

**PROCESSO** - A. I. N° 157064.0103/10-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NCG COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MIX ALIMENTOS)  
**RECORRIDOS** - NCG COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MIX ALIMENTOS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0044-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 07/10/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0306-12/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIA REGISTRADA NA ESCRITA FISCAL COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA. MULTA PERCENTUAL SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Contudo, somente é devida a aplicação para os fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 2007, em razão da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, que modificou a redação da alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente insubsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário. O Recurso de Ofício foi interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal em face da Decisão que desonerou o valor inicial do Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2010, o qual aplicou multa no valor histórico de R\$486.246,59, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro de 2007 a março de 2008, julho de 2008 e novembro de 2008. De acordo com a Decisão exarada pela referida JJF, o valor da infração foi reduzida para R\$ 43.744,66. Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário visando elidir o valor remanescente.

Fazendo uma síntese dos autos, pude constatar que após a lavratura do Auto de Infração, o sujeito passivo apresentou peça defensiva exordial, insurgindo-se contra a autuação, alegando inexistir responsabilidade solidária pelo simples fato de o sujeito passivo não figurar no polo passivo como substituído na relação tributária, alega duplicidade de cobrança e requer uma perícia fiscal para apuração dos valores porventura devidos e que inexistente lei complementar que pudesse imputar esta obrigação tributária que lhe estava sendo imposta pelo fisco, mediante o regime de antecipação parcial, para tanto cita o art. 146 da CF/88.

O autuante rebate a defesa na sua inteireza e os autos foram encaminhados para apreciação da 2ª JJF que julgou o caso em lide de acordo com o transcrito abaixo:

*“Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.*

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para aplicar multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

*Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a”, do RPAF/99.*

*No mérito, observo que a obrigatoriedade no recolhimento antecipado nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, está prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, in verbis:*

*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.*

*No mesmo sentido o § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe “No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.*

*Portanto, não podem ser acolhidos os argumentos defensivos de responsabilidade subsidiária ou de cobrança em duplicidade, uma vez que a obrigatoriedade no recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, entrou em vigor a partir de 01/03/2004, através do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03.*

*A redação original, com efeitos até 27/11/2007, do § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, era: “§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.”*

*Entretanto, à época dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a outubro de 2007, no caso em tela, não obstante a obrigação de antecipar o imposto sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, a falta de pagamento da antecipação parcial do ICMS não era tipificada como infração à legislação tributária, o que somente veio a ocorrer a partir da vigência da Lei nº 10.847, de 27/11/2007, ou seja, efeitos a partir de 28/11/2007, não sendo devido sua aplicação de forma retroativa, a teor do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN.*

*Pelo que foi comentado acima, a multa lançada neste item da autuação, para punir o descumprimento da obrigação acessória de não recolher tempestivamente a antecipação parcial, constante do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não era prevista nos meses citados. A redação atual da alínea “d”, do inciso II do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07. A redação anterior era “d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;”, e portanto, não contemplava a hipótese de “antecipação parcial”.*

*Desta forma, por falta de previsão legal, não é devida a aplicação da multa na data dos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a outubro de 2007, ficando o valor da autuação reduzido para R\$43.744,66, conforme segue:*

<b>DATA DE OCORRÊNCIA</b>	<b>VLR HIST. DE, APÓS JULGAMENTO</b>
30/11/2007	14.299,92
31/12/2007	12.067,86
31/1/2008	6.694,56
28/2/2008	6.206,04
31/3/2008	2.340,67
31/7/2008	84,00
30/11/2008	2.051,61
<b>TOTAL</b>	<b>43.744,66</b>

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$43.744,66.*

Assim sendo, a 2ª JF recorreu de ofício de sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos previstos no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Diante de tal Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, repisando os mesmos argumentos arguidos em sede de defesa inicial, que, em síntese, exponho a seguir:

Não há que se falar em antecipação tributária, uma vez que apenas existe co-responsabilidade frente ao comprovado inadimplemento do contribuinte direto. Salienta que o fisco deve se ater a regularidade do contribuinte direto, uma vez que este representa o sujeito passivo previsto na legislação a qual constituiu o tributo.

Certificando-se da inadimplência, formalizar a cobrança ora fustigada junto ao contribuinte substituído. Sendo frustrada esta cobrança, num segundo momento, é que caberia a cobrança do responsável solidário. A notificada, quando muito, deveria ter sido instada a apresentar todos os elementos que marcaram seu relacionamento contratual com as empresas que adquirem seus produtos. E ainda assim, se a notificada não as detivesse, a infração seria de mera irregularidade, citando entendimento doutrinário sobre substituição tributária para embasar sua alegação de duplicidade da cobrança.

Requer a realização de perícia fiscal, a fim de apurar os valores, porventura, devidos, à busca da satisfação do crédito junto aos contribuintes.

Observa que não existe qualquer lei complementar que defina o suposto contribuinte, caracterizando o equívoco cometido pela fiscalização, pois, caso contrário, será o reconhecimento de que foi inserido em nosso ordenamento, mediante lei ordinária, uma nova tributação, elencando-o como sujeito passivo da obrigação, o que só pode ocorrer pela via da lei complementar, transcrevendo o art. 146 da Carta Magna, para embasar sua tese de inconstitucionalidade do lançamento de ofício em tela. Conclui requerendo o cancelamento dos valores impugnados que remanesceram após a Decisão de 1º grau.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, emitiu Parecer opinativo, alegando que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, assim como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Impende ressaltar que, todas as alegações versando sobre a inconstitucionalidade da cobrança deverão ser afastadas porquanto falece competência ao Egrégio CONSEF em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF/99.

No que concerne ao pedido de perícia é fundamental registrar que conforme estabelece o art. 147, do RPAF/99, a perícia poderá ser deferida quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos. Ademais, na hipótese em tela, existem elementos probatórios suficientes para formação do convencimento dos ilustres julgadores.

Importa registrar que o regime de antecipação parcial tem sua incidência prevista em relação às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, nos termos do art. 12-A da Lei nº 7.014/97, incluído pela Lei nº 8.967/03. Com efeito, as regras da antecipação parcial do ICMS estão previstas expressamente na legislação tributária estadual determinando que a antecipação parcial não tem o condão de encerrar a fase de tributação.

Concluiu opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Analisando, inicialmente, o Recurso de Ofício, entendo que nenhum reparo merece a Decisão de 1ª instância. É pacífico, no meu entendimento, a matéria objeto da autuação, bem como o alcance temporal da multa inerente ao instituto da “*antecipação parcial*”, ou seja, a cobrança do

ICMS por antecipação parcial é devida quando se tratar de aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, conforme preceitua o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, que inclusive a 2ª JF transcreveu *in verbis* no seu voto acima exarado.

É de meridiana clareza que a partir da redação original, com efeitos até 27/11/2007, do § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, tenha recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, fica dispensado da exigência do ICMS pago por antecipação, “*aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.*”

Todavia, como bem decidiu a 2ª JF, a cobrança da multa por descumprimento de obrigação pelo não recolhimento tempestivo do ICMS por antecipação parcial não atinge os períodos anteriores ao da vigência da supracitada legislação que instituiu esta penalidade sobre esta figura tributária, ou seja, a redação anterior era:

“*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;*”.

Assim sendo, não havia previsão legal para aplicação da multa no caso de operação por “*antecipação parcial*” para parte do período abarcado pelo lançamento fiscal, ou seja, para o período de janeiro a outubro de 2007, ficando o valor da autuação reduzido para R\$43.744,66, conforme calculado pela 2ª JF. Portanto, reitero que a Decisão de 1ª Instância de afastar a multa incidente sobre este período foi acertada e não merece reparo algum.

Na análise do Recurso Voluntário entendo que o mesmo não merece prosperar. Inicialmente, como bem asseverou a nobre PGE/PROFIS, merece ressaltar que a imputação fiscal está clara e precisa e devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, assim como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, não cabendo qualquer pretensão ou inferida alegação de vício ou falha processual.

Qualquer alegação de inconstitucionalidade da cobrança deve ser rechaçada, vez que falece competência ao Egrégio CONSEF em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF.

Quanto ao pedido de perícia fiscal formulado na peça recursal, não vislumbro qualquer procedência, alinhando-me com o entendimento da Primeira Instância, corroborado no Parecer opinativo da PGE/PROFIS, haja vista que, conforme já susomencionado neste voto, a infração é clara, bem como todo procedimento fiscal para sua mensuração e a identificação do infrator, estando claramente identificados todos os elementos fáticos e de direito para consubstanciar a autuação e as correções feitas na Decisão da 2ª JF, suficientes, portanto, para a plena formação do meu convencimento. É mister assinalar ainda que a prova do fato não depende de especificidades técnicas que exijam uma diligência pericial para tal fim, conforme preceituado no art. 147, inciso II, “a”, do RPAF/99. Como bem assevera a PGE/PROFIS no seu Parecer à fl. 142 dos autos, “*na hipótese em tela, existem elementos probatórios suficientes para formação do convencimento dos ilustres julgadores*”, assertiva com a qual me alinho e corroboro neste voto.

O recorrente argui de que é descabida a cobrança da multa por “*obrigação acessória*” de recolher tempestivamente o ICMS por antecipação parcial sobre o argumento de que “*só existe co-responsabilidade frente ao comprovado inadimplemento do contribuinte direto*” *responsabilidade subsidiária*”. Segundo depreende-se da alegação consignada na sua peça recursal, não cabe a figura da “*responsabilidade subsidiária*” e a cobrança estaria sendo feita em duplicidade, haja vista que a fiscalização deveria atuar sobre o contribuinte substituído, pois, ao seu ver, a ele é que cabe a obrigação do tributo e suas cominações.

Todavia, entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que a obrigatoriedade no recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, entrou em vigor a partir de 01/03/2004, através do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03, portanto em período bem anterior ao fato gerador e ao lançamento de ofício em questão nestes autos. Portanto, com efeito, as regras da antecipação parcial do ICMS estão previstas expressamente na legislação tributária estadual determinando que a antecipação parcial não tem o condão de encerrar a fase de tributação.

Inclusive, para melhor ilustrar este entendimento da exigibilidade deste tributo, me permito transcrever na íntegra este diploma legal:

*“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”.*

Apesar do fulcro do Recurso Voluntário ser alheio a questão objeto da autuação, vale registrar que a multa aplicada está correta para o período acusado na Decisão da 1ª Instância, à luz do art. 42, parágrafo 2º da Lei nº 7.014/96, com vigência a partir de 28/11/2007.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter inalterada a Decisão de 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **157064.0103/10-1**, lavrado contra **NCG COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$43.744,66**, prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS