

PROCESSO - A. I. N° 232200.0014/10-0
RECORRENTE - BARRA NEWS COMERCIO LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0391-02/10
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 18/11/2011

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0348-12/11

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO A MENOS. Ficou demonstrado, em relação às infrações 1 e 2, incorreções no lançamento efetuado, que sofreu os devidos ajustes com a redução do imposto exigido. Assim, em relação à parte que remanesceu, ficou demonstrado que o sujeito passivo não realizou o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente à entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquiriu para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Exigência fiscal subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida quanto ao valor principal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Afastadas, de ofício, as multas aplicadas em ambas às infrações, em relação aos fatos geradores ocorridos até 27/11/2007. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Parcial Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$21.441,34, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, inciso. I, alínea “b”, item 3, da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 07/06/2010 decorre de duas infrações, ambas objeto do presente Recurso Voluntário e abaixo transcritas:

Infração 1 – efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Período de julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2007 e exigência de ICMS no valor de R\$ 17.947,33, acrescido da multa de 50%.

Infração 2 – deixou de efetuar o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Período de outubro de 2007 e exigência de ICMS no valor de R\$ 6.486,02, acrescido da multa de 50%.

Da apreciação dos argumentos defensivos e manifestações do fiscal autuante, via informação fiscal, a 2^a JJF, à unanimidade, decidiu pela parcial procedência da autuação com os argumentos que abaixo transcrevo:

(...)

“O Autuado aponta incorreções na infração 01, corretamente acolhidas pelo autuante tendo em vista que ficou demonstrado, quanto ao valor total cobrado no mês de agosto de 2007, um erro de digitação no valor da nota

fiscal de número 50579, fls.38 do processo, que em lugar de constar o valor de R\$ 1.007,52, foi digitado o valor de R\$ 11.007,52, tendo contribuído na alteração no valor total cobrado no referido mês. Assim, o ICM devido passa a ser R\$ 1.556,35, e não o de R\$ 3.261,41, considerado anteriormente pelo autuante.

Em relação ao mês de setembro, igualmente, ficou demonstrado ter razão o autuado, tendo em vista a ocorrência de equívoco por conta do valor total do ICMS pago pelo autuado, que em lugar de R\$ 609,24, passa a ser o de R\$2.039,65, alterando o valor total devido de R\$ 1.733,44 para R\$474,96, conforme demonstrativo do autuado, fls. 95.

Diante do exposto, a infração 01 muda, conforme segue:

Ocorrência de 31/07/2007, fica mantida em R\$4.114,35

Ocorrência de 31/08/2007, passa para R\$1.556,35;

Ocorrência de 30/09/2007, passa para R\$ R\$474,96;

Ocorrência de 31/11/2007, fica mantida em R\$ 3.212,60;

Ocorrência de 31/12/2007, fica mantida em R\$ 5.625,53.

O total a ser exigido na infração 01 passa para de R\$ 14.983,79

A infração 02, por vez, fica mantida parcialmente, cabendo uma pequena correção, pois apesar de não contestada, o autuante efetuou os ajustes nos valores devidos, relativo à ocorrência de 25/09/2007, que na planilha original não calculou a dedução dos valores da coluna crédito, conforme consta do novo demonstrativo de débito apresentado na informação fiscal às fls. 102 dos autos, cabendo a exigência corrigida para o valor de R\$6.457,55.

Diante do exposto, em relação à parte que remanesceu após os ajustes, ficou demonstrado que o sujeito passivo não realizou o devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Verifico que o autuado, à fl. 105, tomou ciência dos ajustes e não mais se manifestou.

Assim, a soma das duas infrações, 01 e 02, respectivamente R\$ 14.983,79 e R\$6.457,55, totaliza R\$21.441,34.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Protocolizado Recurso Voluntário, colacionado às fls. 120/121, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões da defesa e requer, de pronto, a reavaliação das suas razões iniciais.

Aduz que deve ser considerado o fato de que é optante do Simples Nacional, e que não é “*lícito, sequer, o abatimento dos valores pretendidos de saldos devedores*”, sendo, a seu ver, inconstitucional a cobrança do imposto, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Afirma que a previsão contida no art. 352-A, do RICMS, que obriga o contribuinte ao pagamento do imposto por antecipação parcial, “*independentemente do regime de apuração adotado*”, deve ser interpretada como exigência que se aplica ao “*regime de ICMS e não o Simples Nacional, que é diverso e envolve tributos federais e estaduais, sendo regulado pela União*”.

Nessa senda, afirma que a imposição normativa do referido artigo do RICMS não se aplica aos contribuintes do Simples Nacional, sendo, neste ponto, ilegal o RICMS.

Referindo-se ao § 2º do art. 352-A do RICMS, diz que há previsão de redução do valor a ser pago, para os casos onde se verifique a redução de base de cálculo na operação posterior.

Assevera que no Simples Nacional, a carga tributária é reduzida, regra que deve ser seguida também pela norma do imposto que se impõe. Afirma que a rigor dos §§ 4º, 5º, 6º e 8º, do art. 352-A, do RICMS, existem previsões de “*reduções no pagamento da antecipação parcial, para os contribuintes do Simples Nacional, que não foram observadas na autuação*”.

Pugna pela nulidade, improcedência ou improcedência parcial do lançamento, esta última para que seja feita a aplicação das reduções regulamentares.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, fls. 129/130, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, vez que entende que os argumentos do recorrente são insuficientes para modificar a Decisão recorrida.

Observa que a antecipação parcial tem previsão no art. 352-A do RICMS/97, e que os valores apurados nas infrações em discussão estão alicerçados na legislação tributária estadual, sem que mereça reparos a Decisão recorrida.

Diz que as reiteradas razões de defesa são as mesmas submetidas ao autuante que elaborou novo demonstrativo, devidamente aceito pela primeira instância julgadora.

VOTO

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 a Decisão da 2ª JJJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O recorrente, de início, pede a reapreciação das suas razões de defesa. Quanto a esta súplica recursal, verifico que as referidas razões de defesa são as mesmas trazidas em sede de Recurso Voluntário. Verifico também que das razões e elementos trazidos aos autos pelo autuado tiveram o condão de ensejar à elaboração de novo demonstrativo fiscal que reduziu a exigência original, tudo em razão da correção, pelo fiscal autuante, dos números originalmente lançados.

O recorrente, quando discute matéria relacionada ao Simples Nacional, aduz que a Decisão exarada em primeiro grau enseja questão prejudicial com relação ao alcance do ICMS, tendo em vista que, a seus olhos e diante da vigência do regime de tributação incorporado pelo Simples Nacional do qual é optante, não poderia ser exigido de imposto por antecipação parcial, dada a ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Em verdade, repisando os fundamentos observados na discussão recorrida e na própria manifestação da Procuradoria Fiscal, o art. 352-A é suficientemente claro quando diz que *“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.”*, ou seja, entende-se que mesmo o sujeito passivo estando sob a sombra do SIMPLES NACIONAL, não lhe é dada a possibilidade de deixar de recolher ou recolher a menos o imposto referente a antecipação parcial, como no caso em discussão.

A LC 123 também cuida da matéria. Lê-se no art. 13 da referida Lei que o SIMPLES NACIONAL implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação de vários impostos, inclusive o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e de comunicação – ICMS, entretanto, de maneira bastante clara, o dispositivo legal encerra no seu §1º, XIII, “g”, item 2.

Com relação aos benefícios indicados pelo recorrente e que apontam para os §§ 4º, 5º, 6º e 8º, do art. 352-A, do RICMS, verifico que, mais uma vez, não tem razão o contribuinte, pois, nos dispositivos referidos há, o recorrente indicação de que as mercadorias sujeitas à antecipação parcial devem ter origem em estabelecimentos industriais, o que não é o caso, como se pode aferir nas notas fiscais colacionadas a este PAF.

Isto posto, com respeito à exigência que se faz do imposto, conforme julgamento proferido pela JJJF, entendo que não há que se fazer qualquer reparo. Por outro lado, com respeito à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação de recolher o imposto, entendo que é inaplicável a aquelas operações anteriores a 27/11/2007 pelos motivos que passa a expor:

Quanto à multa aplicada às infrações 1 e 2 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 1 e 2, 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, restam 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 transscrito, 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 transscrito, 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 em segunda instância, me parece ser lógica, muito menos possível, à 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 fora 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 diversas 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.

No que se refere à multa aplicada sobre as operações posteriores a 27/11/2007, entendo que é passível de exigência por parte do fisco com fulcro no disposto no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, que faz menção expressa à possibilidade de aplicação de multa quando o imposto não for recolhido por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares.

Por tudo o quanto exposto, no mérito, me alinhando ao opinativo da d. PGE/PROFIS, entendo que não há elementos que possam modificar a Decisão recorrida. Quanto às multas aplicadas sobre as infrações em comento, entendo que devem ser afastadas as penalidades incidentes sobre as operações anteriores a 27/11/2007. Entretanto, quanto às operações posteriores a 27/11/2007, altero o percentual da multa de 50% para 60% com base no art. 42, II, “d” da lei 7.014/96, e que incidirá apenas sobre as operações dos meses de novembro e dezembro elencadas na infração 1.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração, afastando, de ofício, a multa aplicada sobre as operações com datas anteriores a 27/11/2007.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão parcial da multa aplicada)

Concordo com a decisão proferida pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso Voluntário. Entretanto, discordo daquela a respeito do afastamento da multa aplicada incidente sobre o débito remanescente das infrações 01 e 02 que dizem respeito ao recolhimento a menos (meses de julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2007) e a falta do recolhimento da antecipação parcial (mês de outubro de 2007).

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/97 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da 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 (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).

Diante deste quadro, a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, 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 abarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. De igual sorte, a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, tudo conforme acima explicitado.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 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 art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventure 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 art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado nas infrações acima especificadas quando foi indicada a multa de 50% para todo o período indicado no Auto de Infração, já que tanto o auditor fiscal e a JJJ entenderam que, por se tratar de microempresa e/ou empresa de pequeno porte esta seria a multa a ser aplicada, e, como dito, o fato não tem qualquer pertinência com a situação posta.

Por tudo acima exposto, até outubro de 2007 a multa aplicada é de 60%, tendo por base o art. 42, inc. II, letra “f” e, ressalto, este re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento das infrações ora em questão, re-enquadramento a multa atinente 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. Quanto aos meses de novembro e dezembro de 2007, concordo com o nobre relator de que a partir desta data com a modificação implementada na Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 10.847/07, não existe mais margem de dúvida, ou seja, a multa a ser aplicada é de 60% com base no art. 42, II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96.

Conheço do Recurso Voluntário interposto e voto pelo seu NÃO PROVIMENTO. Entretanto, de ofício, reenquadro a multa de 50% aplicada nas infrações 1 e 2 para aquela de 60% prevista no art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão parcial da multa e do reenquadramento da multa para os fatos geradores ocorridos até 27/11/2007)

As infrações 1 e 2 tratam respectivamente de exigência de valores relativos a recolhimento a menos, e a não recolhimento, de ICMS devido por antecipação parcial por contribuinte enquadrado, à época dos fatos geradores, no regime simplificado de apuração de tributos identificado como Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

Concordo com o ilustre Relator quanto ao não provimento do Recurso Voluntário apresentado para modificar a decisão de Primeira Instância.

Contudo, com a devida vénia discordo quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque comproendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, tal como originalmente lançado pelo Fisco no Auto de Infração, sendo indevida tanto a majoração para o percentual de 60%, apresentada no outro voto divergente proferido nesta sessão de julgamento da 2ª CJF, quanto a exclusão da multa, esta proposta pelo Conselheiro Relator.

No Auto de Infração encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96 que, conforme dados originalmente constantes dos enunciados-padrão do sistema informatizado de Emissão de Auto de Infração – SEAI, é a multa aplicável para as empresas enquadradas no regime simplificado de apuração do ICMS, nas situações de falta de pagamento, ou pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

O nobre Conselheiro Relator, em seu voto, aduz que deve ser excluído o referido percentual de 50%, pelos argumentos que expõe.

Assinalo, por oportuno, que o título da Subseção IV da Lei nº 7.014/96, que institui a antecipação parcial em seu artigo 12-A, em redação vigente até 30/03/2010, era “*Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação*”. Nesta Subseção, posteriormente à promulgação da Lei nº 7.014/96, já em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A.

O título atual desta Subseção IV da Lei nº 7.014/96 é “*Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Antecipação Tributária*”.

Entendo, por conseguinte, que a antecipação parcial, sempre incluída na Subseção que trata das antecipações tributárias, é espécie deste gênero de modalidade de tributação, ou seja, é uma forma de antecipação do momento do pagamento do imposto, diferindo do instituto da substituição tributária. Assim, friso, inclusive dentro da técnica legislativa adotada neste Estado, a antecipação parcial é uma forma de pagamento por antecipação, motivo pelo qual este instituto está e sempre esteve inserido na mencionada Subseção IV, e não em outra parte da Lei nº 7.014/96.

No caso da antecipação parcial, espécie da antecipação tributária, trata-se de situação em que ocorre apenas, e tão-somente, o deslocamento do elemento temporal do fato gerador e, consequentemente, a antecipação do momento do pagamento do imposto, sem o encerramento da fase de tributação naquele instante e sem a substituição do sujeito passivo originário por outro.

Observo, por oportuno, vez que o autuado é optante pelo regime simplificado de apuração de tributos denominado Simples Nacional, que nos itens “1” e “2” da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 está dito, de forma literal, que **o ICMS é devido nas operações sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com, e sem, encerramento da tributação**, submetendo-se o sujeito passivo à legislação estadual aplicável no Estado da Bahia.

Ou seja, a Lei Complementar 123/2006, que rege o Simples Nacional, explicita que a antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, situação em que se enquadra a antecipação parcial prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, é uma das formas de antecipação tributária. E é com base neste dispositivo normativo que as empresas enquadradas no regime simplificado Simples Nacional têm a obrigação tributária do recolhimento da antecipação parcial em nosso Estado, além da obrigação de recolhimento dos tributos que compõem a “cesta de tributos” prevista no caput, incisos I a VIII, do mencionado artigo 13.

No item “1” da alínea “g” do inciso XIII, artigo 13 da Lei do Simples Nacional, está a hipótese de incidência relativa ao regime da substituição tributária, e no item “2”, da mesma alínea do mesmo inciso e artigo, enquadra-se à antecipação parcial, que na Bahia é a antecipação tributária em que não ocorre a substituição do sujeito passivo, e nem se esgota a fase de tributação. E a Lei Complementar 123/2006 não poderia dispor de forma diferente, pois há uma antecipação do momento de pagamento de um tributo em ambas às situações previstas nestes itens “1” e “2”.

Assim, a antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista a época dos fatos objeto da imputação, no inciso I, alínea “b”, item “1”, da Lei nº 7.014/96, é dado atinente ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, antecipar o momento do pagamento do imposto significa na situação em foco apenas que, ao invés da submissão à regra de dever pagar o tributo quando da operação de saída, o imposto deverá ser pago quando da entrada da mercadoria, ou em data posterior prevista pela legislação aplicável à situação, ainda que as mercadorias não tenham saído do estabelecimento adquirente.

A antecipação parcial é uma antecipação tributária.

Por conseguinte, quando a redação originária da Lei nº 7.014/96 previu multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de imposto devido por antecipação, sem excluir este ou aquele modo de antecipar o pagamento do tributo, tratou de antecipação tributária em todas as modalidades existentes e atinge os fatos supervenientes, desde que naquela hipótese de incidência, sempre preexistente, o fato da vida viesse a se enquadrar.

Não vislumbro a base jurídica para se excluir, da antecipação tributária, a antecipação dita parcial, em que não ocorre o encerramento da fase de tributação.

Ressalto que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente tanto à lavratura deste Auto de Infração, quanto aos fatos que o baseiam - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea "b", que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas de escrituração fiscal, constato que a empresa autuada era, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração Simples Nacional, em nosso Estado sucessor do regime simplificado de apuração de ICMS adotado anteriormente e denominado SimBahia, pelo que no momento da ocorrência dos fatos objeto das duas imputações objeto do presente Auto de Infração o autuado não estava submetido às regras comuns, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal de apuração, e os atos que praticava estavam regidos pela legislação vigente para as empresas do regime simplificado de apuração.

Em nosso Estado, a Lei que regia o regime SimBahia, Lei nº 7.357/1998, foi revogada em 01/07/2007 pelo artigo 10 da Lei nº 10.646/07, que dispõe sobre a aplicação do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte de que trata a Lei Complementar nº 123/2006, e que possibilitou a opção do ora autuado pelo seu enquadramento como contribuinte inscrito no denominado regime Simples Nacional, a partir de 01/07/2007.

Por outro lado uma vez que, à época do cometimento da infração, o percentual de multa a ser aplicado era o de 50% do valor do imposto, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS, devido por antecipação, por empresas sob regime simplificado de apuração, vale dizer, dispensadas da escrituração fiscal exigível para as empresas sob regime normal de apuração, à situação em lide não se poderia aplicar o percentual de 60% do valor de imposto, também já previsto à época no inciso II, alíneas "d" e "f", do mencionado artigo 42, para as empresas sob regime normal de apuração, porque a aplicação de tal percentual maior, 60% ao invés de 50%, seria um agravamento de penalidade sem base legal que o justificasse.

Assinalo, inclusive, que interpretar a legislação no sentido da aplicação do percentual maior de multa, portanto impondo maior ônus financeiro a ser suportado pelo sujeito passivo desta lide, seria procedimento contrário ao quanto previsto nos artigos 146, inciso III, alínea "d"; 170, inciso IX, e 179, todos da Constituição da República, acerca do tratamento diferenciado a ser aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte:

Constituição da República:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC nº 42, de 2003)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Nova redação dada pela EC nº 6, de 1995)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela

simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

E, ainda que o artigo 125, incisos I e III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, exclua, da competência deste Conselho de Fazenda, a declaração de constitucionalidade, a interpretação sistemática da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide visando-se à economia processual, ao bem estar social e ao controle de legalidade que o ente público deve fazer sobre seus próprios atos.

Considero, outrossim, que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta lide, alegando-se a ausência de multa específica para a situação em lide, ter-se-ia como imperativo o teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, que transcrevo:

CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I – à capitulação legal do fato;*
- II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

(grifos nossos)

Assim, uma vez que a antecipação parcial é espécie de antecipação tributária, sempre existiu a previsão de multa para o descumprimento desta obrigação tributária principal tanto para as empresas do regime simplificado de apuração quanto para as empresas do regime normal de apuração, e a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pauta-se, quanto à legislação tributária, pelo transcrito artigo 112 do Código Tributário Nacional. No caso específico, pelo previsto no inciso IV do mencionado artigo, sendo vedada a analogia *in malam partem* e, situação ainda menos concebível, quando se trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária, como é a situação em análise.

Assinalo que desde o nascimento do instituto da antecipação parcial, vale dizer, durante o período compreendido entre março/2004 até meados de 2009, este Conselho de Fazenda aplicou, e manteve, nas duas instâncias de julgamento, a multa no percentual de 50% em todos os Autos de Infração lavrados contra os contribuintes do regime simplificado de apuração, nas ocorrências de falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

A partir do segundo semestre de 2009 passou a vigorar neste Colegiado o entendimento, por maioria, de que não seria devida a multa de 50% prevista no inciso I, alínea “b”, item “1”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para as microempresas e empresas de pequeno porte, em tais situações relativas à antecipação parcial, com a nova interpretação no sentido de que dever-se-ia aplicar indistintamente, para contribuinte sob regime normal, ou simplificado, de apuração do imposto, para fatos geradores ocorridos até 27/11/2007, o previsto na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, a partir de 28/11/2007, o previsto na alínea “d” do inciso II do mesmo artigo 42, o que vem causando seguidas majorações, em sede de julgamentos de primeira e de segunda instância, no percentual de 50% invariavelmente indicado pelo Sistema de Emissão de Auto de Infração – SEAI, utilizado pelo Fisco estadual.

Por outro lado, observo que a majoração, já em sede de julgamento em segunda instância, do percentual de multa indicado em Auto de Infração que foi lavrado contra o contribuinte e do qual este se defendeu originariamente como uma multa de 50% prevista em outro dispositivo normativo e com outra capitulação legal, tal reforma de entendimento caracterizar-se-ia como *reformatio in pejus*, situação que afrontaria o ordenamento jurídico.

Por tudo quanto exposto, em relação a ambas as Infrações voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS recolhido a menos por antecipação, tal como originalmente

aplicado no Auto de Infração e está previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, quanto ao valor principal e, em decisão não unânime quanto às multas aplicadas, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, afastar a multa aplicada para os fatos geradores ocorridos até 27/11/2007, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232200.0014/10-0, lavrado contra **BARRA NEWS COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$21.441,34**, sendo R\$12.603,21, sem incidência da multa e R\$8.838,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, referente às operações dos meses de novembro e dezembro listadas na infração 1, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à exclusão das multas – fatos geradores até 27/11/2007) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão parcial de multas e aplicação de multa de 50%) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Aplicação da multa de 50% para os fatos geradores até 27/11/2007) – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR
(Voto Vencedor – Exclusão parcial da multa)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO DIVERGENTE
(Reenquadramento da multa)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Aplicação da multa de 50% para os períodos anteriores à 28/11/2007)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS