

**PROCESSO** - A. I. Nº 281240.0243/08-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - FOG - FORNECIMENTO OPERACIONAL GARANTIDO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0236-04/10  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 18/11/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0349-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração parcialmente elidida após revisões fiscais. 2. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA GARANTIA À AMPLA DEFESA. Constitui afronta ao devido processo legal, bem como à garantia à ampla defesa, imputar ilícito tributário apenas com base em planilha, eivada de vícios de cálculos, e desacompanhada de outros documentos de prova. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida quanto à exigência do valor principal. Decisão unânime. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Afastada, de ofício, a incidência da multa. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 4ª JJF após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, através do Acórdão JJF nº 0236-04/10, lavrado para imputar ao sujeito passivo duas infrações:

- 1- Recolhimento a menor do tributo por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado (2004). Valor exigido de R\$ 17.938,71 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96.
- 2- Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas. Consta que o ilícito foi imputado em virtude de o sujeito passivo não ter apresentado notas fiscais requisitadas (colhidas nos sistemas CFAMT e SINTEGRA), nem informado as mesmas nas DMEs ou no Livro Caixa (fls. 01 e 07), (2004). Valor exigido de R\$ 36.225,05 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Foi apresentada Defesa, fls. 57 a 64, com juntada de vários documentos (73 a 202), como notas fiscais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento e a cópia do Livro de Registro de Entradas. Ao final de sua peça, levanta a argüição de nulidade da infração 02 e o pedido de improcedência do Auto de Infração.

Houve informação fiscal, fl. 206, com reabertura de prazo para nova manifestação do contribuinte, fls. 265 a 270. Às fls. 273 e 274, o autuante traz informação fiscal, argumentando que acolheu as razões de defesa relativas à infração 2, excluindo-a do lançamento e colacionando demonstrativo de débito ajustado (fl. 275).

Após instrução do feito, o processo foi a julgamento, tendo assim se pronunciado o Relator da 4ª JJF em seu voto:

“VOTO

Preliminarmente, com relação à primeira infração, importa consignar que os vícios suscitados pelo sujeito passivo, objeto do pleito de nulidade, foram corrigidos ao longo da instrução processual, consoante se extrai do quanto aduzido no Relatório supra, pelo que fica rejeitada a respectiva preliminar.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal relativo a esta específica acusação, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação e nas diversas manifestações do contribuinte, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

A infração 02 teve como fundamento legal os dispositivos citados à fl. 02 e foi capitulada como presunção de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas”, sendo que o sujeito passivo, no período autuado, na condição de optante do SIMBAHIA como empresa de pequeno porte não estava obrigado a escriturar entradas.

Ciente disso, no corpo do Auto de Infração e no cabeçalho da planilha de fl. 07, o autuante registrou que o ilícito foi evidenciado em virtude de o contribuinte não ter apresentado as notas fiscais e não ter informado as respectivas aquisições na DME e no livro Caixa.

No que se refere à infração sob comentário, as únicas informações constantes dos autos são aquelas de fls. 07 e 08, que, por sinal, são idênticas. Foram totalizadas as supostas compras não escrituradas por mês em uma coluna, aplicada a alíquota interna, deduzida daquela de 07%, que deveria ser um crédito presumido de 8%, que resultaria numa carga tributária de 9%, de acordo com os dispositivos regulamentares citados no cabeçalho do demonstrativo, e foram, por fim, consignados os valores de ICMS a recolher por período.

Entendo que a instrução processual e a metodologia relativas a esta infração não são razoáveis, tampouco legais, posto que desacompanhadas de documentos comprobatórios, em afronta ao art. 2º c/c 41, II do RPAF/99. Uma simples planilha em EXCEL, com erros de cálculo, desacompanhada de outros elementos, não é instrumento suficiente para dar materialidade ao ilícito tributário apontado. Atinge os mais elementares princípios que regem o processo administrativo fiscal, plasmados no art. 2º do seu Regulamento, como o do devido processo legal, do contraditório e da garantia à ampla defesa. Aliás, com o que parece concordar o autuante, já que retirou do lançamento a acusação em baila.

Julgo nula a infração 02.

No mérito, com relação à infração 01, o impugnante afirmou que o fiscal incidiu em erro ao incluir todas as operações como sujeitas à antecipação parcial, tendo-se em vista o fato de que exerce a compra e venda e a prestação de serviços. Disse que no levantamento da fiscalização constam notas fiscais que designam mercadorias para revenda (CFOP 2.102) e outras destinadas ao consumo (CFOP 2.556).

O autuante, nas duas revisões fiscais efetuadas, excluiu da infração as notas fiscais capturadas no CFAMT, em função da “falta das mesmas para efetivação do meio de prova”, bem como aquelas relativas a aquisições comprovadamente destinadas à aplicação em serviços, com alíquotas cheias. Reduziu-se, assim, o tributo exigido nesta infração de R\$ 17.938,71 para R\$ 8.410,91 (somatório, mês a mês, dos montantes registrados às fls. 276 a 280).

A diferença entre o valor do levantamento de fl. 275 e aquele de fls. 276 a 280 decorre do fato de o autuante, ao computar o total devido em maio de 2005, registrou R\$ 230,00, ao invés de R\$ 230,42. O mesmo se deu em novembro deste mesmo ano, tendo consignado R\$ 2.010,56, ao invés de R\$ 2.009,53. Portanto, o valor correto é o de fls. 276 a 280, no montante de R\$ 8.410,91.

Tais quantias são originárias das notas fiscais de números 70.935 (fls. 277 e 290), 72.034 (fls. 278 e 293), 869 (fls. 278 e 305), 3.884 (fls. 278 e 297), 811 (fls. 278 e 304), 448 (fls. 280 e 299), 483 (fls. 280 e 303), 476 (fls. 280 e 300) e 78.775 (fls. 280 e 301).

O contribuinte reconhece o débito relativo às notas fiscais de números 811 (fls. 278 e 304) e 869 (fls. 278 e 305).

Com efeito, da leitura dos registros no livro de Entradas, percebe-se que há aquisições sob os códigos 2.126 (compra para utilização em prestações de serviços) e 2.556 (compra de material para uso ou consumo). Por exemplo, as operações referentes às notas fiscais 72.034 (fl. 291) e 448 (fl. 298).

No que é pertinente à primeira situação, o art. 352-A, parágrafo 3º, II do RICMS/BA determina que devem ser consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Portanto, o imposto é devido.

Já no que se refere às aquisições realizadas sob o código 2.556 (compra de material para uso ou consumo), por razões cristalinas, não incide a antecipação parcial, porquanto não são mercadorias destinadas à revenda, pelo que devem ser retiradas da exigência as notas fiscais 448 (fls. 280 e 299), 483 (fls. 280 e 303), 476 (fls. 280 e 300) e 78.775 (fls. 280 e 301), todas listadas à fl. 280.

Desse modo, os únicos lançamentos cabíveis neste Auto de Infração são aqueles de fls. 277 (maio de 2004, R\$ 230,42) e 278 (julho de 2004, R\$ 1.175,14), no total de R\$ 1.405,56.

Ainda com relação à infração em comento, faz-se necessário o re-enquadramento da sua multa para o art. 42, inc. II, letra "f" da Lei nº 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09, da 5ª JJF, de relatoria do julgador Tolstoi Seara Nolasco.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. I, alínea "b", item 1, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

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

I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

...  
b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;  
(...)

Consignou a PGE/PROFIS, em diversos Pareceres, que o texto da norma em questão, a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoriedade simbiose entre o artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação, prevista no art. 42, inc. II, "d", aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Carta Magna.

Também foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, "d", ao presente caso, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além de o citado comando normativo não alcançar expressamente empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inciso 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 de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 4, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa 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), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquia de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, "b", quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra "f". Todavia, esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que permanece inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadrandoo as infrações praticadas pelo contribuinte atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra "f", relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual

previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante o induziu a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50% para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Tal correção (para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96), diz respeito ao período anterior a 11/2007, inclusive.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.405,56. Em função do re-enquadramento, deve ser oferecida ao sujeito passivo, a oportunidade de pagar a quantia devida com as reduções de multa previstas na legislação.”

Ao final do seu voto, recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

## VOTO

Em sede preliminar, entendo que o afastamento da infração 2 foi correto, uma vez que, conforme relatado no voto de primeira instância e constatado facilmente nos autos, a instrução processual elaborada e a metodologia aplicada pelo autuante ferem de morte os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, princípios inscritos nos arts. 41, II e 2º do RPAF.

Não se sustenta a acusação 2 com base exclusivamente em levantamento de fl 07, sem que este indique, ao menos, os números das notas fiscais analisadas e que levaram a apuração do ICMS devido.

No que tange ao mérito da Decisão em relação infração 1, percebo ser correta a Decisão da 4ª JJF em reconhecer o demonstrativo de débito ajustado trazido pelo autuante (fls. 275 a 280), explicando que o valor inicial do débito seria a quantia de R\$ 8.410,91, mas, com as retificações pertinentes, apontadas no voto, o valor realmente devido nesta infração seria a importância de R\$ 1.405,56, relativo ao demonstrativo de fl. 277.

Essa retificação elaborada no voto e muito bem demonstrada foi devida à exclusão do lançamento das notas referentes à compra de material para uso ou consumo (Notas Fiscais nºs 448, 483, 476 e 78.775) e pelo reconhecimento do débito pelo contribuinte (Notas Fiscais nºs 811 e 869).

Desse modo, no que toca a essa questão, alinho-me ao voto que proclama a procedência parcial da infração 1, com a exigência de R\$ 1.405,56.

Quanto à multa aplicada a infração 1 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.

Imputar norma tributária punitiva a fato ocorrido antes de sua vigência desrespeita ao indelével princípio constitucional da irretroatividade das normas sancionatórias. Ressalto que a introdução da alínea ‘f’ no art. 42 foi feita através da Lei nº 10.847/07 de 27 de novembro de 2007 e com efeitos a partir de 28 do mesmo mês, conforme explicita de forma lapidar toda e qualquer cópia oficial da Lei nº 7.014/96.

Assim, não enxergo possibilidade de um mandamento tributário impositivo de multa ser aplicado a fatos anteriores a sua vigência, consoante a essência do brocardo latino “*nulla poena, sine lege*” ou até mesmo, àquele utilizado na argumentação do voto, de que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência “*tempus regit actum*”, pois, entendendo assim, a lei aplicável ao fato ocorrido nos autos é aquele vigente a época da autuação e não da época do julgamento, ou seja, imperioso aplicar o regramento jurídico tributário de 2004.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado, quanto a nulidade da infração 2 e no mérito da infração 1, porém, quanto a multa aplicada sobre a mesma infração, de ofício, a afasto pelos motivos acima expostos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão da multa – Infração 1)**

Concordo com a decisão proferida pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso de Ofício. Entretanto, discordo daquela a respeito do afastamento da multa aplicada incidente sobre o débito remanescente da infração 1, que diz respeito à pagamento a menos de ICMS a título de antecipação parcial.

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 aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo

sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o reenquadramento 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 pela fiscalização quando aplicou a multa de 50% por entender 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 seu turno, a JJF observando a situação, acertadamente, a reenquadrou, aplicando a multa de 60% prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96. Ressalto que tal reenquadramento não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, o reenquadramento na forma realizada pela JJF encontra-se correto, devendo ser ele mantido em sua totalidade.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à aplicação da multa de 50%)**

A infração 1 trata de exigência de valores relativos a recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial por contribuinte enquadrado, à época dos fatos geradores, no regime simplificado de apuração de ICMS identificado como SimBahia, instituído pela Lei nº 7.357/98, revogada em 01/07/2007.

Concordo com o ilustre Relator quanto ao não provimento do Recurso de Ofício.

Contudo, com a devida vênia discordo quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque comprehendo 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 em 1<sup>a</sup> instância e no outro voto divergente proferido nesta sessão de julgamento da 2<sup>a</sup> CJF, quanto à 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 oportunidade, 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.

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 SimBahia, pelo que no momento da ocorrência dos fatos objeto da imputação 1 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.

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 inconstitucionalidade, 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 da 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 caputulação 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 sistêmica do ordenamento jurídico pauta-se, quanto à legislação tributária, pelo transscrito 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 tudo quanto exposto, em relação à Infração 1 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 principal e, em decisão não unânime quanto à exclusão da multa, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e, de ofício, afastar a multa aplicada na infração 1, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281240.0243/08-9**, lavrado contra **FOG - FORNECIMENTO OPERACIONAL GARANTIDO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.405,56**, com os acréscimos legais, sem incidência de multa.

VOTO VENCEDOR (Quanto à exclusão de multas) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao reenquadramento da multa) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à aplicação da multa de 50%) – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCEDOR  
(Quanto à exclusão da multa)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto ao reenquadramento da multa)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à aplicação da multa de 50%)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS