

**PROCESSO** - A. I. N° 279228.0106/09-0  
**RECORRENTE** - LUCIMARY BORGES DE QUEIROZ (FERRAGENS SÃO MIGUEL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0140-05/10  
**ORIGEM** - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 25/08/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0246-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Metodologia inadequada. Procedimento fiscal em desconformidade com documentos autuados. Lançamento sem elementos suficientes para determinar a certeza da base de cálculo. Infração nula. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. a) FALTA DE RECOLHIMENTO NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA, EMPRESA DE PEQUENO PORTO OU AMBULANTE. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. b) FALTA DE RECOLHIMENTO NA CONDIÇÃO DE EMPRESA OPTANTE DO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTO – SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS FORA DO ESTADO. Infrações comprovadas. Re-enquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letras “f” e “d”, da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. 4. LIVRO CAIXA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MICROEMPRESA COM FATURAMENTO ANUAL SUPERIOR A R\$30.000,00. MULTA. Infração caracterizada. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime quanto ao mérito e por maioria quanto às multas indicadas nas infrações 3 e 4. Vencido voto do relator.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em relação à Decisão primária que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$31.544,39, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso. II, “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 29/06/09 decorre de cinco infrações, das quais, as infrações 2, 3, 4 e 5, abaixo transcritas são objeto do presente Recurso voluntário.

*Infração 2 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária no valor de R\$10.404,23, acrescido da multa de 60%, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, relativo ao período janeiro de 2005, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2006, fevereiro, abril, julho a outubro de 2007.*

Consta da descrição da infração que se refere a falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária na aquisição interestadual de pisos e telhas, Anexos IV e V. Apuração da substituição tributária devida por entradas de mercadorias no estabelecimento.

**Infração 3 -** Deixou de efetuar recolhimento de ICMS antecipação parcial no valor de R\$16.092,93, acrescido da multa de 50%, na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período janeiro a maio, julho, setembro a novembro de 2005, fevereiro dezembro de 2006, janeiro, março a junho de 2007.

**Infração 4 -** Deixou de recolher ICMS antecipação parcial no valor de R\$4.587,23, acrescido da multa de 50%, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, relativo ao período julho a outubro e dezembro de 2007.

**Infração 5 -** Multa de R\$460,00 por falta de escrituração de livro Caixa nos exercícios 2004 a 2007, sendo Microempresa com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00.

Da apreciação dos argumentos defensivos, além das contra razões do fiscal autuante, a 5ª JJF, à unanimidade, proferiu Decisão pela Procedência Parcial da autuação com os argumentos que se seguem, *in verbis*.

(...)

“Na infração 2 é imputada à autuada a falta de recolhimento de imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexos 88 e 89 do RICMS/BA.

Examinando o demonstrativo relativo a esta infração, fl. 40, verifico que a falta de antecipação tributária se refere a aquisições de pisos e telhas procedentes de fora do Estado, mercadorias que estão enquadradas no regime de substituição tributária prevista no art. 371, do RICMS-BA, constantes do Anexo 88, do mesmo regulamento.

Na Defesa, no que toca às infrações 2 e 3, o autuado disse que parte das mercadorias objetos das imputações têm o imposto pago por ocasião da saída do remetente, por substituição tributária, não podendo exigir imposto das referidas mercadorias porque já foi pago, conforme se provará através das notas fiscais a serem anexadas ao PAF oportunamente.

Destarte, frisou que o autuado, por ser microempresa faz o recolhimento do imposto de acordo com as regras do SimBahia e que as infrações 01, 02 e 03 contraria o princípio da verdade material, isto porque a receita decorrente de tal operação, já foi considerada nas entradas e sobre ela incidiu o pagamento do ICMS pelo regime do SimBahia e diante disso, é de considerar que deve ser abatido dos valores das imputações, os valores constantes das notas fiscais de entrada com mercadorias isentas ou com substituição tributária, para que não seja exigido ao contribuinte um valor de ICMS superior ao que, de fato é devido na antecipação tributária.

Por sua vez, em relação às infrações 2 e 3, o autuante disse que a legislação prevê que as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (antecipação total e parcial) deverão ter o imposto recolhido por antecipação e a obrigação de recolher o imposto é da empresa que adquire as mercadorias para comercialização, independente do regime de apuração do imposto em que esteja enquadrada e esse recolhimento não se confunde com o recolhimento mensal da empresa do SimBahia.

De fato, em relação à infração 2, quanto ao mérito, tem razão o autuante, pois a antecipação tributária exigida nessa infração está prevista no art. 371 do RICMS-BA, e não se confunde e não se relaciona com o regime de tributação do contribuinte como quer fazer crer a impugnante.

Verificando as notas fiscais objeto dessa infração, cujas cópias foram juntadas pelo autuante, vejo que são mercadorias enquadradas pela legislação da Bahia no regime de substituição tributária e que nas notas fiscais não constam o destaque do ICMS devido por essa substituição, portanto, não tiveram a substituição tributária efetuada pelos fornecedores. Reza o art. 371 do RICMS-BA., que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação.

Ressalto que o autuado embora tenha afirmado na defesa, não carreou aos autos qualquer prova de pagamento do imposto devido por substituição por parte dos remetentes das mercadorias e o demonstrativo de fl. 40 indica dedução do imposto normal destacado nas notas fiscais bem como o relativo à substituição tributária comprovadamente recolhido pelo autuado, pelo que vejo nos autos perfeitamente comprovada a Infração 02, devendo ser mantida.

As infrações 3 e 4 tratam da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente a mercadorias adquiridas para comercialização, conforme demonstrativo de fls. 42 a 46 dos autos, sendo a infração 3 na condição de microempresa enquadrada no regime de tributação do SimBahia e a infração 4 na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei nº 7.014/96:

**“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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 III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.**

O autuado impugnou as infrações sob o argumento de que por estar enquadrado no regime simplificado de Apuração do ICMS – Simbahia, e posteriormente, no Simples Nacional não estaria sujeita ao seu pagamento, por flagrante ilegalidade, pois as leis que criaram tais regimes de tributação tiveram como objetivo resguardar as microempresas, sujeitando-as a um regime especial de pagamento do ICMS, pela própria condição de faturamento mensal.

De fato, tanto o sistema de tributação do SimBahia quanto o do Simples Nacional objetivam e efetivamente dão tratamento diferenciado em benefício dos contribuintes que neles se enquadram. Entretanto, os seus regimes não repercutem na antecipação tributária prevista no art. 352-A do RICMS-BA., que alcança a todos os contribuintes deste Estado que adquiriram em operações interestaduais mercadorias com fins de comercialização.

Portanto, o argumento de defesa não merece acolhimento, pois o procedimento adotado pelo sujeito passivo e detectado neste Auto de Infração infringiu o dispositivo legal citado, que assim dispõe: “Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para 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.” Deste modo, repiso, a antecipação parcial do ICMS independe do regime de apuração adotado ao tempo que esclareço a exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, em virtude de seu estabelecimento por meio da Lei nº 8.967/03, a qual acrescentou o art. 12-A na Lei nº 7.014/96.

Ademais, consoante o art. 125, II, “f” do RICMS/97, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, para fins de comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS prevista no art. 352-A, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, quando terá até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, para fazê-lo.

Quanto à multa proposta nas infrações, da ordem de 50%, cabe uma correção, haja vista que abrange o período janeiro de 2005 a dezembro de 2007, neste caso, deve ser retificada para a multa prevista à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, 60%, sendo que para as ocorrências compreendidas entre janeiro de 2005 a outubro de 2007, a tipificada no art. 42, II, “f” e para as ocorrências posteriores a 28/11/2008, que, neste caso, é a de 31/12/2007, a multa disposta no art. 42, II, “d”, ambas da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que a Lei nº 10.847/07 que introduziu este último dispositivo com a expressão “inclusive a antecipação parcial”, iniciou vigência em 28/11/2007, isto porque nos termos do art. 142 do CTN cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível.”

Resta, portanto a este órgão julgador administrativo efetuar a correção da multa originariamente proposta pela autoridade lançadora, e como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal inserida no art. 42, II, “f”, a qual remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal - o que alcança a hipótese de não recolhimento da antecipação parcial para todas as categorias de contribuinte - o referido dispositivo aplica-se às ocorrências da espécie até 27/11/2007. Portanto, nesse entendimento e com respaldo no art. 19 do RPAF, o erro na indicação preliminar do dispositivo legal relativo à multa não implica em nulidade do ato de lançamento vez que pela descrição dos fatos evidencia-se o enquadramento legal.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento 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, e alínea “d” do mesmo dispositivo para o fato posterior à vigência da lei retro mencionada, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº

7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras, 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 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei 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*).

Ficam, portanto, mantidos os núcleos das exigências fiscais das infrações 03 e 04, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letras “f” e “d”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em razão da subsistência total das infrações 2, 3, 4 e 5, e a nulidade da infração 1 cujo procedimento fiscal deve ser renovado a salvo de erros para apurar eventual crédito fiscal da Fazenda Pública”.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 465 a 472, o contribuinte retorna aos autos para reiterar suas razões da defesa.

De início, requer a dispensa/cancelamento da multa que lhe fora imposta tendo em vista o “enquadramento errôneo do ato infracional” por parte do autuante que redundou na decretação da nulidade da infração 1, e que o impediu de efetuar o pagamento do tributo com a redução total da multa.

Discorre em longas linhas pelos princípios jurídicos e pela importância destes na prática jurídica, dada a sua função interpretativa e de integração da legislação tributária. Menciona o art. 112 do CTN para ressaltar o princípio “*in dúvida pro contribuinte*”, como forma de proteger o contribuinte.

Repisa o argumento de que “*parte das mercadorias adquiridas tiveram o ICMS pago antecipadamente, por substituição tributária, fato que enseja a aplicação da proporcionalidade em observância a Instrução Normativa nº 56/07, para deduzir os valores relativos as citadas notas fiscais*”. Transcreve Decisão da PROFAZ.

Assevera, ainda, que independentemente da acusação fiscal que lhe pesa, o fato de relevância é aquele que informa que “*se as mercadorias já foram pagas antecipadamente por substituição tributária, o imposto a ser exigido tem que ser com a dedução das mercadorias que foram tributadas*”, caso contrário, a antecipação tributária exigida se configuraria em “*bis in idem*”.

Diz que pugna pela revisão das imputações tendo em vista que “*a partir de julho de 2007 passou a vigor o novo regime de tributações para as microempresas, não sendo permitindo a cobrança de ICMS pelo SIMBAHIA*”, razão pela qual deveriam ser excluídos da exigência fiscal os valores de R\$3.166,90 referente à infração 1; R\$302,01, R\$1.558,41, R\$247,23 e R\$542,08 referentes à infração 2; R\$4.587,23 referente à infração 4 e R\$460,00 referente à infração 5, acompanhando diversas decisões deste CONSEF, transcritas. Nesse sentido, entende que o Auto de Infração resta maculado de vício que atenta contra a sua garantia de contraditar as acusações postas.

Por fim pugna pela decretação de nulidade da ação fiscal ou se assim não entender este Egrégio Órgão Julgador pela Improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, de plano, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido. Diz que compulsando os autos, verifica-se que quanto às infrações 02, 03 e 04 o fiscal autuante trouxe para os autos as notas fiscais coletadas junto ao CFAMT que não foram escrituradas pelo autuado, na condição de adquirente, e que “*não há provas, portanto, de recolhimento do ICMS por antecipação*”.

No que se refere à aplicação de proporcionalidade afirma que não se aplica posto que “*não há ICMS por presunção e sim pelas próprias operações individualmente consideradas nas notas fiscais*”.

Afirma que a opção pelo Simples Nacional não impede a exigência do ICMS por antecipação parcial nas aquisições, pois é excluída do regime simplificado a incidência da referida antecipação parcial nas aquisições interestaduais para comercialização.

Por fim, diz que quanto ao pedido de dispensa ou cancelamento de multa, prevalece a orientação da JJF no sentido de que tal requerimento seja dirigido à Câmara Superior deste CONSEF.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto às multas aplicadas nas infrações 3 e 4)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o Acórdão nº 0140-05/10 da 5ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Apenas por zelo, verifico que à exceção da infração 1, que teve a nulidade decretada pelo julgamento *a quo*, o Auto de Infração em apreciação atende integralmente ao que preceitua o art. 39 do RPAF/Ba, de maneira tal que estão presentes todos os elementos necessários ao processamento do referido Auto, preservados, portanto, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, deixando o presente PAF a salvo de nulidades.

O recorrente, quando discute matéria relacionada ao Simples Nacional, aduz que a Decisão exarada em primeiro grau enseja questão prejudicial de validade e eficácia, tendo em vista que, aos olhos do recorrente, a partir de julho de 2007 e diante da vigência do novo regime de tributação incorporado pelo Simples Nacional, deveriam ser excluídos da exigência fiscal os valores correspondentes às ocorrências cujo fato gerador tenha ocorrido em momento posterior a julho de 2007. Da análise dos argumentos recursais, percebo que os fundamentos da Decisão recorrida são, sem sombra de dúvidas, eminentemente legais, fulcrados na Lei Complementar nº 123 e no próprio RICMS/BA como será visto quando tratadas as questões de mérito que envolvem a autuação. Pelos motivos expostos, afasto a preliminar suscitada, entendendo, pois, que não há qualquer motivo que justifique a decretação de nulidade da Decisão que se recorre.

Superadas as questões preliminares, passo a tratar das questões que envolvem o mérito das autuações.

A exigência fiscal trazida à discussão tem fundamento no cometimento de três infrações que apontam: **a)** a falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, relativo aos períodos de janeiro de 2005, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2006, fevereiro, abril, julho a outubro de 2007; **b)** a falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período janeiro a maio, julho, setembro a novembro de 2005, fevereiro dezembro de 2006, janeiro, março a junho de 2007; **c)** a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, relativo ao período julho a outubro e dezembro de 2007; e **d)** a falta de escrituração de livro Caixa nos exercícios 2004 a 2007, sendo Microempresa com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00.

O recorrente, no bojo de suas razões, tem por ratificadas as suas alegações de que parte das mercadorias por ela adquiridas e constantes das notas fiscais colacionadas aos autos tiveram efetivamente o ICMS pago por antecipação, o que ensejaria a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07. Nesse sentido, menciona opinativo e decisões exaradas nas duas instâncias deste CONSEF.

Em seguida diz que as imputações que envolvem o período em que ela, recorrente, passou a estar enquadrada no Simples Nacional, que impõe novo regime de tributação para as microempresas,

deveriam ser revistas, implicando na redução da exigência fiscal em valor que monta R\$10.863,86. Diz que o fato de a 5<sup>a</sup> JJF decidir com fundamento de que os regimes citados não têm repercussão na antecipação tributária, prejudica a eficácia e a validade da Decisão proferida em primeiro grau.

Adotando o roteiro proposto pelo recorrente, passo a analisar as questões tratadas nas infrações 2 e 3, atinentes, respectivamente, a antecipação e antecipação parcial do ICMS.

A 5<sup>a</sup> JJF, quanto a infração 2, decidiu pela sua manutenção com fundamento de que há previsão legal para a exigência fiscal consubstanciada no art. 371 do RICMS/Ba, dizendo que nas notas fiscais objeto da infração, são descritas mercadorias enquadradas pela legislação da Bahia no regime de substituição tributária, e que nas referidas notas fiscais não há o destaque do ICMS devido por essa substituição, o que determinaria que o imposto por substituição não foi recolhido pelos fornecedores.

Muito embora concorde com a Decisão da 5<sup>a</sup> JJF, devo comentar um dos seus fundamentos. Entendo que não restam dúvidas quanto a obrigação do recorrente em atender ao comando do art. 371 do RICMS/Ba, entretanto, vejo que o fato de não haver nas notas fiscais o destaque do imposto que deveria ter sido recolhido por substituição, pelo fornecedor, se caracteriza como forte indicador de que efetivamente não houve o recolhimento do imposto devido, até porque, poderia ter havido o recolhimento do imposto sem que houvesse, necessariamente, o destaque do mesmo nas notas fiscais, bastando a comprovação dos recolhimentos para que fosse elidida a acusação. Nessa esteira, entendo que além dos fundamentos trazidos pela JJF, a manutenção da infração fica robustecida se considerarmos o fato de que o recorrente não fez juntar aos autos qualquer elemento de prova do pagamento do imposto devido por substituição por parte dos remetentes das mercadorias, em que pese a sua insistente negativa do cometimento da infração. Por outro lado, há nos autos a demonstração de que o recorrente procedeu à redução do imposto normal destacado nas notas fiscais bem como o relativo à substituição tributária comprovadamente recolhida. Isto posto, reparo algum merece a Decisão recorrida.

Quanto à infração 3, que trata da antecipação parcial, as razões de decidir do juízo *a quo* encontram fundamento também na legislação, desta feita, no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que diz expressamente que:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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 III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

- I - isenção;*
- II - não-incidência;*
- III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento.”*

Quando trato desta infração, entendo que o recorrente apenas negou o seu cometimento, sem, contudo, trazer aos autos quaisquer elementos de prova capazes de sustentar seus argumentos, muito menos de elidir a acusação. Mais uma vez, entendo que é irretocável a Decisão recorrida.

Entretanto, tratando da multa aplicada às infrações 3 e 4 que tem como matéria de fundo a **“antecipação parcial”**, entendo que é inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, tudo porque o art. 42, II da Lei nº 7.014/96, distinguiu, claramente, os institutos da antecipação parcial e da antecipação *“strictu sensu”*, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004 de que o termo “antecipação” não abarcava a figura da “antecipação parcial”, pois são derivados de fontes conceituais distintas.

Ora, se resta clara a distinção entre os dois institutos, da “antecipação” e da “antecipação parcial” e o diploma legal trata especificamente da primeira, há de se concluir que o legislador não quis, em nenhum momento, que fosse imputada qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial. Vale ressaltar que entendimento diverso atenta contra o princípio norteador do direito tributário da tipicidade cerrada. Ainda neste sentido, hei de lembrar que não há tributo, nem penalidade possível sem lei anterior que os defina.

Aliado aos argumentos acima, há que se destacar o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções que, no caso em tela, já se mostra suficiente para que a multa de 50%, aplicada às infrações 3 e 4, fosse flagrantemente improcedente, ante o fato de que só é possível pensar na aplicação da penalidade a partir da promulgação da Lei nº 10.847/07.

Por tudo, resta absolutamente claro que a aplicação da multa dita prevista pelo cometimento das infrações em comento estaria sendo feita sem a devida previsão legal, pois, também é clara a tipificação das infrações, contudo, sem fixação de penalidade.

Neste sentido, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou através do Acórdão nº 0206-12/08, abaixo transcrito, que teve como relator o Consº Helcônio Almeida.

**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 cometem 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.”

Na mesma oportunidade, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, então Presidente desta 2ª CJF, proferiu Voto em Separado, abaixo transcrito, no qual concorda com o relator do processo quanto à fundamentação, contudo trazendo outros argumentos que robustecem a mesma tese:

“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 saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência 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.”

*Importante ressaltar que, na assentada do mesmo julgamento acima citado, o representante da PGE/PROFIS, manifestou-se, concordando com o relator, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração.*

Em que pese haver entendimento, como sugere a PGE/PROFIS, no sentido da possibilidade de reenquadramento da multa pela letra “f” do inciso II, do art. 42, entendo que tal mudança de enquadramento apenas seria aceitável em novo procedimento fiscal, e nunca no andar do presente processo administrativo, logo, ante tudo o quanto exposto, entendo por julgar o presente PAF parcialmente procedente, com afastamento da multa incidente sobre as infrações 3 e 4.

Ainda acerca da possibilidade de reenquadramento da multa, entendo que tal procedimento vai, em última análise, ferir o direito do contribuinte à ampla defesa, haja vista que, desde o inicio do processo no qual se defende, toda a tese de combate tem como alvo a infração de haver deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, combinada com a multa prevista no art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96. Nesse contexto, o contribuinte defendeu-se da multa indicada no Auto de Infração, logo a adequação da multa apenas neste momento processual, já em apreciação de Recurso Voluntário em segunda instância, me parece ser lógica, muito menos possível, á luz dos princípios constitucionais que preservam o direito à ampla defesa e ao contraditório. Devo dizer que esta tese tem fundamento no art. 149, § único do CTN que diz que a revisão do lançamento “só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, logo, impossível proceder a tal reenquadramento da multa enquanto o processo administrativo fiscal ainda esteja em curso.

Ressalto que a própria PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6, comunga do mesmo entendimento, conforme trecho de sua manifestação abaixo transcrita, como segue:

*“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 forá 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 diversa 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 expedito, 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”.*

Aprofundando a discussão que se trava, a dicção da letra “f” do inciso II do art. 42 encerra: “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”. Ora, não há prova nos autos de que o contribuinte agiu com dolo, conforme preceitua do diploma referido. Devo dizer, inclusive, que sequer foi cogitada tal conduta no Auto de Infração. E, se assim o é, entendo impossível tal reenquadramento.

Sem maior aprofundamento, o mesmo acontece quando se pretende reenquadrar a multa pelo disposto na letra “j”, inciso IV do art. 42. Lá, na norma referida, está claro que a aplicação daquela multa está vinculada a uma conduta “fraudulenta” (‘quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei’), que também não é trazida à baila neste PAF.

Por tudo o quanto exposto, e considerando que a aplicação da multa encerra a mesma discussão travada acima, ou seja, a clara distinção entre os dois institutos, da “antecipação” e da “antecipação parcial”, vez que o diploma legal invocado – art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96 - trata especificamente do primeiro instituto, entendo que deve ser mantida a Decisão recorrida quanto às infrações 3 e 4, entretanto, de ofício, afasto a multa aplicada em relação aos fatos geradores que exigem antecipação parcial de ICMS.

Tratando agora da infração 4 que discute a da falta de recolhimento de ICMS - antecipação parcial na condição de empresa optante pelo Simples Nacional. O fundamento que a JJF se utilizou para fundamentar a Decisão que se recorre é o mesmo utilizado para a infração 3, contudo é de fundamental importância ressaltar que a dicção do art. 13, § 1º, inciso 13, “g”, 2, da LC 123/2006, encerra:

*“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:*

(...)

*§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

(...)

*XIII - ICMS devido:*

(...)

*g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:*

(...)

*2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor”*

No mesmo sentido, o art. 386, VII, “b” do RICMS/BA, diz:

*Art. 386. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:*

(...)

*VII - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:*

(...)

*b) sem encerramento da tributação (antecipação parcial), hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 352-A;*

Em que pese o Simples Nacional unificar os impostos federais, estaduais e municipais - ISS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI, ICMS e ISS, tal unificação é genérica e, o seu detalhamento é feito pela legislação acima mencionada.

O legislador cuidou de especificar o alcance do Simples Nacional, de modo que da inteligência dos dispositivos acima mencionados, depreende-se claramente que aquelas operações sujeitas à antecipação parcial do tributo, não se sujeitam ao regime de tributação estatuído pelo Simples Nacional. Em verdade, a legislação federal e estadual é absolutamente clara quando exclui do referido regime de tributação as operações onde não se verifique o encerramento da tributação, exatamente os casos verificados nas infrações 3 e 4. Por isso, não há reparo a ser feito na Decisão recorrida.

Quanto à infração 5, o recorrente, de maneira pouco clara, apenas pugna pela exclusão da exigência fiscal, sem referir-se a qualquer argumento específico. Aparentemente, se vale dos mesmos argumentos que fundamentaram sua irresignação em relação às infrações que envolvem o Simples Nacional, até porque o faz na mesma ocasião.

À luz das normas que regem a matéria – Simples Nacional, verifico que o RICMS/Ba em seu art. 388 diz que “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a cumprir as obrigações acessórias estabelecidas pela Resolução do CGSN nº

10, de 28 de junho de 2007, e neste regulamento... ”, e de lá, do art. 3º da referida CGSN nº 10, transcrevo: “As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas: I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária”. Ou seja, não há na legislação a previsão do permissivo que possibilite ao contribuinte optante do Simples Nacional deixar de proceder à escrituração do seu livro caixa. De outro lado, o art. 915, XV, “a”, estabelece a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação acessória em razão por falta ou atraso na escrituração do livro Caixa por microempresas e empresas de pequeno porte com receita bruta superior a R\$30.000,00, o que estabelece a mesma obrigação para aquelas Empresas optantes do SimBahia, como é o caso verificado no período anterior à opção pelo recorrente pelo Simples Nacional. Por todo isso, acompanho a Decisão prolatada em primeiro grau.

Quanto ao pedido de cancelamento/dispensa, tais requerimentos, necessariamente, deverão ser dirigidos à Câmara Superior deste CONSEF, conforme orientação consignada no voto da Decisão recorrida e ratificada pela ilustre representante da PGE/Profis.

Ante tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto e, de ofício, afasto a multa incidente sobre as infrações 3 e 4.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às multas indicadas nas infrações 3 e 4)**

Em que pese à qualidade do voto do eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em relação ao não acolhimento do re-enquadramento do percentual de multa e do dispositivo da mesma aplicado, em relação à infração 3, a qual, reitere-se, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais, no período de janeiro de 2005 a junho de 2007.

Observo, a exemplo do teor do voto da Junta de Julgamento Fiscal 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 de novembro de 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 multa aplicada de 60%, 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 acombarcava 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”, 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, ressalto, 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 artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, quando o correto seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Entretanto, o re-enquadramento realizado, 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 já pacificado neste órgão julgador, o que o julgador de primeiro grau o fez acertadamente.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, tal como julgada, com a alteração da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60%, alterando-se também o enquadramento legal da mesma.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito e, em decisão por maioria em relação às multas aplicadas nas infrações 3 e 4, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279228.0106/09-0, lavrado contra **LUCIMARY BORGES DE QUEIROZ (FERRAGENS SÃO MIGUEL)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.084,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XV, “a” da citada lei, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto às multas aplicadas nas infrações 3 e 4) – Conselheiros: José Franklin Fontes Reis, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Quanto às multas aplicadas nas infrações 3 e 4) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto às multas aplicadas nas infrações 3 e 4)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR  
(Quanto às multas aplicadas nas infrações 3 e 4)

CLAUDIA MAGALHÃES GUERRA - REPR. DA PGE/PROFIS