janeiro de 2004 a julho de 2005. Valor do débito: R\$2.474,04. Multa de 50%. Demonstrativos às fls. 165/166 do PAF.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo do estabelecimento, no mês 10/2008. Consta que o autuado não recolheu o ICMS diferença de alíquota com a alíquota de 17%, tendo em vista não haver crédito destacado na nota fiscal de número 2638. Valor do débito: R\$67,62. Multa de 60%. Demonstrativo à fl. 175 do PAF.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de 11/2005 a 09/2009. Valor do débito: R\$8.689,34. Multa de 60%. Demonstrativos às fls. 182, 187/188, 205, 219/220 e 245 do PAF.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, n empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias (

abril, julho e setembro de 2004 e maio de 2005. Valor do débito: R\$711,94. Multa de 50%. Demonstrativo à fl. 265 do PAF.

Infração 06: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias de outro Estado, nos meses de junho, agosto, setembro de 2004 e abril, junho, julho e agosto de 2005. Valor do débito: R\$942,53. Multa de 50%. Demonstrativos às fls. 294 e 307 do PAF.

Infração 07: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo exigida multa de 1% do valor das mercadorias, totalizando R\$57,01. Demonstrativo à fl. 326 do PAF.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 357, apresentou impugnação (fls. 347 a 356), informando que reconhece parte do débito apurado no presente Auto de infração, já tendo realizado o pagamento, no montante de R\$2.822,59, conforme DAE que acostou aos autos. Alega que a ação fiscal é parcialmente procedente, porque parte do Auto de infração encontra-se alcançado pela decadência. Diz que a Fazenda Pública do Estado da Bahia constituiu um débito referente ao recolhimento a menor de ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, em relação a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2004 a 31/12/2009. Que o defendente tomou ciência do auto de infração em janeiro de 2010, ficando, naquele mês, constituído o crédito tributário. Entretanto, ao ingressar o lançamento no mundo jurídico já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores do exercício de 2004, em razão do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, que transcreveu. Neste sentido, o defendente transcreve, a título exemplificativo, julgamentos anteriores proferidos pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Salienta que o Poder Judiciário não se afasta dessa linha, e reproduz a ementa do acórdão proferido pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência (nº 101.407-SP (98.88733-4), em que foi Relator o Exmº Sr. Ministro Ari Pargendler. Diz que esse é o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, citando decisões no sentido de que se conta o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. O defendente também cita o posicionamento da Ministra Eliana Calmon no REsp nº 180879-SP. Também cita decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, relatado pela Des. Vera Lúcia Freire de Carvalho, nos autos da Apelação Cível nº 15909-0/2006. Assegura que, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Assim, o defendente requer a exclusão dos lançamentos efetuados até 30/10/2004, por entender que houve a consumação de decadência.

A autuante, em sua informação fiscal à fl. 359 dos autos, diz que fica prejudicado o pedido do impugnante, pois, conforme consta da fl. 342 do PAF o Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2009 e registrado em 30/12/2009, portanto, constituído o crédito tributário em tempo hábil. Esclarece que embora a autuante tenha dado ao contribuinte conhecimento de todo o teor do Auto de Infração, antes da sua lavratura, assim como acertado com o contribuinte o seu deslocamento de Salvador para a Inspetoria, para fins de assinatura e ciência do mesmo, embora tendo ele confirmado a sua presença para o dia 30 de dezembro de 2009 (último dia útil do ano) não compareceu a esta INFAZ, mandando o seu procurador no dia 04 de janeiro de 2010 (primeiro dia útil do ano), conforme procuração às fls 357 do PAF. Sendo que as alegações apresentadas como justificativa, influenciam, apenas, nos prazos de pagamento e/ou defesa. A autuante ratifica o auto de infração no seu valor histórico.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo sido apuradas sete infrações, conforme descrição dos fatos e demonstrativos acostados aos autos.

Em sua impugnação, o autuado reconhece parte do débito apurado já tendo realizado o pagamento da primeira parcela do parcelame

que acostou aos autos e extrato do SIGAT à fl. 363. Alega que a ação fiscal é parcialmente procedente, porque parte do Auto de infração encontra-se alcançado pela decadência; que a Fazenda Pública do Estado da Bahia constituiu um débito referente ao recolhimento a menor de ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, em relação a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2004 a 31/12/2009.

Analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2004, sendo alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até 30/10/2004, fundamentando a sua alegação no art. 150, § 4º, do CTN, apresentando o entendimento de que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.

Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2004 tinham prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2009. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2009, e o defendente tomou ciência do auto de infração para analisar a alegação do autuado de que se operou a decadência.

Existem duas correntes quanto ao termo de contagem do tempo para efeito de decadência. Uma corrente considera que o lançamento somente se perfaz com a intimação do sujeito passivo. A outra corrente sustenta o posicionamento no sentido de que, sendo o lançamento tributário um direito potestativo do Estado, para sua existência e validade não depende de nenhum ato por parte do sujeito passivo, por isso, é irrelevante a data de ciência do contribuinte no Auto de Infração.

Entendo que deve prevalecer o posicionamento daqueles que consideram o lançamento um direito potestativo do Estado. Por isso, concluo que o Auto de Infração foi lavrado dentro do prazo decadencial, em 29/12/2009, e nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo.

Ademais, de acordo com o parágrafo único do art. 173 do CTN, o direito a que se refere o mencionado artigo “extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Por outro lado, o art. 26, II e III, do RPAF/BA estabelece que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura, do Termo de Início de Fiscalização (inciso II) e Intimação, por escrito, ao contribuinte para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização (inciso III), e conforme Termo de Intimação à fl. 13, o autuado foi intimado em 08/10/09.

Vale salientar, que o Auto de Infração é lavrado sempre que, mediante ação fiscal, for constatada infração à legislação tributária. Portanto, iniciado o procedimento fiscal e realizados os levantamentos de acordo com os roteiros de fiscalização, sendo apurado imposto a recolher, é lavrado o Auto de Infração, considerando que mediante o procedimento administrativo, se a autoridade verifica a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, apura o valor do tributo devido e identifica o sujeito passivo, sendo a autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Assim, na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, o autuado não apresentou qualquer contestação aos dados numéricos apurados nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e também não se insurgiu contra os fatos tratados no Auto de Infração, haja vista que nas razões de defesa apresentou somente alegações em relação à decadência.

Considerando que o débito exigido no presente lançamento foi apurado com base nos demonstrativos elaborados a partir dos documentos fiscais, conforme cópias acostadas aos autos, entendo que as infrações estão devidamente comprovadas. Assim, concluo pela procedência do Auto de Infração.

Quanto à multa indicada no presente lançamento, em relação à antecipação parcial (infrações 05 e 06), observo que foi consignado o percentual de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal (a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96) deve ser retificada a multa para 60%, relativamente às infrações 05 e 06.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com os valores já recolhidos.

**VOTO DISCORDANTE APENAS EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DE MULTA INDICADO NAS INFRAÇÕES 05 E 06.**

As infrações 05 e 06 tratam de exigência de valor relativo, respectivamente, falta de recolhimento, e a recolhimento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial, por contribuinte enquadrado, à época dos fatos geradores, no regime simplificado de apuração do ICMS - SIMBAHIA.

Concordo com o ilustre Relator quanto à procedência das imputações.

Contudo, com a devida vênia discordo quanto ao percentual de multa ora aplicado para estas imputações, entendendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, tal como originalmente lançado pela autuante, sendo indevida a majoração para o percentual de 60%, pelas razões que exponho a seguir.

No Auto de Infração encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96 que, conforme dados originalmente constantes dos enunciados-padrão do sistema informatizado de Emissão de Auto de Infração – SEAI, é a multa aplicável para as empresas enquadradas no regime simplificado de apuração do ICMS, nas situações de falta de pagamento, ou pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

O nobre Relator, em seu voto, aduz que deve ser majorado o referido percentual de 60%, não se aplicando a multa de 50%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da mencionada Lei nº 7.014/96, expondo o entendimento de que, à época dos fatos, não estaria prevista multa específica de 50% para a falta de recolhimento da antecipação parcial pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Assinalo, por oportuno, que o título da Subseção IV da Lei nº 7.014/96, que institui a antecipação parcial em seu artigo 12-A, em redação vigente até 30/03/2010, era “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação”. Nesta Subseção, posteriormente à promulgação da Lei nº 7.014/96, em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A. Do que se depreende, por óbvio, que inclusive dentro da técnica legislativa adotada, a antecipação parcial é uma forma de pagamento por antecipação.

O título atual desta Subseção IV é “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Antecipação Tributária”. Entendo, por conseguinte, que a antecipação parcial é uma forma de antecipação do momento do pagamento do imposto, diferindo do instituto da substituição tributária, mas ainda assim uma situação em que ocorre apenas, e tão-somente, o deslocamento do elemento temporal do fato gerador e, conseqüentemente, a antecipação do momento do pagamento do imposto.

Assim, a antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista a época dos fatos objeto da imputação, no inciso I, alínea “b”, item “1, da Lei nº 7.014/96, é dado atinente ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, antecipar o momento do pagamento do imposto significa, na situação em foco, apenas que, ao invés da submissão à regra de dever pagar o tributo quando da operação de saída, o imposto deverá ser pago quando da entrada da mercadoria, ou em data posterior prevista pela legislação aplicável à situação, ainda que as mercadorias não tenham saído do estabelecimento adquirente.

Trata-se, assim de uma antecipação tributária.

Ressalto que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente tanto à lavratura deste Auto de Infração, quanto aos fatos que o baseiam - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea “b”, que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas de escrituração fiscal, constato que a empresa autuada era, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração estando submetida às regras, relativamente à escrituração de livros sob regime normal de apuração.



Por outro lado uma vez que, à época do cometimento da infração, o percentual de multa a ser aplicado era o de 50% do valor do imposto, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS, devido por antecipação, por empresas sob regime simplificado de apuração, vale dizer, dispensadas de escrituração fiscal, à situação em lide não se poderia aplicar o percentual de 60% do valor de imposto, também já previsto à época no inciso II, alíneas “d” e “f”, do mencionado artigo 42, para as empresas sob regime normal de apuração, porque a aplicação de tal percentual maior, 60% ao invés de 50%, seria um agravamento de penalidade sem base legal que o justificasse.

Assinalo, inclusive, que interpretar a legislação no sentido da aplicação do percentual maior de multa, portanto impondo maior ônus financeiro a ser suportado pelo sujeito passivo desta lide, seria procedimento contrário ao quanto previsto nos artigos 146, inciso III, alínea “d”; 170, inciso IX, e 179, todos da Constituição da República, acerca do tratamento diferenciado a ser aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte:

*Constituição da República:*

*art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC nº 42, de 2003)*

*art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Nova redação dada pela EC nº 6, de 1995)*

*art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

E, ainda que o artigo 125, incisos I e III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, exclua, da competência deste Conselho de Fazenda, a declaração de inconstitucionalidade, e a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, entendo que a interpretação sistemática da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide.

Considero, outrossim, que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta lide, alegando-se a ausência de multa específica para a situação em lide, ter-se-ia como imperativo o teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, que transcrevo:

*CTN:*

*art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

- II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Neste sentido, voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS recolhido a menos, ou não recolhido, por antecipação, tal como previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em relação ao mérito e não unânime quanto à multa aplicada nas infrações 5 e 6 julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 022227.0012/09-9**, lavrado contra **SOFT PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$13.358,41**, acrescido das multas de 50% sobre R\$2.474,04 e 60% sobre R\$10.827,36, previstas no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 3, e inciso II, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$57,01**, prevista no art. 42, inciso XI, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/ Voto discordante quanto à multa das infrações 05 e 06