

**A. I. N°** - 086974.0002/10-2  
**AUTUADO** - ELETROAR COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - DURVAL GALEÃO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** 16.08.2010

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0200-05/10

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. De acordo com a Lei n° 8.967/2003, as aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação e destinadas à comercialização estão incluídas no regime de antecipação tributária parcial. Infrações caracterizadas. No tocante à antecipação parcial - re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei n° 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 15/03/2010 exige ICMS no valor de R\$104.350,39, em razão das seguintes infrações:

1. Efetuou a menos o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$59.411,51, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, no período fevereiro a julho, outubro e novembro de 2005, janeiro, fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2006. Multa de 50%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$44.938,88, na condição de empresa de pequeno porte, relativo aos meses janeiro e outubro de 2005, janeiro, março, abril, junho e agosto de 2006. Multa de 50%.

O autuado, às fls. 122 a 124 dos autos, impugna o lançamento tributário dizendo, em relação à Infração 1, que após uma breve consulta a um advogado tributarista, percebeu o quanto tem sido lesado com a bitributação do ICMS, porque paga ICMS nas entradas de mercadorias e depois paga ICMS nas saídas das mesmas. Nas entradas através da Antecipação Parcial e nas saídas através do DAS do Simples Nacional.

Argumenta que o que quer é a devolução do que recolheu indevidamente, o que será assunto para uma futura ação conta o Estado.

Expõe que se recusa a corroborar com a continuidade desta cobrança de antecipação parcial que entende indevida, ao tempo que transcreve reportagem com o título “Lojistas chegam à Justiça para questionar bitributação do ICMS”, colhida no endereço [www.ig.com.br/guilhermebarros201002261ojistas](http://www.ig.com.br/guilhermebarros201002261ojistas).

Em relação à infração 2, fala que a Constituição Federal, em seu art. 152, veda aos estados estabelecer diferença tributária de qualquer natureza em razão de s... pode a Bahia cobrar antecipação parcial em função de aquisição de... da Federação.

Entende que conforme reza o §7º do art. 150, da CF, que transcreve, os tributos devem ser pagos posterior à comercialização das mercadorias. Portanto, a antecipação parcial torna-se inconstitucional, levando-o a antecipar um imposto que deverá ser pago a posterior e uma vez que não o compensa, resulta numa bitributação que agride a CF.

Desta forma, expressa que fica configurado que não infringiu as leis estaduais e que o auto de infração não pode prosperar, motivo pelo qual pede a sua improcedência.

O autuante, em sua informação fiscal de fls. 145 e 146, diz que o RPAF reza que a informação deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação, porém nada encontrou na Defesa contra o procedimento fiscal, e sim contra a Lei e o RICMS-BA, classificando a cobrança como bitributação do ICMS, sendo isto matéria de inconstitucionalidade.

Diz que os documentos fiscais apresentados foram analisados um a um, onde a empresa em algumas notas fiscais pagou com redução indevida de 50% o imposto devido por antecipação parcial, conforme demonstrativo analítico de fls. 11 e 12, e em outros casos deixou de recolher a antecipação tributária parcial de várias notas fiscais, conforme demonstrado em fls. 13 e 14 do PAF.

Conclui dizendo que não lhe compete declaração de inconstitucionalidade e que o autuado não contestou o valor reclamado nem o procedimento fiscal, pelo que mantém a autuação na totalidade.

## VOTO

Examinando os autos verifico que as Infrações cuidam da exigência da antecipação parcial devida por força do art. 352-A do RICMS-BA, em decorrência de aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, com fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Neste caso, observando as planilhas originais de fls. 11 e 12, que fundamentam o valor devido na Infração 1, e a de fls. 13 e 14 que fundamentam a infração 2, vejo que o ICMS destacado nos documentos fiscais foi corretamente deduzido como crédito fiscal.

Da análise das peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, tendo as infrações sido descrita de forma clara, estando fundamentada nos demonstrativos e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, estando determinados, com segurança, as infrações e o infrator. Além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração. Ressalto também não ter vislumbrado nos autos a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, vez que essa lide tem-se transcorrido no âmbito do devido processo legal.

Compulsando os autos, observo que o contribuinte exercendo seu direito de defesa não contrastou os valores acusados como devidos, limitando sua defesa na alegação de que o lançamento se constitui numa bitributação inconstitucional porque paga ICMS nas entradas de mercadorias e depois paga ICMS nas saídas das mesmas. Nas entradas através da Antecipação Parcial e nas saídas através do DAS do Simples Nacional.

Aduziu que a Constituição Federal, em seu art. 152, veda aos Estados estabelecer diferenças tributária de qualquer natureza em razão de procedência das merc

Bahia cobrar antecipação parcial em função de aquisição de produtos em outras unidades da Federação e, por isso, a antecipação parcial seria inconstitucional.

A propósito, devo registrar que de acordo com o art. 167 do RPAF, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a apreciação de inconstitucionalidade.

Por outro lado, cabe realçar que o contribuinte exercendo plenamente seu direito de defesa, em relação à materialidade da lide, não contrastou os valores apontados como devidos tendo a posse de elementos contábeis e fiscais que poderiam elidir a acusação fiscal, caso a razão lhe permitisse, pois no estabelecimento do contraditório não trouxe aos autos provas de eventual desacerto do procedimento fiscal, como lhe assegura o art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, ao firmar ser direito garantido ao sujeito passivo tributário fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação. Assim não o fazendo, chamo atenção para a expressão disposta no art. 140 do mesmo regulamento, expondo que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Ademais, o art. 143 do citado regulamento expressa que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, comportamento que estimo ter sido o adotado pelo contribuinte no presente caso e, visto que do composto dos autos não resulta entendimento contrário, tomo como corretos os valores apurados como devidos neste lançamento de ofício, portanto, sendo subsistentes as infrações.

Entretanto, neste voto, levanto uma questão de conhecimento oficioso, vinculada à penalidade aplicada nas infrações, atinente à exigência da antecipação parcial. 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 – a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroat

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/PROFIS, em diversos pareceres, que o texto da norma em questão a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatória 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 infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores

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/99, 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 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-se ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capitulação legal dos fatos infracionais, 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.

Desse modo, estando caracterizadas as infrações, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, corrigindo-se a penalidade por descumprimento da obrigação principal na forma acima exposta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **086974.0002/10-2**, lavrado contra **ELETROAR COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 104.350,39**, acrescido das multas de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR