

PROCESSO - A. I. Nº 232368.0008/10-0
RECORRENTE - JOSÉ IRANILDO ANDRADE DOS SANTOS (CEREALISTA LUA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0371-01/10
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA
INTERNET - 26/12/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0392-12/11

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. **a)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 1% e de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADA INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização e não enquadradas no regime da substituição tributária, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida, e modificada de ofício a multa de 60% aplicada em Decisão de 1ª Instância, para a multa de 50% originalmente indicada no Auto de Infração para a imputação 3. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida quanto ao valor principal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora quanto à aplicação da multa referente à infração 3. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 232368.0008/10-0, lavrado em 31/03/2010, para exigir ICMS no valor de R\$849,83, acrescido da multa de 50%, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Entrada de mercadorias não tributáveis no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2009. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$10.631,41, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas.

INFRAÇÃO 2. Entrada de mercadorias tributáveis no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, setembro, outubro e dezembro de 2009. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$ 47.363,00, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas.

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação tributária parcial, no valor de R\$849,83, 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, no mês de setembro de 2009.

O Fisco acosta, às fls. 09 a 241, documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias de notas fiscais, cópias de Documentos Auxiliares de Nota Fiscal

Eletrônica – DANFEs, cópias de livro Registro de Entradas, de livro Caixa, Relatório de Notas fiscais do sistema SINTEGRA, Termos de Intimação enviados a empresas fornecedoras do contribuinte, com Aviso de Recebimento – ARs emitidos pelos correios, cópias de listagens enviados a esses fornecedores pelo Fisco da Bahia, solicitando comprovantes de entrega de mercadorias e informações sobre formas de pagamento realizados pelo autuado quanto àquela operações, e Declarações de fornecedores quanto à entrega de mercadorias ao contribuinte autuado.

Às fls. 244 e 245 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados às fls. 01 e 241 do Auto de Infração.

O autuado impugna o lançamento de ofício às fls. 247 a 274 em apertada síntese inicialmente citando as Infrações 1 e 2 de forma indistinta e argumentando que muitas das mercadorias encontrar-se-iam com fase de tributação encerrada, ou seriam mercadorias não tributáveis adquiridas para manutenção dos veículos, pelo que deveria ser aplicada a multa no percentual de 5% prevista no inciso XII-A da Lei nº 7.014/96, dispositivo que transcreve. Em relação à Infração 3 afirma que não seria possível a exigência de antecipação parcial das empresas optantes pelo Simples Nacional. Tece considerações acerca do sistema de tributação do Simples Nacional, fala sobre dispositivos constitucionais, limitações ao poder de tributar, confisco, cita textos de juristas, fala sobre o sistema SimBahia, cita e comenta dados do site desta SEFAZ acerca de esclarecimentos sobre vedação ao uso de crédito por empresas do regime simplificado de apuração, fala sobre o princípio da capacidade contributiva, cita dispositivo da Lei nº 7.357/98 (Lei do SimBahia), compara o tratamento dado a atacadistas, com benefícios fiscais, em contraponto ao tratamento dispensado às empresas do regime simplificado de apuração do imposto, discorre acerca da proteção constitucional às micro e pequenas empresas, da impropriedade aplicação da taxa SELIC como índice para acréscimos moratórios nas infrações e jurisprudência deste tema, e conclui pedindo o julgamento pela improcedência da autuação.

O autuante presta informação fiscal às fls. 286 a 288 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações. Dentre outros aspectos destaca que a aplicação do percentual sugerido pelo sujeito passivo oneraria mais o contribuinte do que a multa tal como aplicada no Auto de Infração.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0371-01/10, às fls. 292 a 296. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

“Em sua defesa, o autuado argui a nulidade do lançamento, sob a alegação de que o Auto de Infração “sem embargos do alto zelo do Auditor Fiscal autuante é nulo”.

Afasto essa alegação de nulidade, suscitada de forma ampla, pois o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não tendo ensejado qualquer violação ao devido processo legal ou ao exercício do direito de defesa. Na impugnação, o autuado abordou a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, o que demonstra ter existido cerceamento ao direito de defesa. No lançamento, estão identificados, com clareza, a infração, o infrator, o montante da base de cálculo e os valores devidos. Inexiste qualquer vício ou falha capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração, uma vez que não ocorreu nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

As infrações 01 e 02 tratam de entradas no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal. Observo que o autuado, após ter sido regularmente intimado (fl. 7), apresentou à fiscalização o seu livro Registro de Entradas (fls. 133 a 147), o qual preenchia os requisitos de validade e comprovava as operações nele registradas.

Em relação à infração 01, a qual trata de entrada de mercadorias não tributáveis, verifico que o autuado não se defendeu de forma específica. Examinando o demonstrativo referente a esse item do lançamento, constato que as notas fiscais e a cópia reprográfica do livro Registro de Entradas comprovam a ocorrência da irregularidade imputada ao autuado. Dessa forma, essa infração em tela subsiste integralmente.

Quanto à infração 02, que cuida de entrada de mercadorias tributáveis, verifico que as notas fiscais discriminadas no demonstrativo de fl. 107, cujos DANFEs estão acostados às fls. 108 a 130, não foram registradas no livro Registro de Entradas. Em razão dessa irregularidade, foi aplicada ao autuado multa equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Na defesa, o contribuinte sustenta que deveria ter sido apenado com a multa de 5%, prevista no inc. XII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pois uma parte das mercadorias estava com a fase de tributação encerrada e outra parte era destinada à utilização nos seus veículos.

Examinado as notas fiscais listadas no demonstrativo de fl. 107, constato que as mercadorias nelas consignadas são tributáveis – aguardente e óleo de soja. Considerando que as mercadorias são tributáveis e que o autuado não comprovou que as aquisições foram devidamente registradas, a multa indicada na autuação, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias, prevista no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96, está correta. Tendo em vista a irregularidade apurada, não há como se aplicar a pena prevista no inc. XII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 5%. Dessa forma, a infração em tela subsiste integralmente.

Trata a infração 03 da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária parcial, na condição de empresa optante do Simples Nacional.

Conforme o demonstrativo de fl. 131 e a correspondente nota fiscal acostada à fl. 132, o autuado deixou de efetuar o pagamento do ICMS devido por antecipação parcial na aquisição interestadual de aguardente. O autuado não nega que tenha efetuado a aquisição em tela, porém não comprova o pagamento da correspondente antecipação parcial, limitando-se a questionar a constitucionalidade da cobrança e da vedação ao crédito fiscal referente à antecipação parcial.

Conforme previsto no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03, a legislação estadual estabelece 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” (grifo nosso). Tal disposição foi reproduzida o art. 352-A do RICMS-BA.

Essa determinação veio a ser ratificada por meio do artigo 386, inciso VII, alínea “b”, do RICMS-BA, o qual determina que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS 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 do RICMS.

Por fim, a Diretoria de Tributação – DITRI, através da Gerência de Consultas e Orientações Tributária, expediu Orientação DITRI/GECOT nº 001/2009, na qual orienta que: “Nas aquisições interestaduais realizadas por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional o valor do ICMS antecipação parcial será o resultado da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual aplicável aos contribuintes não optantes pelo simples nacional”.

Dessa forma, está demonstrado o embasamento legal da exigência fiscal, cuja base de cálculo para apuração do imposto é o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, nos termos previstos no inciso III do art. 23 da Lei nº 7.014/96, mediante a alíquota interna de 17%, deduzido do valor do ICMS destacado no documento fiscal de aquisição, independentemente do regime de apuração do imposto adotado pelo contribuinte, conforme procedeu o autuante.

Apesar dos respeitáveis argumentos defensivos acerca da inconstitucionalidade do tratamento dispensado às micro e pequenas empresas, saliento que ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Pelo acima exposto, a infração em comento subsiste integralmente. Todavia, de ofício, observo que a multa indicada na autuação, no percentual de 50%, prevista no inciso I, alínea “b”, item “I”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, está equivocada, haja vista que essa penalidade era cabível apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Por fim, saliento que a aplicação da taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) para fins tributários, no âmbito estadual, encontra amparo no art. 102, § 2º, I, Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), incidindo sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso. Apesar dos abalizados argumentos trazidos pelo autuado sobre a inconstitucionalidade da utilização dessa referida taxa para fins tributário, falece a este órgão julgador administrativo competência para declarar inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Por tudo quanto exposto, é PROCEDENTE a autuação, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido, na quitação do presente Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 305 a 332, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese o recorrente cita as Infrações 1 e 2 de forma indistinta, argumentando que muitas das mercadorias encontrar-se-iam com fase de tributação encerrada, ou seriam mercadorias não tributáveis adquiridas para manutenção dos veículos, pelo que deveria ser aplicada a multa no percentual de 5% prevista no inciso XII-A da Lei nº 7.014/96, dispositivo que transcreve. Em relação à Infração 3 afirma que não seria possível a exigência de antecipação parcial das empresas optantes pelo

Simples Nacional. Tece considerações acerca do sistema de tributação do Simples Nacional, fala sobre dispositivos constitucionais, limitações ao poder de tributar, confisco, cita textos de juristas, fala sobre o sistema SimBahia, cita e comenta dados do site desta SEFAZ acerca de esclarecimentos sobre vedação ao uso de crédito por empresas do regime simplificado de apuração, fala sobre o princípio da capacidade contributiva, cita dispositivo da Lei nº 7.357/98 (Lei do SimBahia), compara o tratamento dado a atacadistas, com benefícios fiscais, em contraponto ao tratamento dispensado às empresas do regime simplificado de apuração do imposto, discorre acerca da proteção constitucional às micro e pequenas empresas, da impropriedade aplicação da taxa SELIC como índice para acréscimos moratórios nas infrações e jurisprudência deste tema, e conclui pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário interposto, com o julgamento pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 338 a 341 aduzindo que o contribuinte reprisa, em sede de Recurso Voluntário, o quanto já alegado na impugnação inicial, e já apreciado pelo julgamento de primeira instância. Considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do Acórdão recorrido. Afirma que as argüições de inconstitucionalidade devem ser rechaçadas porquanto falece ao Conselho de Fazenda a declaração de inconstitucionalidade, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Afirma que as imputações estão claras, e as multas aplicadas de acordo com a legislação.

Assinala que o princípio constitucional que veda a criação de confisco não alcança as multas fiscais. Cita que a Taxa SELIC é aplicada com base em dispositivos que cita da Lei nº 7.014/96 e do COTEB. Aduz que a Infração 1 está devidamente comprovada conforme cópia do livro Registro de Entradas e das notas fiscais acostadas pelo autuante aos autos. Que a prova da materialidade da Infração 2 encontra-se no demonstrativo de fl. 07 e nos DANFEs de fls. 108 a 130. Que o recorrente apenas se ocupa de justificar a alteração da penalidade de 10% para 5% alegando que parte das mercadorias encontrava-se com a fase de tributação encerrada e a outra parte era destinada à utilização em veículos de sua propriedade. Que, de acordo com o artigo 322, e parágrafos, do RICMS/BA, é obrigatória a escrituração de mercadorias tributáveis, sendo aplicável a multa de 10% do valor comercial das mercadorias, tal como disposto no artigo 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96. Que a multa de 5% tem aplicabilidade restrita a mercadorias não tributáveis.

Afirma que em relação à Infração 3 o recorrente não nega a aquisição da mercadoria sujeita à antecipação parcial (aguardente) e cuida apenas de questionar a constitucionalidade do ICMS devido por antecipação tributária parcial e da vedação ao crédito fiscal, em face de sua condição de microempresa. Cita que a exigência fiscal está baseada no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 e no artigo 386, inciso VII, alínea “b”, do RICMS/BA, e a base de cálculo para a apuração deste imposto está prevista no artigo 23 da Lei nº 7.014/96, que descreve.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO (Vencido quanto ao percentual da multa referente à infração 3)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de Primeira Instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo. Argüição de nulidade rejeitada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Porém ressalto, quanto ao instituto da antecipação parcial, que o Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 3426, negou a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, que criou a antecipação parcial do imposto para empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa. E a Lei Complementar nº 123/2006, em seu artigo 13, inciso XIII, alínea “g”, item “2”, prevê a exigência da antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, o que equivale dizer, a antecipação parcial objeto da imputação 3 do lançamento de ofício em foco e do Recurso Voluntário interposto.

No que pertine às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, e da irresignação quanto à aplicação da Taxa SELIC, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto à taxa SELIC, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que essa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida, exceto em relação à multa aplicada para a Infração 3, majorada em sede de julgamento.

Tal como já exposto no Parecer emitido pela PGE/PROFIS, e exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso Voluntário, o quanto já apreciado em primeira instância. Não nega o recebimento das mercadorias, recebimento este que está comprovado pela farta documentação que anexada ao Auto de Infração, e da qual o contribuinte recebeu cópia.

Assinalo, em relação às Infrações 1 e 2, o artigo 26, parágrafo 4º, da Lei Complementar nº 123/2006, que o contribuinte optante pelo Regime denominado Simples Nacional está obrigado à escrituração do livro Registro de Entradas, aplicando-se a legislação estadual pertinente. O contribuinte não nega esta obrigação, mas exige a aplicação de disposição normativa incompatível para a situação de seu descumprimento. Este assunto, inclusive, já foi devidamente abordado pelo julgamento de primeira instância, e o contribuinte nada trouxe de novo quando da interposição de Recurso Voluntário, pelo contrário, transcreveu as suas assertivas a respeito, já constantes da impugnação originária.

Ressalto, por oportuno, que a infração 3 trata de exigência de valores relativos 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.

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.

A Decisão de primeira instância majora o percentual de multa desta imputação de 50% para 60% do ICMS exigido.

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 nº 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 a 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 nº 123/2006 não poderia dispor de forma diferente, pois há uma antecipação do momento de pagamento de um tributo em ambas as 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 aos fatos que baseiam o Auto de Infração - 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:

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 sistêmica 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.

Assim, em relação à Infração 3 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.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida modificando, de ofício, a multa objeto da Infração 3 de 60% para 50%, tal como lançada no Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto à capitulação da multa referente à infração 3)

Peço *vénia* para divergir do voto proferido pela ilustre relatora Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Na infração 3, cuja exigência fiscal diz respeito a antecipação parcial do ICMS, a ilustre relatora entendeu por modificar a Decisão proferida pela JJF, para exigir do contribuinte multa de com percentual de 50% do valor do imposto recolhido a menos por antecipação, tal como originalmente aplicado no Auto de Infração.

A aplicação da multa em razão da antecipação parcial tem sido motivo de muita discussão, sobretudo quando a infração tem data de ocorrência anterior a 27/11/2007. À época, a legislação permitia a intelecção de que não seria aplicável a dita multa por inexistência de previsão legal, tudo porque a legislação não fazia referência ao instituto da “antecipação parcial”. A Lei nº

10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, alterou a redação dada ao dispositivo legal de maneira que incluiu no texto a expressão “antecipação parcial”, fazendo com que fossem superadas as divergências interpretativas da norma, de maneira que resta clara a aplicação da multa de acordo com os ditames do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/97, cujo teor transcrevo abaixo:

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

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares; ”;

Pelo exposto, divirjo do voto prolatado pela ilustre relatora de 2º grau, e voto pela manutenção da Decisão da JJF em sua inteireza, mantendo a tipificação da multa aplicada à infração 3 com base no art. 42. II, “d” da Lei nº 7.014/97.

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 à multa aplicada na infração 3, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232368.0008/10-0, lavrado contra **JOSÉ IRANILDO ANDRADE DOS SANTOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$849,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos geradores dos débitos tributários, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$57.994,41**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da mesma lei, com os acréscimos moratórios, conforme Lei nº 9.837/2005.

VOTO VENCEDOR (Quanto à capitulação da multa aplicada na infração 3) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à capitulação da multa aplicada na infração 3) – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto à capitulação da multa aplicada na infração 3)

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO VENCEDOR
(Quanto à capitulação da multa aplicada na infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS