

PROCESSO	- A. I. N° 210436.0502/10-5
RECORRENTE	- MÁRCIA CRISTINA DE CARVALHO (TRADE INFORMÁTICA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0065-04/11
ORIGEM	- IFMT - DAT/METRO
INTERNET	- 12/12/2011

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0344-11/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento da antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária, a ser efetuado pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado. Comprovado que, à época dos fatos, não havia previsão legal para o contribuinte, optante do Simples Nacional, aplicar a redução da base de cálculo para apuração do ICMS antecipação parcial, conforme previsto no art. 352-A, § 2º, do RICMS/BA. Mantida a exigência fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª JJF, a qual, através do Acórdão nº. 0065-04/11, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor total de R\$44.981,40 resultante da seguinte infração:

*Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente, às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro de 2009 a abril de 2010, conforme planilhas e documentos fiscais de fls. 4 a 123 dos autos. Foram dados como infringidos os artigos 352-A; 125, II, §§ 7º e 8º, c/c art. 61, IX e 386, I, do RICMS/BA, e aplicada a multa de 60%, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei nº. 7.014/96.*

O autuado, por meio de representante legal, apresentou impugnação tempestiva (fls. 128/129), contestando a infração e sustentando a improcedência do Auto de Infração.

Por sua vez, o autuante, às fls. 135/137, prestou a informação fiscal de praxe, rebatendo todos os argumentos defensivos e mantendo, na íntegra, a procedência da autuação.

A Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, objeto do inconformismo recursal, julgou, em decisório não unânime, pela Procedência do Auto de Infração, após analisar os argumentos da impugnação sobre o lançamento de ofício e as contrarrazões apresentadas pelo autuante, com a seguinte fundamentação:

*“Inicialmente, da análise das peças processuais, verifico que existem produtos que não estão contemplados no Anexo 5-A do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, a exemplo de: “CAIXA DE SOM AMPLIFI”, NCM/SH 85185000; “MICROV PT11-9525EA BALL P/ SOCKET LGA775”, NCM/SH 84145990 (fl. 23); Televisão, NCM/SH 85287200 (fl. 23-A), etc. Logo, se constata que a alegação de defesa não procede quando afirma que se tratam de produtos com carga tributária reduzida.*

*Por outro lado, o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, prevê que “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.

Por sua vez, o aludido art. 23 determina que “Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

[...]

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.”

Tais previsões normativas foram recepcionadas através dos artigos 61, IX, e 352-A do RICMS/BA, tendo os §§ 2º e 8º do art. 352-A, as seguintes disposições:

§ 2º Quando a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente for reduzida, aquela do imposto antecipado será igualmente contemplada com a referida redução.

§ 8º Os contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial decorrente de aquisições interestaduais nos termos da alínea “b” do inciso VII do art. 386, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 2º, 4º, 5º e 6º deste artigo.

Nota: A redação atual do § 8º do art. 352-A foi dada pela Alteração nº 134 (Decreto nº 12080, de 01 e 02/05/10. DOE de 01 e 02/05/10), efeitos a partir de 01/05/10.

Redação anterior dada ao § 8º do art. 352-A pela Alteração nº 126 (Decreto nº 11806, de 26/10/09. DOE de 27/10/10/09), efeitos de 27/10/09 a 30/04/10:

”§ 8º Os contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial decorrente de aquisições interestaduais nos termos da alínea “b” do inciso VII do art. 386, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo.”

Por sua vez, o art. 386, VII, “b”, do RICMS/BA determina que “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:

...

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 §§ 2º, 4º, 5º e 6º do art. 352-A

Nota: A redação atual da alínea “b” do inc. VII do caput do art. 386 foi dada pela Alteração nº 135 (Decreto nº 12.156, de 28/05/10, DOE de 29 e 30/05/10), efeitos a partir de 01/05/10.

Redação anterior dada à alínea “b” do inc. VII do caput do art. 386 pela Alteração nº 112 (Decreto nº 11.396, de 30/12/08, DOE de 31/12/08), efeitos de 31/12/08:

”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;”

É válido ressaltar que, por se encontrar o contribuinte inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), cuja tributação é especial, a previsão do § 2º do art. 352-A, assim como do art. 87, V, ambos do RICMS/BA, relativa à redução da base de cálculo na saída interna subsequente, não se aplica a este regime de apuração, o qual possui normas específicas. Contudo, a partir das alterações 134 e 135 (Decreto nº 12080 e 12156), com efeitos a partir de 01/05/2010, foi concedida a aplicação da redução prevista no aludido dispositivo legal.

Assim, no período da ação fiscal, compreendido de outubro de 2009 a abril de 2010, não havia previsão legal para os optantes do Simples Nacional efetuarem a apuração da antecipação parcial do ICMS com a redução da base de cálculo do imposto, prevista no § 2º do art. 352-A do RICMS/BA, cuja previsão legal é a partir de 01/05/10.

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Consta do feito o voto discordante, do terceiro julgador, na linha de que o processo fosse convertido em diligência, objetivando a apuração do imposto, em relação às mercadorias consignadas no Anexo 5-A do RICMS, em conformidade com o disposto no § 2º do art. 352-A do RICMS/BA, ou seja, fosse contemplada na apuração da base de cálculo do ICMS antecipação parcial, o valor da redução prevista na operação subsequente.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 152 a 162), insurgindo-se contra o decisório de primeira instância, sustentando a pertinência e tempestividade do Recurso Voluntário e, após breve histórico da autuação, apresentando suas argumentações.

Inicialmente, suscitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por “*vício de motivação e cerceamento de defesa*”, ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, porquanto a Constituição Federal, de 1988, em seu art. 5º, LV, assegurou aos litigantes, em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes, constatando-se, de plano, não conter o lançamento perpetrado pelo autuante elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Em seguida, aduziu que os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada impõem que todo ato jurídico, através do qual se exija um tributo ou se aplique uma penalidade, indique devida e expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, sendo que a omissão violava os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Assim, disse que imputar ao contribuinte um fato sem a correspondente fundamentação legal, não discriminando adequadamente a origem do seu pretenso crédito, bem assim cerceando o direito de defesa por não conseguir identificar qual teria sido a infração cometida, tornava viciado e, consequentemente, nulo o Auto de Infração em epígrafe, haja vista não indicar, em sua fundamentação, os dispositivos legais supostamente infringidos, em ofensa ao art. 150, inciso I, da CF, ao princípio da motivação dos atos administrativos (art. 2º c/c art. 50 da Lei n.º 9.784/99).

Também invocou e transcreveu, como amparo da nulidade, o art. 39, V, do RPAF/BA, alegando “*que se o lançamento não obedeceu ao princípio da legalidade, também não cumpriu o quanto determinado no art. 18, III da legislação supra, por não ter o contribuinte certeza qual dispositivo de Lei infringiu, uma vez que o Fisco não enquadrou a suposta infração em lei, mas em Decreto.*”

Ao abordar a temática meritória, o recorrente sustentou o direito à redução da base de cálculo, alegando que o art. 352 – A do RICMS, na função de regulamentar o quanto disposto em lei, dispôs, no seu parágrafo segundo, que quando a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente fosse reduzida, aquela do imposto antecipado seria, igualmente, contemplada com a referida redução.

Prosseguindo, mencionou o artigo 87, inciso V, do RICMS, que dispõe sobre as operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (Hardware), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamentos de dados e impressão, indicados no Anexo 5 –A, de forma que a carga tributária incidente fosse reduzida, sustentando que, de uma simples leitura dos mencionados dispositivos, se conclui que o recorrente tem direito a redução da base de cálculo, para fins do imposto antecipado, afinal as notas fiscais objeto da presente autuação são referentes à produtos relacionados no Anexo 5 – A do RICMS.

Depois, alegou que a Decisão exarada pela 4ª JJF se apresentava equivocada, devendo ser reformada, para tanto reproduzindo o artigo 386, inciso VII, “b”, que estabelece que os

contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, devem calcular a antecipação parcial decorrente de aquisições interestaduais, nos termos da alínea "b", do inciso VII, do art. 386, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 2º, 4º, 5º e 6º deste artigo.

Arguiu que para justificar a Decisão pela procedência do Auto de Infração, os julgadores da primeira instância administrativa asseveraram que os artigos 352 – A, § 8º e a alínea "b", do inciso VII, do art. 386, à época da ocorrência do fato gerador, não faziam menção ao § 2º do art. 352 – A do RICMS, sustentando que a alegação não justificava a negativa pela redução da base de cálculo do contribuinte na antecipação parcial do ICMS, visto que a norma que estabeleceu a modificação no § 8º do Art. 352 – A, acrescentando o § 2º, tinha natureza meramente interpretativa e não modificativa, sendo cediço que normas de natureza interpretativa são aquelas que não alteram qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, mas, apenas, traduzem o seu significado.

Transcreveu trecho do voto discordante, visando reforçar o entendimento, sob o enfoque de que se a norma em comento fosse meramente interpretativa, alcançaria os fatos pretéritos, portanto, no caso em tela, a redução da base de cálculo para o imposto antecipado foi, completamente, legítima.

Em consonância com o entendimento sustentado, disse ser importante citar e transcrever o art. 106 do CTN, par asseverar que não restava dúvida de que agiu em conformidade com o art. 386, inciso VII, alínea "b", do RICMS, inexistindo cometimento de ilegalidade nem infração por parte do recorrente.

Ainda com apoio no voto divergente, ressaltou que o fisco, ao julgar como procedente a exigência ora debatida, estaria dando maior onerosidade para as empresas optantes pelo simples nacional do que para as optantes pelo regime normal de tributação, reproduzindo o exemplo hipotético apresentado pelo julgador.

Reportando-se à multa exigida, o recorrente argumentou ser ela abusiva, arbitrada em percentual de 50% e 60%, em flagrante afronta ao princípio da proporcionalidade. A aplicação de qualquer multa, por sanção a ato ilícito, deve estrita observância aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de ferir o *"próprio Estado Democrático de Direito, contido no art. 1º da CF/88"*, amparando o raciocínio com transcrição de decisões de Tribunais.

Concluiu, ressaltando que uma vez demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requeria e esperava o acolhimento do Recurso, para que fosse reformado o Acórdão da 4ª JFF nº 0065-04/11, reconhecido como correto o cálculo da antecipação parcial, conforme estatui o artigo 386, inciso VII, alínea "b", do RICMS/BA.

Alternativamente, sustentou que, caso não fosse esse o entendimento, requeria que, ao menos, fosse excluída ou reduzida a multa, aplicado patamar justo em atenção aos princípios da proporcionalidade e do não confisco, bem como ao apelo da equidade previsto no art. 159 do RPAF.

Caso ultrapassados todos os pleitos antes expostos, requer que seja modificado o *"dispositivo da conclusão da Decisão ora guerreada, para constar as multas verdadeiramente impostas no Auto de Infração, afinal, as mesmas houveram variações de 50% e 60%, dependendo da Nota Fiscal."*

Por sua vez, no Parecer de fls. 1.889/1.891, a ilustre representante da PGE/PROFIS, ao analisar o Recurso Voluntário, opinou pelo Não Provimento, considerando ausentes argumentos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

No que tange às multas aplicadas às infrações apuradas, disse ser ilegítima a alegação de caráter ilegal, visto como prevista no artigo 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96.

Além disso, aduziu inexistir nulidade por cerceamento do direito de defesa, porquanto o lançamento tributário não apresentava falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte, na medida em que a descrição do fato gerador e os dispositivos do RICMS e da Lei do ICMS,

aplicáveis ao lançamento, foram citados pelo autuante, tendo sido rigorosamente observados os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e do devido processo legal.

Quanto à postulação do contribuinte relativa à redução da base de cálculo, o dispositivo legal invocado revela-se inócuo, eis que, no período da ocorrência dos fatos geradores (outubro de 2009 a abril de 2010), a legislação tributária vigente não contemplava para os contribuintes optantes do Simples Nacional o pagamento da antecipação parcial do ICMS com redução da base de cálculo do imposto.

Com referência ao pedido de redução ou exclusão da multa, ao apelo da equidade, a apreciação é atribuição da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do RPAF/99.

Em suma, dimensionou o opinativo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Objetiva o Recurso Voluntário formalizar o inconformismo do autuado com a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, onde é imputada, ao sujeito passivo, a exigência de ICMS, no valor de R\$44.981,40, acrescido de multa, decorrente da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional - referentes às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro de 2009 a abril de 2010, apontados como infringidos os artigos 352-A; 125, II, §§ 7º e 8º, c/c art. 61, IX e 386, I, do RICMS/BA.

Assim, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração, por vício de motivação e cerceamento do direito de defesa, sustentando que a autuação não indicava, em sua fundamentação, os dispositivos legais supostamente infringidos, nesse passo ofendendo a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I, salientando, outrossim, que o RPAF/BA exigia, expressamente, no artigo 39, a indicação do dispositivo legal aplicado.

Sucede que, no específico, nenhuma razão assiste ao recorrente, na medida em que inexistentes vícios formais capazes de comprometer a legalidade da ação fiscal, encontrando-se atendidas, no PAF, todas as formalidades legais, porquanto determinado o sujeito passivo, o montante do débito tributário apurado e a natureza das infrações imputadas, atendendo o lançamento aos requisitos descritos no art. 39 do RPAF/BA.

Válido frisar ter o autuante pleno conhecimento dos dispositivos legais aplicáveis à imputação, posto que até os mencionou, bem como do fato gerador, elementos fundamentais para a relação jurídico-tributária, tendo exercido amplamente o seu direito de defesa e do contraditório, conforme se constata da análise da proceduralidade.

No que tange à tese de que as multas aplicadas têm caráter abusivo, confiscatório e em flagrante afronta ao princípio da proporcionalidade, também ela não pode prosperar, visto como se encontram expressamente previsionadas na legislação tributária do Estado da Bahia, isto é, na Lei nº 7.014/96, art. 42 e incisos, regendo a aplicação do ICMS no âmbito da unidade federativa, apresentando-se destacada, de forma adequada, em cada imputação.

De outra parte, o percentual da multa aplicada ao recorrente tem amparo em instituto legal que trata de penalidade pelo não recolhimento tempestivo do imposto, em descumprimento de obrigação tributária principal, inexistindo, no particular, dolo, não comportando se falar em confisco ou enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia.

Quanto ao pleito de redução ou exclusão da multa, ao apelo da equidade, com embasamento no art. 159 do RPAF, sua apreciação diz respeito à competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, podendo o sujeito passivo, observados os requisitos necessários, assim requerer.

Referentemente às repetidas questões suscitadas pertinentes à inconstitucionalidade, é cediço que, consoante estatuído no art. 167, II, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, se

apresenta a Câmara de Julgamento Fiscal incompetente para apreciar tal matéria, portanto, somente no âmbito do Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Adentrando a questão de mérito, onde se discute o direito de o sujeito passivo aplicar as reduções previstas no § 2º, do art. 352-A, do RICMS/BA, para a base de cálculo da antecipação parcial do ICMS referentes às mercadorias adquiridas fora do Estado, à luz dos elementos que instruem o presente processo administrativo fiscal, dúvidas inexistem de que, no período da ação fiscal, compreendido de outubro de 2009 a abril de 2010, não havia previsão legal para os optantes do Simples Nacional efetuarem a apuração da antecipação parcial do ICMS com a redução da base de cálculo do imposto, prevista no § 2º do art. 352-A do RICMS/BA, o que somente ocorreu a partir das alterações 134 e 135 (Decretos nºs 12080 e 12156), com efeitos a partir de 01/05/2010, oportunidade em que lhe foi concedida aplicação da redução.

Registre-se que, em relação à multa aplicada, constante do demonstrativo da peça inicial da autuação, a infração imputada é a prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, para todos os meses objetos da autuação, portanto a multa correta é de 60%, e não 50%, como ali consignada para os meses de outubro a dezembro de 2009 e janeiro e fevereiro de 2010. Tal adequação encontra lastro no Código Tributário Nacional – art. 142 - já que a autoridade lançadora apenas propõe a multa, sendo competência do órgão julgador sua correta adequação à infração imputada e devidamente caracterizada.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, no sentido da PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

D.OCORR.	D.VENCIM	ALIQ.	MULTA	VLR. ICMS	MULTA
31/10/2009	09/11/2009	17%	50%	1.670,47	60%
30/11/2009	09/12/2009	17%	50%	7.135,82	60%
31/12/2009	09/01/2010	17%	50%	1.845,24	60%
31/01/2010	09/02/2010	17%	50%	7.983,05	60%
28/02/2010	09/03/2010	17%	50%	4.868,87	60%
31/03/2010	09/04/2010	17%	60%	13.956,41	60%
30/04/2010	09/05/2010	17%	60%	7.521,54	60%
<b>TOTAL</b>				<b>44.981,40</b>	

## 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 210436.0502/10-5, lavrado contra MÁRCIA CRISTINA DE CARVALHO (TRADE INFORMÁTICA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto, no valor total de R\$44.981,40, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS