

PROCESSO	- A. I. N° 210585.0014/10-5
RECORRENTE	- FERRAMINAS FERRAMENTAS E FERRAGENS LTDA. (PARNOX)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão da 2º JJF nº 0341-02/10
ORIGEM	- INVAZ VAREJO
INTERNET	- 28/12/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0450-12/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Documentos fiscais apresentados pelo autuado não elidem a acusação. Infração caracterizada. Não acolhidas as preliminares de nulidades. Modificada a Decisão recorrida quanto ao valor principal. Decisão unânime. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime quanto à multa aplicada.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, ora recorrente, contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 24/05/2010, para exigir ICMS, no valor histórico de R\$16.550,41, acrescido da multa de 50%, decorrente de recolhimento a menos do ICMS, referente à antecipação parcial, na condição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho a dezembro de 2007.

O autuado apresentou defesa, fls. 415, argumentando que diversas notas fiscais foram devolvidas aos fornecedores por não estarem de acordo com os pedidos, acostando cópia das notas às folhas 424 a 440. Requeru a improcedência da autuação.

A autuante prestou informação fiscal (fls. 442 e 443), na qual informa que as Notas Fiscais acostadas pela defesa não devem ser acatadas, pois estão ilegíveis, o que impossibilita, ao seu ver, a identificação dos seus dados. Aduz ainda que os números desses documentos fiscais foram colocados à caneta, enquanto os demais dados foram impressos, portanto, não servindo para o fim que se pretende em respeito ao inciso IV do Art. 8º do RPAF/BA. Conclui sua informação fiscal, asseverando a procedência e manutenção da autuação em tela.

Após análise dos autos, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarou a seguinte Decisão, transcrita, a seguir, *in verbis*:

*“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto decorrente de recolhimento a menos do ICMS, referente à antecipação parcial, na condição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho a dezembro de 2007.*

*O regime de antecipação parcial tem sua incidência prevista em relação às aquisições interestaduais para fins de comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei 7.014/97, incluído pela Lei 8.967/03, o qual transcrevo para um melhor entendimento:*

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, **independentemente do regime de apuração adotado**, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

- I - isenção;
- II - não-incidência;
- III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”

§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento.(grifo nosso)”

A infração encontra-se embasada nos levantamentos fiscais acostados às folhas 06 a 14 dos autos, nas cópia das notas fiscais às folhas 15 a 302 e comprovante de pagamentos e DAE's às folhas 303 a 408.

A alegação defensiva de que as notas objeto da autuação foram devolvidas, não pode ser acolhida, uma vez que as cópias acostadas pela defesa, como bem ressaltou o autuante na informação fiscal, encontram-se com os dados ilegíveis e os números das notas fiscais originais foram colocados de forma manuscrita, apesar dos referidos documentos fiscais terem sido emitidos por meio de impressão, processamento de dados. Portanto, o autuado não comprovou sua alegação de devolução das mercadorias.

Assim, entendo que a infração restou caracterizada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”

Cientificado da Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, nos termos constantes às fls. 458 a 467 dos autos, insurgindo-se contra tal Decisão que julgou procedente a autuação em foco.

Na sua peça recursal, o recorrente argui, preliminarmente, a nulidade do Acórdão da 2ª JJF por cerceamento de defesa por conta da falta de prévia intimação da ora recorrente para se manifestar acerca do teor da informação fiscal prestada pelo autuante acostada às fls. 442/443. Cita o art. 5º da Constituição Federal para embasar o seu notório direito do contraditório e da ampla defesa, requerendo a anulação do julgamento e que os autos retornem para a referida JJF, de modo que se proceda novo julgamento fiscal.

No mérito, argumenta que não lhe foi dada a oportunidade de trazer, em diligência, aos autos as notas fiscais em que se baseou a autuação, bem como a Decisão da 2ª JJF.

No seu entendimento, o simples acostamento das cópias das notas fiscais ditas ilegíveis, poderia esclarecer a lide, ao tempo em que requer a juntada das referidas notas fiscais aos autos.

Argumenta que se trata de contribuinte optante pelo Simples Nacional e cita o art. 23 da Lei Complementar nº 123/06, e que, por conseguinte, não poderá utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal. Aduz também que sua condição de optante pelo “*Regime Simples Nacional*” concede a empresa recorrente um tratamento tributário diferenciado, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Protesta quanto ao percentual de 50% da multa aplicada, por entender descabida e de caráter confiscatório, indo de encontro ao que preceitua o art. 150, inciso IV da CF/88, e que de acordo com a Constituição Federal em vigor, não podem ultrapassar o percentual de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido. Cita ainda a Lei nº 9.298, de 1º de agosto de 1996, combinado com o art. 96 do CTN para combater a multa imputada na infração em lide.

Sustenta que a cobrança tributária com a incidência da multa, configura-se exigência fiscal a maior do valor correto, o que, ao seu ver, faz com que o Auto de Infração perca os requisitos de liquidez e certeza, necessários para a “configuração da obrigação tributária passível de cobrança, e restando impossível a manutenção do gravame, devendo este seguir ao arquivo administrativo da repartição fazendária”.

Caso não sejam acatadas as alegações acima, o recorrente argui que não houve dolo do contribuinte, portanto requer que se aplique o que preceitua o art. 60, parágrafo 4º da Lei nº 4.825/89, que prevê a possibilidade legal do CONSEF reduzir ou cancelar as multas.

Reitera que seja cancelado o débito fiscal imputado e caso isto não seja atendido, requer que se converta o feito administrativo em diligência a fim de se apurar as informações prestadas no seu Recurso Voluntário, de modo a demonstrar o erro do autuante nos valores lançados de ofício em relação ao período abarcado pela fiscalização.

Os autos foram encaminhados para Parecer da PGE/PROFIS. Este órgão que prima pelo controle da legalidade, opinou que o presente PAF fosse convertido em diligência, nos termos constante às fls. 525/526, visando analisar se de fato os documentos acostados em sede recursal pelo sujeito passivo, referem-se aos documentos objeto da autuação e se, efetivamente, restar comprovado a

aludida devolução das notas fiscais em questão, que as mesmas sejam excluídas e que seja elaborado novo demonstrativo de débito.

A 2ª Câmara de julgamento Fiscal, em pauta suplementar, na busca da verdade material e da justiça fiscal, decidiu acatar a sugestão da PGE/PROFIS no sentido de converter o processo em diligência à INFRAZ VAREJO, para que a autuante pudesse averiguar se as notas fiscais originais colacionadas, em sede de Recurso Voluntário, são as que o contribuinte alega terem sido alvo de devolução aos fornecedores.

Como resultado da diligência realizada, a Agente de Tributos, Maria Gracieth da Invenção, após análise das Notas Fiscais juntadas pelo recorrente às fls. 469 a 518, constatou que houve, de fato, a devolução integral das mercadorias constantes das seguintes Notas Fiscais nºs: 69194, 8709, 218540, 8833, 2670, 257, 76517, 99091, 255257, 43118, 550512, 12866, 87527, 87526, 3471, 171375, 196291, 259548, 196838, 69194, 2051, 689844, 95175, 45274, 64345, 66852 que foram objetos da autuação.

Por conta disto, elaborou novo demonstrativo de débito, excluindo de lançamento de ofício as Notas Fiscais susomencionadas, por conseguinte, o valor do débito do recorrente foi reduzido para R\$9.525,51, nos termos constantes no referido demonstrativo de fls. 532 a 537. Assim, a diligência conclui pela manutenção do Auto de Infração com este novo valor e pede a procedência parcial do mesmo.

O resultado da diligência foi encaminhado ao recorrente, que não mais se manifestou.

Retornando os autos à PGE/PROFIS para Parecer conclusivo, a D. procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, manifestou-se discordando da tese do recorrente de nulidade da Decisão de 1ª instância por cerceamento de defesa, alegando que não foi intimado acerca da informação fiscal procedida nos autos. De acordo com o Parecer da preclara procuradora, não existe no RPAF previsão legal para a referida intimação, sobretudo quando tal informação fiscal não trouxe fato novo que modificasse o débito do lançamento de ofício, ou qualquer outra informação que modificasse o fulcro da autuação. Assim sendo, entende que não houve qualquer mácula capaz de ensejar as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, a ilustre procuradora acompanhou o teor da diligência, quando se constatou que os documentos carreados aos autos pelo recorrente demonstraram a devolução integral das mercadorias constante em diversas notas fiscais apontadas, reduzindo-se o débito original lançado para o valor exarado no novo demonstrativo elaborado pelo diligente fiscal.

Quanto à multa aplicada na autuação, a PGE/PROFIS, entendeu que a mesma tem previsão legal no RICMS/BA e está em conformidade com a infração apurada.

Concluiu seu Parecer no sentido de acatar a diligência e opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto. Tal Parecer foi convalidado pelo Despacho da procuradora assistente, Dra. Paula Matos, acostado à fl. 548 dos autos.

## VOTO

O caso em lide diz respeito à apreciação da Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado nos autos, lavrado em 24/05/2010, no qual o contribuinte foi debitado em um valor igual a R\$16.550,41. Segundo o Auto de Infração, o autuado, ora recorrente, recolheu a menos ICMS, referente à antecipação parcial, na condição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho a dezembro de 2007.

A lide gravita em se averigar se procedem os argumentos trazidos pelo recorrente, em preliminar, requerendo a nulidade do Acórdão da 2ª JJF por cerceamento de defesa.

No mérito do Recurso Voluntário está a necessidade de se verificar se os documentos juntados pelo recorrente comprovam a aludida devolução das notas fiscais aos fornecedores, por não estarem de acordo com os pedidos, já que a referida JJF exarou Decisão unânime pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, alegando que as cópias das notas fiscais juntadas pelo autuado, em defesa de 1º grau, estavam ilegíveis e não permitiam a sua análise e verificação.

Cabe ainda neste julgamento de 2ª Instância, avaliar se a multa de 50% aplicada sobre o valor

principal da autuação é de natureza confiscatória e compromete a autuação, como argui o recorrente em sua peça recursal.

Inicialmente destaco que, não vislumbro o alegado cerceamento de defesa, haja vista que não existe no RPAF previsão legal para a referida intimação, principalmente pelo fato de que a informação fiscal não trouxe qualquer fato que modificasse o débito do lançamento de ofício, ou quaisquer outras informações que pudessem alterar o cerne da autuação, não ocorrendo à hipótese prevista no §7º do art. 127 do RPAF/BA.

Portanto, de logo, afasto a arguida nulidade, entendendo que os autos estão revestidos de todas as formalidades legais, garantido ao recorrente o amplo direito de defesa e do contraditório, tendo inclusive sido deferido o pleito de diligência, na busca da verdade material e da justiça fiscal. Não havendo qualquer procedimento que pudesse inquinar de nulidade a autuação e a Decisão de 1º grau.

Quanto ao mérito, os documentos colacionados aos autos pelo recorrente e analisados pela Agente Diligente permitem asseverar que a autuante, de fato, equivocou-se na autuação, como bem pontuou o resultado da diligência, nos termos constantes à fl. 539 dos autos, ou seja, constatei que se tem 26 (vinte e seis) Notas Fiscais devidamente discriminadas e comprobatórias (fls. 469 a 518) da plena e integral devolução das mercadorias, ali relacionadas, aos fornecedores do recorrente.

Por conta disto, alinhando-me com o resultado da aludida diligência fiscal, acolhida também no Parecer da D. PGE/PROFIS, entendo que tais Notas Fiscais devem ser excluídas da autuação, reduzindo o montante do débito original imputado de R\$ 16.550,41 para o valor remanescente de R\$ 9.525,51, conforme foi apurado pelo novo demonstrativo de débito acostado às fls. 532 a 538, conforme abaixo:

MÊS/ANO	IMPOSTO DEVIDO (R\$)	DAE PAGO (R\$)	IMPOSTO A RECOLHER (R\$)
JUL/2007	3.277,94	-3.209,73	68,21
AGO/2007	3.877,38	-3.363,25	514,13
SET/2007	5.169,91	-1.774,16	3.395,75
OUT/2007	4.162,01	-3.279,18	882,83
TOTAL S/MULTA	16.487,24	-11.626,32	4.860,92
NOV/2007	7.781,16	-3.179,93	4.601,23
DEZ/2007	4.936,16	-4.872,79	63,37
TOTAL C/MULTA	12.717,32	-8.052,72	4.664,60
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>	<b>29.204,56</b>	<b>-19.679,04</b>	<b>9.525,52</b>

No tocante a arguição do recorrente de que a multa aplicada é de caráter confiscatório e que fere de morte a CF/88, não cabe a este órgão julgador, em instância administrativa, analisar questões de constitucionalidade.

Todavia, de ofício, entendo que a multa aplicada sobre o ICMS na antecipação parcial deve ser afastada pelos motivos que passo a elencar.

Conforme entendimento já externado neste Conselho de Fazenda, entendo inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “strictu sensu”, conforme tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Sustento o argumento de que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas. No presente PAF, entendo ser necessário o afastamento da aplicação da multa de 60%, inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, para todos os meses autuados, de julho a outubro de 2007, ou seja, apenas os meses anteriores à alteração do texto legal efetuada em outubro de 2007.

Assim, por se tratar de uma questão de ordem pública, de ofício, modifico a Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada na infração, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, até o mês de outubro de 2007.

Por tudo do quanto exposto, com base nos argumentos e documentos juntados pelo recorrente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, adequando o valor exigido para o montante apurado na diligência, e de ofício, afasto a aplicação da multa, nos termos acima postos.

**VOTO DIVERGENTE (Manutenção 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, meses de julho a dezembro do exercício de 2007, 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 vênia discordo quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque compreendo 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, percentual este mantido pela decisão de primeira instância, sem qualquer reparo quanto a este ponto pelo Parecer da PGE/PROFIS constante dos autos, sendo indevida tanto a majoração para o percentual de 60%, apresentada no outro voto divergente proferido nesta sessão de julgamento da 2ª 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 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 inserida 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 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 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 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 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 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 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 à imputação 01 do Auto de Infração voto pela manutenção da multa no percentual de 50% do valor do ICMS recolhido a menos por antecipação, tal como originalmente aplicado no Auto de Infração, mantido na decisão recorrida, 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.

#### **VOTO DIVERGENTE (Reenquadramento da multa para 60%)**

Em que pese à qualidade do voto do eminentíssimo Relator, permito-me discordar do mesmo em relação ao não acolhimento do re-enquadramento do percentual de multa e do dispositivo da mesma aplicada, em relação à infração 1, a qual, reitere-se, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais, no período de julho a dezembro de 2007.

Observo, que embora a questão tenha passado despercebida da Junta de Julgamento Fiscal que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº 7.014/96, não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº. 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas a partir de 28 de novembro de 2007, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, contrariamente à redação anterior que apenas se referia a “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”. Esta alteração gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra 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, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a multa aplicada de 60%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, 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 abrangia a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma inserida no artigo 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 artigo 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 re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, quando o correto, no meu entendimento seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Entretanto, o re-enquadramento pretendido, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Saliente-se que o entendimento manifestado no voto do eminentíssimo relator, não se coaduna com o entendimento majoritário deste Conselho de Fazenda, inclusive dos conselheiros classistas, o qual, de forma reiterada, tem se manifestado no sentido de não somente aplicar a multa, como determinando que o percentual deva ser de 60%, tal como no lançamento.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, tal como julgada, com a alteração da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60%, alterando-se também o enquadramento legal da mesma.

Mesmo diante do agravamento da multa ora proposto, o sujeito passivo, ao amparo do artigo do RPAF/99 pode, desde que atendidos os requisitos do artigo 159 deste diploma legal, recorrer à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, visando a dispensa ou redução da multa aplicada, ao apelo da equidade.

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210585.0014/10-5, lavrado contra **FERRAMINAS FERRAMENTAS E FERRAGENS LTDA. (PARNOX)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$9.525,52, sem incidência de multa o valor de R\$4.860,92, correspondente ao imposto com vencimento nos meses de julho a outubro de 2007, e com incidência da multa, o valor de R\$4.664,60, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

VOTO DIVERGENTE (Quanto à exclusão da multa) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala de sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCEDOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATRORA/VOTO VENCIDO  
(Quanto à aplicação da multa de 50%)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à exclusão da multa)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS