

PROCESSO - A. I. Nº 281240.0019/09-0
RECORRENTE - VALPUMP REPRESENTAÇÕES INDUSTRIAIS LTDA. (NORTELAS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0289-02/10
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 07/10/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/11

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. É devido a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Infração caracterizada. Rejeitadas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente – através do Acórdão JJF nº 0289-02/10 - lavrado para imputá-lo o recolhimento a menor do ICMS devido a título de antecipação parcial, na aquisição interestadual de mercadorias para comercialização.

Na Decisão recorrida, o Relator da JJF inicialmente rechaçou a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, aos seguintes argumentos, *in verbis*:

“...Não pode ser acolhida a alegação de nulidade da autuação vez que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório. Devo ressaltar que foi realizada diligência fiscal, tendo o autuante revisado os levantamentos considerando as datas de entrada das mercadorias. Nas planilhas revisadas constam os números das notas fiscais, unidade da federação de origem, nome do remetente, valor da nota fiscal, inclusive a totalização do resultado, alíquota aplicadas, valores referente ao crédito e a soma, valor do ICMS devido, tanto na forma analítica como a totalização apurada, e a diferença do imposto a recolher por nota fiscal e sua totalização, assim como, a apuração do valor não recolhido, acostando planilhas às folhas 241 a 248, com base nas notas fiscais acostadas pela fiscalização às folhas 18 a 154 e as acostadas pela defesa. Por sua vez, o sujeito passivo recebeu, mediante recibo acostado às folhas 253/254, cópia dos demonstrativos acima citado e foi informado do prazo legal para se manifestar.”

No mérito, assim se posicionou o Relator, *in verbis*:

“... não pode ser acolhida a alegação defensiva de que não seria devido a cobrança do ICMS na entrada das mercadorias, sendo devido apenas nas operações de saídas, uma vez que o regime de antecipação parcial tem sua incidência prevista em relação às aquisições interestaduais para fins de comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei 7.014/97, incluído pela Lei 8.967/03, o qual transcrevo para um melhor entendimento:

“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.”

A alegação defensiva de que o autuante não considerou as datas das entradas das mercadorias foi acolhida, tendo o PAF sido convertido em diligência, para revisão o que foi realizado acima citado. Ocorre que, ao considerar as datas efetivas das entradas e a notas fiscais apresentadas pela defesa, o valor do ICMS devido foi elevado para R\$ 28.740,17. Assim, de acordo com o disposto no Art. 156, do RPAF/99, por encontra-se evidenciado o agravamento da infração, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal. Ressaltado que o contribuinte recebeu cópia do resultado da revisão e foi intimado para se manifestar no prazo legal, entretanto, não mais questionou novos valores apurados.

Em relação a multa aplicada, entendo que não se pode confundir a “antecipação parcial”, que nada mais é que um adiantamento ao Estado, com a “substituição tributária”, na modalidade da “antecipação”, que é um instituto com conceito, forma e objetivos diversos. A multa decorrente da “falta de antecipação”, ou seja, da infração correspondente à “substituição tributária”, para empresa enquadrada no então SimBahia é de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei 7.014/96.

Em relação a penalidade aplicada no Auto de Infração em lide, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/096, com efeitos a partir de 28/11/07, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do ICMS, nos casos de antecipação tributária.

O Conselho de Fazenda já firmou entendimento contrário ao conteúdo da mesma, conforme diversos Acórdãos da 1ª e da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, apenas a título de exemplo, cito os acórdãos nºs CJF Nºs. 0203-12/09, 0209-12/09, 0214-12/09, 0252-12/09 e 0301-12/09. Acompanho a tese defendida nas decisões majoritária acima citada, as quais foram embasadas em pareceres dos ilustres representantes da PGE/PROFIS. De fato, no sentido estrito, os institutos da antecipação parcial e a antecipação são institutos diversos. Na primeira, ocorre apenas a antecipação de parte do ICMS, não havendo encerramento da fase de tributação e não se aplica as mercadorias enquadradas na Substituição Tributária. Enquanto que na segunda, uma vez realizada antecipação do ICMS, o que somente ocorre sobre as operações com mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, a fase de tributação é encerrada.

“Nos diversos acórdãos acima apontados, tem sido citado o posicionamento da PGE/PROFIS pela a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, I, “b”, idem I, assim como o inc. II, “d”, do mesmo artigo, para as infrações relativa antecipação parcial, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei n 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária. Entretanto, como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos, a previsão punitiva tributária, consignada no art. 42, inc. II, alínea “f”, esse fato possibilita aplicar multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que o referido dispositivo prevê a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal.

É importante ressaltar que, conforme previsão expressa do art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional – CTN nos artigos 142 e 149, ao tratar do lançamento tributário, estabelece que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento legal do fato tributável.

Nessa direção, no caso em lide, houve equívoco no enquadramento da multa, no art. 42, inc. I, letra “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.

Seguindo essa linha de raciocínio, a multa aplicada nas infrações 01 e 04 pelo autuante, prevista no art. 42, inc. I, letra “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, foi equivocada, haja vista que a referida penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei, porém esse fato não implicou em

modificação no núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.”.

Por tudo acima exposto, retifico a multa indicada no percentual de 50%, para a prevista na alínea II, “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores. Entretanto, cabe ressaltar que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o autuado poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, o sujeito passivo poderá se eximir da multa em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99. Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo, através de advogado regularmente constituído, apresenta Recurso Voluntário – fls. 274 a 276 - onde requer a modificação da Decisão recorrida, aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que a exigência fiscal é indevida, pois efetua o recolhimento de todo o ICMS devido no exercício da sua atividade, conforme DAEs que acostou aos *autos na peça* defensiva, não havendo nenhuma diferença a ser exigida;
- II. que se há diferença a ser paga esta foi paga quando da saída efetiva da mercadoria, não ocorrendo qualquer prejuízo ao Erário, já que o imposto é devido na saída da mercadoria do estabelecimento, implicando a exigência fiscal em bitributação e apropriação indébita;
- III. que o procedimento fiscal está eivado de erros e vícios, conforme se depreende do próprio relatório de julgamento, tais como erros nas datas dos supostos fatos geradores, feita a correção apenas *a posteriori*, e “..aplicação de multa em alíquota incorreta, que foi considerada incobrável pelo julgamento...”;
- IV. que o entendimento da própria fiscalização é de que o ICMS devido a título de antecipação parcial, quando não pago, deve ser exigida apenas a multa, e não o imposto, já que o mesmo foi pago na saída da mercadoria;
- V. que o julgamento exarado pela JJF é uma injustiça que causa transtornos à vida financeira do recorrente, com prejuízos materiais, pois os valores que se pretende cobrar não alcançaram o custo das mercadorias vendidas;
- VI. que na hipótese de erro no recolhimento a culpa é do funcionário da Secretaria da Fazenda encarregado da apuração dos valores a serem recolhidos, e não dele recorrente, daí porque inaplicável aplicação de pena a ele, por não ter motivado as supostas diferenças;
- VII. que diante dos erros e falhas técnicas do Auto de Infração, o mesmo deve se declarado Nulo ou Improcedente.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 289 a 291, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, asseverando que da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário encontram-se ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Assevera, ainda, que a imputação está clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação estadual; que o lançamento atende a todos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF/BA, tendo o contribuinte exercido plenamente seu direito de defesa; que foi realizada a revisão do lançamento considerando as datas de entrada das mercadorias, da qual teve ciência e não se manifestou e que a adequação da multa está de acordo com a legislação vigente, não tendo havida alteração ou modificação do cerne da infração fiscal.

No mérito, consignou que o regime da antecipação parcial tem sua incidência prevista na legislação estadual – art. 12-A da Lei nº 7.014/96, introduzida pela Lei nº 8.967/03 – não tendo a condição de encerrar a fase de tributação.

VOTO

Inicialmente, quanto a arguição de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, devemos de logo rechaçá-la, visto que o presente lançamento de ofício, como bem consignado no opinativo exarado pela PGE/PROFIS nos autos, não tem nenhuma mácula que o inquene de nulidade, por não estar presente qualquer das hipóteses descritas no RPAF como ensejadoras de decretação de nulidade do Auto de Infração.

Não houve qualquer cerceio ao direito de defesa do sujeito passivo, que desde a impugnação manifestou seu inconformismo contra o lançamento de ofício, demonstrando pleno conhecimento do quanto lhe foi imputado, tanto que apresentou argumentos que foram apreciados em revisão suscitada pela JJF, mas que, no entanto, implicaram em majoração do valor inicialmente lançado, hipótese em que, o valor que excedeu ao originariamente lançado, apenas pode ser exigido em outro lançamento de ofício, como ressaltado pelo Relator da JJF em seu voto.

Por outro lado, como também bem consignou a procuradora que subscreveu o opinativo do órgão jurídico, a adequação da multa feita pela JJF vem ao encontro do quanto descrito na norma que prescreve a multa para a falta de antecipação parcial, mais precisamente o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita, na redação então vigente, que previa a penalidade inespecífica de 60% quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no seu bojo, que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, caso dos autos:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas

II - 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

“f) quando ocorrer qualquer infração diversa das especificadas neste Regulamento que importe descumprimento da obrigação tributária principal, em que não haja dolo;” Grifos nossos.

De fato, no período objeto da autuação (fevereiro, março, maio a dezembro de 2005) acima citado, não havia previsão de multa específica para a figura da antecipação parcial, apenas prevista após a alteração da Lei nº 7.014/96, efetivada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”. No entanto, como acima colocado, havia a previsão de multa inespecífica, nos termos do inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Registre-se, também, por oportuno, que a adequação da multa processada por esse órgão julgador, encontra embasamento legal no art. 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, visto que a autoridade administrativa competente - fiscal autuante - ao efetuar o lançamento apenas propõe a multa, ou seja, a penalidade cabível. Já o órgão julgador, ao apreciar o lançamento impugnado, verificando que a penalidade proposta pelo fiscal não é a prevista na norma para a infração imputada, deverá adequá-la.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Por fim devemos registrar que poderá o sujeito passivo apresentar, à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, no prazo e com atendimento das condições exigidas, Pedido de Dispensa da Multa ao Apelo da Equidade, nos termos do art. 159 do RPAF/BA, desde que efetue o pagamento do imposto ora exigido, a condição para apresentação do referido pedido.

No mérito, melhor sorte não socorre ao recorrente, visto que restou sobejamente comprovado nos autos que o imposto lançado não foi efetivamente pago, estando o valor exigido perfeitamente líquido e certo, ao contrário do alegado pelo recorrente. Como acima colocado, a adequação das datas das efetivas entradas das mercadorias no estabelecimento autuado, de acordo com as notas fiscais objeto da autuação, ao invés de reduzir ou anular o débito exigido, importou em sua

majoração, visto que o valor do ICMS devido após tal adequação foi de R\$ 28.740,17 e o valor originariamente lançado foi de R\$26.432,60. Como não pode haver majoração, a JJF corretamente representou para que seja cobrada a diferença do valor através de outro lançamento de ofício, nos termos do art.159, inciso I, do RPAF/BA, providência que ora ratificamos.

Registre-se que, sendo o contribuinte à época dos fatos geradores da presente autuação, inscrita no cadastro de contribuinte como microempresa enquadrada no Regime SimBahia, inaplicável o argumento de que ao tributar as mercadorias na saída não mais lhe seria exigido imposto, mas apenas a multa, pois tal regra – prevista no §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 - apenas se aplica ao contribuinte que apura pelo regime normal (débito e crédito). No caso das empresas optantes pelo SimBahia as regras pertencentes a tal regime de apuração não permitia tal procedimento.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281240.0019/09-0**, lavrado contra **VALPUMP REPRESENTAÇÕES INDUSTRIAIS LTDA. (NORTELAS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.432,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, I, “b”, item 3, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2011.

FABIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

SANDRA URANIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS