

**PROCESSO** - A. I. Nº 298578.0020/08-9  
**RECORRENTE** - TECTENGE TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0046-04/09  
**ORIGEM** - DAT/METRO INFAZ/ATACADO  
**INTERNET** - 28/07/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0203-12/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual. Restou comprovado que partes das mercadorias não era destinada a comercialização. Reduzido o débito, tendo em vista a realização de diligência. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decretada, de ofício, a alteração da multa de 50% para 60%, da infração 1. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 18 de abril de 2008, o qual exige ICMS no valor de R\$23.242,59 além de multa no percentual de 50% relativo à seguinte infração:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no valor de R\$23.242,59, além da multa de 50%, fatos verificados no período de março a dezembro de 2004.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JF 0046-04/09 (fls. 417 a 424), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

*“O Auto de Infração exige ICMS antecipação parcial em decorrência da falta de recolhimento do imposto, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.*

*Na defesa apresentada, o autuado alegou impossibilidade da exigência do ICMS antecipação parcial dos contribuintes optantes do SIMBAHIA, por entender que distorce o regime original para apuração do ICMS das micro e pequenas empresas, visto que o ônus desta modalidade não pode ser compensado com o débito gerado com tributação por alíquotas fixas ou percentuais aplicados de acordo com a faixa de enquadramento da receita bruta.*

*Observo que pelos elementos constantes do processo, o autuado tem como atividade econômica principal a instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração (CFOP 43.21.5.00) e como atividades secundárias, instalação e manutenção elétrica, hidráulica, sanitária e de gás e outras obras de instalações em construções não especificadas.*

*Pelas cópias das notas fiscais juntadas ao processo (fls. 15 a 180) constato que se trata de aquisições interestaduais de motores (fl. 46), ventiladores (fl. 52), dutos de aço galvanizado (fls. 58, 94), compressores (fls. 61, 129, 130), equipamentos como unidade evaporadora de ar (fl. 65), feixe de evaporador (fl. 78) e outras peças e insumos aplicados na prestação de serviços (corda, correia, estopa, lixa, óleo, vaselina, gás frigen, oxigênio, nitrogênio, transmissão, rotor/ventilador, tubo de cobre flexível, vareta de solda, term. eletrônico, abraçadeira, correia, cabo, tinta, motor, porca, termostato, escova, curva de cobre, tampão, placa de sensor).*

*De acordo com a atividade econômica exercida pelo autuado de instalação e manutenção de centrais de ar condicionado, elétrica e hidráulica, o fornecimento de peças, aparelhos, máquinas e equipamentos estão sujeitos à tributação do ICMS mesmo que concomitantemente seja prestado o serviço correspondente de instalação ou manutenção de acordo com o disposto no art. 2º, V da Lei Complementar 87/96, o imposto incide sobre o “fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual”.*

*Portanto, o contribuinte só estaria desonerado da tributação do ICMS, conforme indicado no item 14.06 do Anexo I do RICMS/BA, quando a instalação ou montagem prestada ao usuário final ocorra “exclusivamente com material fornecido” pelo contratante do serviço, que não se aplica à situação presente, visto que as operações de aquisições de peças, máquinas e equipamentos objeto da autuação, foram feitas pelo impugnante em operações interestaduais e pressupõe-se que sejam cobradas dos contratantes dos serviços, a exemplo de aquisição de compressor no valor de R\$2.590,00 consignado na nota fiscal 1771 juntada à fl. 180. Concluo que pelo exercício da atividade de prestação de serviço do estabelecimento autuado, o serviço é tributado pelo ISS, exceto as mercadorias que são tributadas pelo ICMS.*

*Com relação à exigência do ICMS antecipação parcial de contribuintes inscritos no SIMBAHIA, conforme ressaltado pelo autuado esta modalidade de imposição foi instituída pela Lei 8.967/03 que acrescentou o art. 12-A na Lei nº 7.014/96, produzindo efeitos a partir de 01/03/04, incidente sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal.*

*Logo, pela análise da operação mercantil objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, constato que as mercadorias adquiridas em outros Estados são destinadas à comercialização ou prestação de serviço, que conforme anteriormente apreciado, não sendo fornecida pelo tomador do serviço, são tributadas pelo ICMS. É certo que algumas mercadorias adquiridas, a exemplo de estopa, devem ser aplicadas na prestação de serviço, mas tem valor pouco relevante em comparação com a aquisição de um compressor no valor de R\$1.893,00 (fl. 61) e R\$2.735,00 (fl. 130), que certamente são vendidos ou repostos o que denota ato mercantil com incidência do ICMS.*

*Por sua vez, a Lei Estadual definiu como fato gerador do ICMS antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96): “as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”, e no seu parágrafo primeiro estabeleceu que a antecipação parcial “não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção e não-incidência” e o parágrafo segundo autoriza o regulamento para fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica. Logo, as operações em questão não se encontram amparadas nas situações de exceção e são tributadas pelo ICMS.*

*Convém ressaltar que as cópias de contratos de prestação de serviços juntados com a defesa às fls. 240/296 não fazem prova a favor do autuado, a exemplo dos contratos:*

- a) Caixa Econômica Federal (fl. 254), a Cláusula 7ª, III prevê que a contratada “será responsável pela mão-de-obra e todas as peças necessárias para o perfeito funcionamento dos equipamentos objeto deste Contrato”. Logo, o contribuinte deveria faturar o valor do serviço tributado pelo ISS e o valor das peças que adquiriu tributado pelo ICMS, como previsto na legislação e apurando como EPP, incluindo o valor das peças na receita bruta;*
- b) Fundação Pedro Calmon (fl. 281), a Cláusula 1ª, §3º prevê que “a reposição de peças somente poderá ser efetuada após a autorização da contratante, mediante apresentação de orçamento prévio, com a discriminação do quantitativo ... sob pena de não ser efetivado o respectivo pagamento”. Da mesma forma, o contribuinte deveria faturar o valor do serviço tributado pelo ISS e o valor das peças que adquiriu tributado pelo ICMS, como previsto na legislação.*

*No que se refere ao entendimento manifestado na defesa de que só a partir da alteração 57 (29/07/04) poderia ser exigido ICMS de empresas que exerciam atividade mista, verifico que o § 3º inserido no art. 352-A do RICMS estabeleceu:*

*§ 3º Para os efeitos deste artigo, serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias ou bens, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial ou por contribuintes inscritos na condição de normal que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.*

*I - pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial;*

*II - contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.*

*O citado dispositivo não criou nenhuma situação nova de tributação, apenas explicou que nas situações em o contribuinte inscrito no cadastro do ICMS na condição de especial (que em alguns casos não são contribuintes do ICMS) ou na condição de normal que desenvolva atividade mista, ao adquirirem mercadorias ou bens, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação da alíquota interestadual, seria considerado para fins de comercialização. Como as aquisições interestaduais de mercadorias por contribuintes na condição de consumidor final são tributadas pela alíquota cheia (art. 155, VII, “b” da Constituição Federal), o legislador pretendeu apenas tributar operações desta natureza que tivessem sido tributadas pela alíquota interestadual.*

*Por isso, não acato o argumento de que o lançamento não estava adequado à lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, mesmo porque o dispositivo citado trata-se de regulamentação da Lei a qual não foi modificada, como disposto no art. 144 do CTN.*

*Convém ressaltar que em determinadas situações em que ficou comprovado que o destinatário adquiriu os bens na condição de consumidor final e não era contribuinte do ICMS, o CONSEF decidiu pela inaplicabilidade do citado dispositivo por entender que o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias, não figurando o Estado destinatário como pólo ativo desta relação jurídica. Entretanto, não se aplica às operações em questão, tendo em vista o estabelecimento autuado não estava inscrito no cadastro do ICMS na condição de especial ou do cadastro normal no período fiscalizado, bem como as mercadorias adquiridas são empregadas em prestação de serviço, excetuando as mercadorias que são tributadas pelo ICMS.*

*Ressalto ainda que, embora o art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal estabeleça que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, por Decisão da maioria, os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da ADIN 3426 negaram a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 8.967/03, que instituiu a antecipação parcial do imposto às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa, entendendo que tal situação é expressamente autorizada na CF pelo artigo 150, parágrafo 7º. Portanto, é legal e constitucional a exigência do ICMS antecipação parcial dos estabelecimentos inscritos no regime simplificado (SIMBAHIA).*

*Com relação ao argumento de que sendo optante do SIMBAHIA, além de pagar o ICMS antecipação parcial sem direito a crédito, paga o ICMS também sobre a receita bruta, faço as seguintes observações:*

- 1) No cálculo do ICMS antecipação parcial é aplicada a alíquota interna sobre a base de cálculo e deduzido o imposto que foi pago ao Estado de origem, esta dedução embora não escriturada nos livros próprios, constitui de fato um crédito fiscal na apuração desta modalidade do imposto;*
- 2) No regime normal de apuração do ICMS é aplicada a alíquota interna sobre as operações subseqüentes e deduzido o imposto pago na operação de aquisição (inclusive da antecipação parcial). Nesta situação a alíquota aplicada preponderante é de 17%, enquanto para os estabelecimentos inscritos no SIMBAHIA como EPP, no período fiscalizado se aplicava percentuais que variavam de 2,5% a 6% (art. 7º da Lei nº 8.901/03) e vedada a utilização do crédito fiscal relativo ao ICMS antecipação parcial recolhido.*

*Pelo exposto, observo que o contribuinte deveria optar pelo regime de tributação adequado ao seu negócio que lhe fosse menos oneroso, desde que preenchesse os requisitos exigidos, podendo utilizar o crédito fiscal do ICMS em conformidade com a legislação do imposto. Tendo o estabelecimento autuado optado pelo regime do SIMBAHIA, já era do seu conhecimento que não poderia compensar os valores pagos a título de antecipação parcial, o que provavelmente ainda implicava em menor carga tributária do ICMS, o que não configura confisco.*

*Quanto ao argumento de que o RICMS procurou desonerar a prestação de serviço, vedando a exigência do ICMS da diferença de alíquotas, verifico que conforme descrito na ementa do Acórdão JJF 0254/00, “Mercadorias ou materiais adquiridos para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza não são considerados materiais de uso ou consumo descabendo a exigência de pagamento de diferença de alíquota”. No citado Acórdão foi decidido pela não incidência do ICMS para fins de pagamento de ICMS de diferença de alíquota, relativo à aquisição de insumos aplicados no serviço de revelação de filmes fotográficos e afins (item 65 da Lista de Serviços), que não se coaduna com a modalidade de prestação de serviço exercidas pelo autuado na situação presente (instalação e manutenção de centrais de ar condicionado), cujas mercadorias são tributadas pelo ICMS, diferente dos serviços de fotografias cujo material empregado na prestação do serviço não é tributado pelo ICMS, a menos que seja comercializado.*

*Por fim, com relação às notas fiscais 2509, 16928, 175214, o autuado alegou tratar-se de retorno de mercadorias enviadas para conserto, fato não contestado pela autuante na informação fiscal.*

*Pelo confronto do demonstrativo juntado pela autuante às fls. 11/13 com as cópias das notas fiscais juntadas com a defesa (fls. 307/309), verifico que no corpo das duas primeiras foi indicado que se trata de devolução de mercadorias remetidas para consertos relativo às notas fiscais de remessa de números 23 e 65, com Código Fiscal de Operações (CFOP) 6.916. Logo, em se tratando de operações de retorno de conserto, a remessa*

ocorreu com suspensão do ICMS e só haveria incidência do imposto sobre as partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (art. 628 do RICMS/BA). Como as mencionadas notas fiscais não indicam nenhum valor de peças ou serviços adicionados, considero que se referem tão somente ao valor do bem que foi remetida para conserto e indevida a exigência do ICMS antecipação parcial.

Relativamente à nota fiscal 175214, embora o autuado tenha alegado que se referia a retorno de conserto, a cópia juntada ao processo (fl. 309) indica que se trata de remessa de bens em locação, que também não cria obrigação de pagamento do ICMS antecipação parcial. Como a acusação é de que o contribuinte não recolheu o ICMS antecipação parcial relativo a mercadorias adquiridas em outros Estados, destinadas a comercialização e o fato alegado pelo autuado não foi contestado pela autuante, aplico o disposto no art. 140 do RPAF/BA, admitindo como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Pelo acima exposto, tomo como base o demonstrativo de débito original e faço a exclusão dos valores exigidos constante dos demonstrativos elaborados pela autuante (fls. 11/13), o que resulta em débito de R\$21.576,59 conforme demonstrativo resumo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	Aliq %	Multa %	Valor autuado	Nota Fiscal	Ret. Conserto	Valor devido	Fl.
31/03/04	09/04/04	1.956,82	17	50	332,66			332,66	
30/04/04	09/05/04	32.522,94	17	50	5.528,90			5.528,90	
31/05/04	09/06/04	3.140,12	17	50	1.043,82	2509	510,00	533,82	11
30/06/04	09/07/04	6.879,06	17	50	1.169,44			1.169,44	
31/07/04	09/08/04	12.915,53	17	50	2.195,64	16928	850,00	1.345,64	12
31/08/04	09/09/04	4.436,94	17	50	754,28			754,28	
30/09/04	09/10/04	18.081,00	17	50	3.073,77			3.073,77	
31/10/04	09/11/04	20.306,06	17	50	3.452,03	175214	306,00	3.146,03	13
30/11/04	09/12/04	18.016,06	17	50	3.062,73			3.062,73	
31/12/04	09/01/05	15.466,59	17	50	2.629,32			2.629,32	
Total					23.242,59		1.666,00	21.576,59	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 432 a 469), no qual contesta a Decisão prolatada, com base nas seguintes alegações:

Explana, inicialmente, a instituição do regime de apuração do SimBahia, instituído através da Lei nº 7.357/98, de 04 de novembro de 1998, e a posterior alteração processada pela Lei nº 8.901/03, a qual entende ter violado a Carta Constitucional de 1998, descaracterizando o sistema simplificado de tributação ao possibilitar a aplicação da antecipação e substituição tributária.

Ao assim agir, defende o recorrente que houve descaracterização do sistema, com violação à Carta Magna, não tendo o Estado da Bahia observado as regras pertinentes às limitações ao poder de tributar, vez que ao instituir a cobrança do imposto sobre a antecipação tributária, não concedeu a possibilidade de utilização de crédito fiscal, o que no seu entender se reveste de ilegalidade.

Passa a seguir, a fazer uma série de digressões de natureza filosófica sobre o SimBahia, inclusive transcrevendo trechos das perguntas e respostas existentes no *site* da Secretaria da Fazenda, para, a seguir, abordar o que entende ser utilização do tributo, com efeito, confiscatório, citando a doutrina, bem como julgado do Superior Tribunal de Justiça, além do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, para, em conclusão, afirmar a prática abusiva e confiscatória do Estado da Bahia, na exigência de ICMS das empresas inscritas no SimBahia, a título de antecipação parcial, e faça nova cobrança do imposto com base na receita bruta, sem a possibilidade de utilização de qualquer crédito fiscal.

Aborda, em seguida, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, repetindo à exaustão de que existe prática de discrepância e injustiça fiscal, repetindo a técnica de citar mais uma vez as perguntas e respostas existentes no *site* da Secretaria da Fazenda, para, mencionar, mais uma vez, e de forma repetitiva que os dispositivos constitucionais são veementes na proteção às micro-empresas e empresas de pequeno porte, ao rigor dos artigos 170, inciso IX e 179 da Constituição Federal.

Finalmente, adentrando no mérito da autuação passa a relatar o que entende ser equívoco praticado pela autuante, e o reconhecimento pelo julgador de primeiro grau de que partes das

mercadorias adquiridas pela empresa são insumos aplicados apenas na prestação de serviços, não se constituindo em mercadorias a serem comercializadas, mencionando que além do produto “estopa”, que foi excluído do lançamento pelo julgamento realizado, outros, a exemplo de “ambientech 212”, “tetrafluoretano r134a”, “gás R11”, “lixas”, “escovas”, que, de igual forma não são comercializados, fazendo parte da prestação de serviços que realiza.

Aduz que por falta de previsão legal para cobrança da antecipação parcial do ICMS de mercadoria destinada a prestador de serviço e inscrito no SimBahia na data do fato gerador, não estaria obrigado a realizar a antecipação parcial sobre a aquisição das mesmas, nos termos do artigo 125 alínea “f” do RICMS/BA, cujo teor transcreve, informando, ainda, que a atividade por ele exercida de forma preponderante é justamente a prestação de serviços de “*instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração*”, e que, conforme pode ser verificado em seu balanço patrimonial, bem como na atividade declarada junto a Receita Federal para obtenção do CNPJ. Afirma, ainda, que no momento da realização de operações de comercialização de peças, recolhe o imposto devido a título de “antecipação parcial” do ICMS.

Por tal razão, solicita a realização de diligência, no sentido de que se faça a necessária verificação, a fim de que as mercadorias que não se submetem à comercialização sejam devidamente expurgadas do lançamento, sendo esta a sua alegação final constante da peça recursal, além da declaração de improcedência do lançamento.

Encaminhado para a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer opinativo, após a análise do processo, e dos argumentos trazidos pelo recorrente, além de Decisão anterior do CONSEF, entende que o Recurso Voluntário deva ser provido, com o julgamento do Auto de Infração como improcedente (fls. 480 e 481), no que foi acompanhada através de despacho que convalidou o Parecer emitido (fl. 482).

Sorteado para a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o feito, em sessão para apreciação de pauta suplementar foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fossem indicadas as finalidades das mercadorias constantes às fls. 15 a 180, dando-se a devida ciência de seu resultado, tanto ao autuante, como ao sujeito passivo.

A ASTEC/CONSEF, após exame do quanto solicitado, exarou Parecer nº. 172/2010 (fls. 487 a 490), no qual lista quarenta e cinco produtos, indicando a sua aplicação na empresa autuado, e efetuando ajustes em função de incorreções documentais existentes, concluindo que o valor do imposto deveria ser reduzido de R\$ 21.576,59 para R\$ 9.473,77, à vista do demonstrativo de fls. 491 a 493.

Do resultado da diligência, o recorrente foi cientificado (fls. 503 e 504), sendo-lhe concedido o prazo de dez dias para se manifestar, acaso desejasse, o que fez (fls. 506 a 511), alegando que ao seu entendimento a redação do artigo 352-A, § 3º do RICMS/97 impediria que houvesse a cobrança da antecipação parcial, sob a alegação de que a cobrança não poderia ocorrer em relação ao autuado, vez que tal dispositivo não alcançaria os contribuintes inscritos no SimBahia que exercessem atividade sujeita ao ICMS e ao ISSQN, na forma do Decreto nº 9.152/04, defendendo, ainda que a atividade da empresa autuada é a prestação de serviços, reiterando o pedido de declaração de improcedência do lançamento.

Cientificada, da manifestação, nem a autuante, nem o autuado se manifestaram, razão pela qual o processo retornou à PGE/PROFIS, que no seu opinativo (fls. 516 a 517), após esclarecer que o instituto da antecipação parcial foi incluído na legislação a partir de fevereiro de 2004, transcrevendo, inclusive, o teor do artigo 352-A do RICMS/97, refuta a argumentação recursal de que o sujeito passivo não se encontrava sujeito à obrigação de recolher a antecipação parcial, vez que todos os contribuintes do ICMS, independentemente do regime de apuração, devem recolher a antecipação parcial nas aquisições de mercadorias para comercialização, não tendo aplicabilidade o parágrafo 3º do artigo 352-A do RICMS/BA, já que a exigência não recai sobre contribuinte com inscrição estadual “especial” ou com atividade mista, razão pela qual à vista da realização da diligência que reduziu os valores do lançamento, o Recurso Voluntário deve ser

parcialmente provido.

A ilustre procuradora assistente, em despacho de fl. 518, nos termos do artigo 41, inciso II, da Lei Complementar nº 34/09, convalida o Parecer anterior, encaminhando o processo para o julgamento pelo CONSEF.

Tendo em vista o afastamento desta CJF do relator inicialmente designado, foi o processo redistribuído.

## VOTO

O Recurso Voluntário ora apreciado refere-se à infração que visa cobrar ICMS relativa a falta de recolhimento do valor correspondente à antecipação parcial, vez que na condição de empresa optante do regime de apuração do SimBahia, efetuou aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado destinadas à comercialização.

Inicialmente, à vista da exaustiva digressão filosófica posta no Recurso Voluntário, entendo que deve ser aplicado o artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual dispõe que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade acerca de matéria sujeita a discussão neste órgão. Assim, me eximo de tecer maiores comentários a respeito.

No que tange ao mérito do lançamento sob o aspecto jurídico, a matéria carece de maiores discussões, vez que já exaustivamente examinada e constante de diversos Acórdãos prolatados. Assim, pacífico é o entendimento de que nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais de aquisição, e com destinação para comercialização por contribuinte do ICMS é devida a antecipação parcial, de acordo com a norma legal vigente à época do fato gerador, ao teor do artigo 125 do RICMS/97.

Dessa forma, somente sobre aquelas mercadorias adquiridas com o intuito de serem comercializadas, pode incidir a cobrança da denominada “antecipação parcial”. Inegável é a condição do recorrente de contribuinte do ICMS. Esclareça-se que o fato do recorrente também ser contribuinte do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), afasta a possibilidade de cobrança do ICMS a qualquer título, sobre os produtos da prestação de serviços que não se configurem como mercadorias, como, aliás, não incide sobre os bens destinados a imobilização e material de consumo.

De plano, em que pese argumentação contrária do recorrente, fica claro que na forma do dispositivo regulamentar (artigo 36 do RICMS/97), o recorrente sempre esteve na condição de contribuinte do ICMS, ainda que exerça concomitantemente a condição de prestador de serviços, vez se caracterizar como pessoa jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que sem habitualidade ou intuito comercial.

A questão resume-se, pois, à matéria fática, ou seja, por exemplo, se verificar se as aquisições realizadas pelo recorrente atendem ao preceito legal, para a sua subsunção à norma legal.

Por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, o recorrente contraditou a cobrança do imposto sobre diversos produtos os quais enumera, devido à sua alegada condição de exercer atividade mista de prestação de serviços e de comercialização de mercadorias, a exemplo de “estopa”, “ambientech 212”, “tetrafluoretano r134a”, “gás R11”, “válvula 3 vias”, “chave de fluxo de ar”, “lixas” e “escovas”, dentre outros, o que determinou a realização de diligência, a fim de que fosse constatada a procedência ou não de tal alegação.

Tendo a diligência sido realizada por estranho ao feito, que verificou quais as aquisições se destinavam à comercialização, bem como aquelas que se referiam a prestação de serviço, reduzindo o valor do lançamento original, especialmente aqueles indicados pelo recorrente, ainda que não aceito pelo mesmo, deve ser acatado em sua plenitude, fato, inclusive, que a própria

PGE/PROFIS acolheu sem restrições, entendo que restou comprovado a partir de informações obtidas na própria empresa, de acordo com as atividades realmente por ela desenvolvidas, quais mercadorias são destinadas à comercialização, e conseqüentemente sujeitas à antecipação parcial.

Noto, todavia, que o diligente não considerou como tributável pelo ICMS, produto cujo entendimento predominante neste Conselho é de que se configuram mercadorias para comercialização, como é o caso do gás de refrigeração em geral, razão pela qual deve ser mantido no lançamento.

Quanto ao percentual de multa sugerida pelo autuante (50%), observo que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”, contrariamente à redação anterior que apenas se referia a “quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares”. Esta alteração gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra 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, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a princípio, a multa aplicada com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, 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 açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma inserida no artigo 42, inc, II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, 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 a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressaltado, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, quando o correto seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Entretanto, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial, ainda que a autuante tenha erroneamente capitulado a infração aplicada no artigo 42, Inciso I, letra “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, conforme acima afirmado, o que representaria o percentual de 50%, o qual deve ser modificado, segundo o entendimento deste órgão julgador, ainda que de maneira não unânime.

Em que pese tal agravamento da multa ora proposto, o sujeito passivo, ao amparo do artigo 159 do RPAF/99, pode, atendidos os requisitos nele contidos, recorrer à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, visando a dispensa ou redução da multa aplicada, ao apelo da equidade.

Em conclusão, diante de decisões anteriores deste CONSEF, relativas à tributação do ICMS sobre o gás de refrigeração, tais parcelas devem ser incluídas no demonstrativo, reitere-se, vez que tratam de mercadorias para comercialização, remanescendo o débito em R\$9.603,51, conforme explicitado abaixo:

Data	ICMS	Multa
31/03/2004	23,70	60%
30/04/2004	514,02	60%
31/05/2004	390,96	60%
30/06/2004	795,84	60%
31/07/2004	1.200,84	60%
31/08/2004	979,80	60%
30/09/2004	680,69	60%
31/10/2004	553,73	60%
30/11/2004	2.778,09	60%
31/12/2004	1.685,84	60%
<b>Total</b>	<b>9.603,51</b>	<b>60%</b>

Por tais argumentos, alinho-me ao posicionamento da ilustre Procuradora Fiscal, acolhendo o seu Parecer, ainda que não totalmente, e entendo que a infração deva ser parcialmente mantida, no valor de R\$9.603,51, com a alteração da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60% (CÓDIGO: 02.01.16), alterando-se também o enquadramento legal da mesma.

#### VOTO DIVERGENTE

Inicialmente saliento que comungo em parte com o entendimento externado pelo ilustre Conselheiro Relator do presente PAF.

Quanto a multa, trago à lume, porém, argumentos outros a fim de fundamentar a insubsistência da multa aplicada na infração 1, atinente à antecipação parcial do ICMS.

Entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

Daf porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.



Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 50%, aplicada na infração 1, estivesse inquinada de flagrante impropriedade.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

*“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.*

(...)

#### **VOTO**

(...)

*O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.*

*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 cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.*

*Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.*

Naquela oportunidade, o então ilustre Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

*“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Consº Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de impropriedade do lançamento tributário em lide.*

(...)

*Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar **PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento.”*

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito, senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada para a infração 1.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigorante - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto: a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

*In casu*, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada *ab initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “**novel multa**” que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu **parágrafo único**, que a revisão do lançamento “**só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**”.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez *peço venia*, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

*“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.*

*De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.*

*Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da*

*Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.*

(...)

*Assim, diante do expandido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)*

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses **em que não tenha havido dolo**.

*Pari passu*, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo!** Sim, “*eu confesso que agi com dolo!*”! Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja “*ação ou omissão fraudulenta*”. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “*ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.*” A **fraude**, por sua vez, é definida como a “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo*”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que se ficou silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

Hermenêutica em sentido diverso seria, *venia concessa*, mais uma vez ferir de morte o princípio da **tipicidade das normas** que rege o direito tributário.

No que diz respeito ao mérito, entendo que o Recurso Voluntário deve ser Parcialmente Provido, nos moldes apurado pelo Parecer ASTEC nº. 172/2010, de fls. 487 a 490, remanescendo o crédito tributário ali configurado na quantia de R\$9.473,77, isto é, sem inclusão do produto gás de refrigeração em geral, por não se constituir em mercadoria para revenda.

Por tudo quanto acima exposto, trazendo fundamentação complementar ao voto do ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado, afastando, de ofício, a multa de 50% aplicada na infração 1.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298578.0020/08-9**, lavrado contra **TECTENGE TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.603,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE: Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Carlos Barros Rodeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS