

**PROCESSO** - A. I. Nº 028924.0018/09-0  
**RECORRENTE** - TENISPORT MATERIAIS ESPORTIVOS LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0161-04/10  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 25/08/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0239-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letras “f”, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO POR EMPRESA ENQUADRADA NO SISTEMA SIMBAHIA, NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO POR EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL, NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Tendo havido pagamento integral dos valores relativos às infrações 1 e 2, o Recurso fica prejudicado em relação às mesmas. Diligência informa inexistir saldo para a infração 3, fruto das exclusões realizadas e reduz valor do débito da infração 4. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 26 de novembro de 2009, o qual exige ICMS de R\$8.929,05 além de multa no percentual de 50%, relativo a quatro infrações, todas objeto do Recurso apresentado:

INFRAÇÃO 1: Recolhimento a menor do tributo por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte. Valor exigido de R\$ 1.364,54 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº. 7.014/96, sendo os fatos geradores relativos ao período de junho de 2006 a janeiro de 2007.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte. Valor exigido de R\$ 1.074,18 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº. 7.014/96, ocorrência constatada nos meses de janeiro, setembro e outubro de 2006, e junho de 2007.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor exigido de R\$ 5.389,11 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº. 7.014/96. Ocorrência verificada nos meses de fevereiro a agosto de 2006, e janeiro a março e maio de 2007.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de setembro a dezembro de 2007. ICMS devido de R\$ 1.101,22 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº. 7.014/96.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0161-04/10 (fls. 175 a 178), após não acatar o pleito do autuado para realização de diligência, lastreou-se nos seguintes argumentos para embasar a Decisão proferida:

*“Da análise dos elementos do PAF, em especial o levantamento de fls. 10 a 15, percebo que o autuante agrupou as quatro infrações em um só demonstrativo, que denominou “LEVANTAMENTO DE ANTECIPAÇÃO TOTAL E PARCIAL”.*

*Os cálculos relativos à substituição tributária por antecipação estão discriminados com a observação “ANTECIPAÇÃO TOTAL”, ao lado da discriminação dos meses a que se referem. Aqueles concernentes ao imposto devido por antecipação parcial encontram-se com a observação “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, no mesmo local.*

*No período em que o ilícito imputado foi falta de recolhimento do tributo por antecipação parcial (infração 02) não há valores lançados na coluna “ICMS RECOL.”, enquanto se fez constar tais valores naqueles períodos em que a acusação foi de recolhimento a menos do ICMS (infrações 01, 03 e 04).*

*O autuado, com o intuito de comprovar os alegados erros cometidos pela autoridade fiscal, juntou documentos de arrecadação estadual comprovantes de pagamentos do tributo por antecipação parcial às fls. 153 a 169.*

*Analizando tais documentos, percebo que as notas fiscais designadas no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” não fizeram parte da composição dos débitos das duas infrações relativas à antecipação parcial, a exemplo daquela de número 0410777 (fl. 169), que não está no levantamento de fl. 15.*

*Igualmente, observo que o defendente juntou diversos documentos de arrecadação estadual com a indicação do código 2175 (antecipação parcial). É possível notar, no confronto entre o demonstrativo trazido pelo autuante, as notas juntadas e os mencionados documentos de arrecadação, que a sociedade empresária promoveu indevidamente o pagamento do tributo por antecipação parcial, posto que relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Por exemplo, aquela (s) designada (s) na nota fiscal de número 545.607 (fl. 16, pares de Tênis), em relação aos quais foi exigido o ICMS-ST à fl. 10, cujo DAE encontra-se à fl. 154.*

*Como se sabe, o art. 352-A, parágrafo 1º, III do RICMS/BA afasta a antecipação parcial das operações efetuadas com produtos sujeitos à antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, exceto nas aquisições de álcool de que trata o art. 515-D.*

*Portanto, com relação ao recolhimento do imposto por antecipação parcial, relativo a mercadorias enquadradas na substituição tributária, há direito a que o sujeito passivo pleiteie a restituição do indébito.*

*É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização, o que foi feito nos documentos de fls. 16 a 131.*

*Faz-se necessário o 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, a exemplo do Acórdão CJP nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09, da 5ª JJF, de relatoria do julgador Tolstoi Seara Nolasco.*

*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 à 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 obrigatoria simbiose entre o 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 contribuintes, 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 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 de o citado comando normativo não alcançar expressamente 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, inciso 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. 4, 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 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 de o 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 o induziu 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 o 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 (tempus regit actum).*

*Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, 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, no percentual de 50% para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.*

*Assim, as infrações 01 e 02 ficam caracterizadas, não pelo motivo apontado pelo autuante, de que os documentos de arrecadação juntados na defesa não discriminam as parcelas relativas a cada nota fiscal, mas pelo fato de as notas fiscais não terem sido tomadas no cômputo da quantia devida.*

*Uma vez que os documentos apresentados na impugnação dizem respeito apenas ao ICMS por antecipação parcial, concluo, com fundamento no art. 143 do RPAF/99, que as infrações 03 e 04 estão caracterizadas.*

*RPAF/99. Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com a homologação dos valores já pagos. Tendo-se em vista o re-enquadramento, deve ser oferecida ao contribuinte a oportunidade de pagar o quanto exigido nas infrações 01 e 02 com as reduções de multas previstas na legislação”.*

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 219 a 223), no qual após breve resumo dos fatos, argui, a título de preliminar, nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista “*a necessidade de diligência fiscal para se possa comprovar aquilo que fora alegado pelo recorrente, ou seja, que houve pagamento a maior do tributo, mas que foi indeferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal*”.

Argui que tal diligência, comprovando o alegado pagamento a maior realizado pelo recorrente, poderia ser compensado, nos termos contidos no artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), e demonstrando, pois, a inexistência de débito.

Insurge-se, igualmente, contra a majoração da multa determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, por entender que a mesma não possui fundamento legal, diante do fato de que após o órgão julgador ter realizado a retificação de ofício, deveria conceder prazo para a contradita, por parte do recorrente, o que não ocorreu, verificando-se, pois, cerceamento do direito de defesa.

Finaliza, solicitando a realização de diligência para mensuração do valor indevidamente pago pelo recorrente, bem como a compensação dos valores pagos indevidamente, além da reabertura do prazo de defesa, diante da majoração da multa, por parte da Junta de Julgamento Fiscal.

Em Parecer de fls. 234 e 235, a PGE/PROFIS, baseando-se no entendimento de que devem ser consideradas as razões recursais apresentadas pelo sujeito passivo, vez o ICMS cobrado nas infrações coincide total ou parcialmente com aquele que aparece como parte do pagamento dos DAE's trazidos ao processo pelo recorrente, se posiciona no sentido de que se deve abater o possível ICMS já pago dentro do processo, não cabendo o pedido administrativo de restituição, tendo em vista a lavratura do Auto de Infração decorrente de imposto que se pretende provar já pago, razão pela qual sugere a realização de diligência, a fim de que “*retire dos valores das infrações o ICMS já pago conforme demonstrado pela juntada de DAE's onde constam números de diversas notas fiscais anexadas pelo autuante ao Auto de Infração*”.

Documento de fl. 236 informa o pagamento de R\$3.456,37, realizado em 31 de maio de 2010, data esta, anterior ao julgamento de Primeira Instância, ao amparo dos benefícios concedidos pela Lei nº 11.908/10, que concedeu anistia das multas relativas a débitos tributários já existentes.

Submetido o processo à apreciação da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, esta, em sessão de pauta suplementar, realizada em 29 de outubro de 2010, decidiu, acatando o opinativo da PGE/PROFIS, encaminhar o processo em diligência, a fim de que a ASTEC/CONSEF retirasse “*dos valores das infrações possíveis parcelas já pagas e ainda cobradas no Auto de Infração*”, à vista dos documentos apresentados e disponibilizados pela empresa recorrente.

Atendida a solicitação, foi emitido o Parecer ASTEC nº. 21/2011 (fls. 244 a 245), o qual informa que o recorrente “*no dia 22/02/2001, apresentou um DAE, comprovando o pagamento do ICMS no valor de R\$3.456,37 (fl. 266), dizendo que aproveitando a anistia fiscal reconheceu e pagou as infrações 01 e 02, nos valores de R\$1.364,54 e R\$1.074,18, respectivamente, e os valores de R\$206,57, R\$73,41, R\$41,16 e R\$696,51, da infração 03, conforme demonstrativo abaixo*”.

E conclui que “*inexiste diferença de ICMS relativo às infrações 1, 2 e 3*”, e que, do confronto efetuado entre as notas fiscais constantes da memória de cálculo elaborada pelo autuante, e a relação de notas fiscais apresentada pelo recorrente de fls. 258 a 260, resta apenas à Nota Fiscal de nº 6.330, com ICMS devido de R\$82,62.

Cientificados do resultado da diligência (fls. 273 e 274), recorrente e autuante mantiveram-se silentes.

Retornando à PGE/PROFIS, em novo Parecer (fls. 277 e 278), manifesta-se no sentido de que, diante do fato de que a matéria em debate não possui indagação jurídica, apenas resumindo-se a, tão-

somente, dedução do imposto efetivamente pago pelo autuado, o Recurso Voluntário deve ser Parcialmente Provido, e reduzido o valor do débito para aquele informado na diligência realizada. Despacho de fl. 279, da procuradora assistente do NCA, convalida o Parecer exarado.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de Primeira Instância, qual seja, aquela que diz respeito à falta de recolhimento e recolhimento a menor do imposto relativo à antecipação parcial e substituição tributária, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas à comercialização do próprio estabelecimento.

Analisando a preliminar arguida pelo recorrente, verifico inicialmente que a mesma carece de motivação, vez que a diligência solicitada foi realizada, conforme se verifica às fls. 234 e 235, nas quais a PGE/PROFIS sugere a conversão do processo em diligência, a fim de que fossem examinados os argumentos de fundo do Recurso, e analisados os pagamentos realizados pelo recorrente, e sua pertinência com a matéria ora discutida. Fica, pois, tal questão, totalmente superada frente à Decisão de realização de diligência que culminou com a emissão do Parecer ASTEC nº. 21/2011 constante às fls. 244 a 245.

Quanto à alegada majoração do percentual de penalidade prevista para as infrações 1 e 2, realizada pela Junta de Julgamento Fiscal, fica prejudicada, diante do recolhimento realizado pelo sujeito passivo, ao amparo da Lei nº 11.908/10, que concedeu anistia de débitos tributários, excluindo o pagamento das multas incidentes sobre os débitos tributários, o que ocorreu em relação às infrações 1 e 2.

A questão restringe-se, então a prova material das infrações, razão pela qual, de forma prudente e cautelosa a PGE/PROFIS sugeriu e esta Câmara de Julgamento Fiscal acolheu, entendendo a sua necessidade e importância, a realização de diligência, o que, igualmente, atendeu o pleito colocado pelo recorrente.

Inicialmente, convém observar que, diante da determinação contida no artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, o pagamento é modalidade extintiva do crédito tributário. Dessa forma, tendo o sujeito passivo realizado o pagamento de parte dos valores constantes do lançamento, isto é, as infrações 1 e 2 na totalidade, e parte da infração 3, a apresentação posterior de Recurso Voluntário o torna prejudicado em relação a tais parcelas, as quais foram de forma tácita, confessadas por ocasião do pagamento realizado, com a consequente desistência da lide em relação às mesmas.

A diligente, à vista da documentação analisada, concluiu em seu Parecer inexistir diferença de ICMS relativo às infrações 1, 2 e 3, bem como do confronto efetuado entre as notas fiscais constantes da memória de cálculo elaborada pelo autuante, e a relação de notas fiscais apresentada pelo recorrente, constante às fls. 258 a 260, restar apenas uma nota fiscal, a de número 6.330, com ICMS devido de R\$82,62, valor residual do lançamento relativo à infração 4.

Da análise do resultado desta diligência, conclui que, em relação às infrações 1 e 2, inexistiu débito, em virtude do pagamento realizado pelo sujeito passivo, o que se traduz em reconhecimento explícito quanto aos valores devidos. Já em relação à infração 3, ao tempo em que afirma inexistir, igualmente, débito para a referida infração, elabora planilha (fl. 245), na qual, exclui os documentos que indica. Quanto à infração 04, conclui remanescer, apenas, saldo de R\$ 82,62, referente à Nota Fiscal de número 6.330.

A conclusão a que se chega, pois, diante dos pagamentos comprovadamente realizados pelo sujeito passivo, inclusive em momento anterior ao do julgamento em Primeira Instância, é a de que, em relação ao Recurso Voluntário apresentado, as infrações 1, 2 e 3 encontram-se prejudicadas, ao passo que a infração 4, em função da redução apresentada na diligência, torna-se parcialmente procedente.

Desta forma, por todos estes fatos e argumentos, posiciono-me pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, restando o débito com a configuração abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos, inclusive com os benefícios da Lei nº 11.908/10:

RESUMO DO DÉBITO			
INFR	VALOR JULGADO (R\$)	TOTAL POR MULTA (R\$)	MULTA
1	1.364,54	2.438,72	60%
2	1.074,18		
3	1.017,65	1.100,27	50%
4	82,62		
<b>TOTAL</b>	<b>3.538,99</b>	<b>3.538,99</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 028924.0018/09-0, lavrado contra **TENISPORT MATERIAIS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.538,99**, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.100,27 e 60% sobre R\$2.438,72, previstas no art. 42, incisos I, “b”, item 1 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos, inclusive com os benefícios da Lei nº 11.908/10.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS