

A.I. N° - 192128.1014/10-3
AUTUADO - EMPÓRIO DECORAÇÕES MÓVEIS E TÊXTIL LTDA.
AUTUANTE - GLÍCIA COELHO DE SOUZA
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS
INTERNET - 30/05/2011

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0084-03/11

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES NACIONAL). **a)** FALTA DE PAGAMENTO. **b)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos, excluindo-se valor lançado indevidamente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/9/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS devido a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional), relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.563,95, mais multa de 50%;
2. recolhimento a menos de ICMS devido a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional), relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, sendo lançado imposto no valor de R\$ 8.749,57, mais multa de 50%.

O contribuinte apresentou defesa comentando inicialmente os mecanismos do instituto da chamada “antecipação parcial”. Comenta a forma de cálculo do imposto, bem como as reduções, descontos e créditos presumidos previstos na legislação. Quanto ao mérito, diz que, ao analisar o Auto de Infração, observou que os valores lançados já tinham sido relacionados em parcelamento espontâneo, e também não foram considerados os valores de reduções da antecipação parcial, conforme indicado nos comentários iniciais, de acordo com o art. 352-A, § 8º, do RICMS. Pede que sejam cancelados os débitos deste lançamento. Anexou documentos.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento prestou informação reconhecendo que, de fato, havia valores que já tinham sido relacionados em parcelamento espontâneo, sendo que os valores foram denunciados a menos, pois o denunciante utilizou reduções a que não fazia jus. Aduz que, de acordo com o demonstrativo apresentado pela defesa, observou que o denunciante utilizou a redução do art. 352-A, § 5, que contempla recolhimentos tempestivos, porém, como se trata de débitos objeto de denúncia espontânea, obviamente não foram recolhidos tempestivamente. Além disso, o contribuinte utilizou reduções previstas no inciso I do § 4º do art. 352-A relativas a contribuintes com receita bruta no antepenúltimo mês ao de referência igual ou inferior a R\$ 30.000,00, quando não se enquadrava em tal condição, conforme Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), anexa, apresentada pelo contribuinte à RFB. Aduz que, com base nas informações declaradas na DASN, o contribuinte fez jus a reduções apenas nos meses de maio, junho, julho e

setembro de 2009, que não apresentaram diferenças de recolhimento e assim sendo passaram a não fazer parte deste Auto de Infração. Explica os erros verificados no lançamento em discussão: a) foi exigida indevidamente a diferença de antecipação parcial de maio de 2009 (antepenúltimo mês ao de referência, fevereiro de 2009, com receita bruta declarada em DASN de R\$11.149,80), sendo de R\$1.061,89 o valor histórico a ser removido do lançamento; b) não foi exigido o ICMS a título de antecipação parcial referente ao mês de agosto de 2009 declarado a menos por ter o contribuinte utilizado redução indevida (antepenúltimo mês ao de referência, maio de 2009, com receita bruta declarada em DASN de R\$38.103,60, limite ultrapassado), devendo ser inserido o imposto no valor de R\$ 818,20. Opina no sentido de que, após as alterações apresentadas no demonstrativo anexo, o Auto de Infração seja julgado procedente [sic].

Deu-se ciência do teor da informação ao contribuinte. Este não se manifestou.

VOTO

Os créditos tributários em discussão nestes autos dizem respeito a ICMS devido a título de antecipação parcial por contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional). O item 1º cuida de imposto que deixou de ser pago; o item 2º, de imposto pago a menos.

Diante dos pontos questionados pelo contribuinte, a autuante reconheceu parte do que foi alegado e refez os demonstrativos.

Embora o contribuinte ao tomar ciência da revisão não tenha se manifestado, devo, em nome da estrita legalidade do lançamento tributário, fazer uma ressalva quanto aos novos elementos trazidos aos autos pela autoridade fiscal que procedeu à revisão dos lançamentos.

Na informação prestada, a autoridade que efetuou o lançamento reconheceu ser indevida a parcela do item 2º do Auto relativa a maio de 2009 no valor de R\$1.061,89 e propôs a sua exclusão. Tudo bem. Acato a exclusão. Porém, ao rever os cálculos, ela percebeu que deixara de lançar em agosto de 2009 o valor de R\$ 818,20 e propõe que essa quantia seja agora incluída. Isso é inadmissível. Trata-se de fato novo. O lançamento desse valor, caso realmente seja devido, somente poderá ser efetuado em nova ação fiscal. Recomendo que a repartição fiscal verifique se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal no tocante ao mês de agosto de 2009. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

O item 1º permanece sem alteração.

No item 2º, exclua-se a parcela de maio de 2009, no valor de R\$ 1.061,89, remanescendo a ser lançado o imposto no valor de R\$ 7.687,68.

Na sessão de julgamento foi levantada uma questão quanto aos percentuais das multas. Isso, contudo, não foi objeto de discussão nos autos. O contribuinte defendeu-se daquilo do que foi acusado, com as multas indicadas pela autoridade que fez o lançamento. Pelo que consta, a fiscalização vem aplicando nesses casos a multa de 50%, e alguns julgadores consideram que essa é a multa aplicável, ao passo que outros consideram que deva ser de 60%. Ora, se existe dúvida quanto à multa, e se essa dúvida não foi objeto do contraditório, considero que o contribuinte não pode ser surpreendido, no julgamento, com uma alteração substancial sobre aspecto do qual não lhe foi dada oportunidade para defender-se. Uma mudança como a proposta pelo nobre presidente implica ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que em todos os Autos lavrados nessas circunstâncias com a multa de 50%, quando o contribuinte não se defende e paga o débito, tal enquadramento se torna definitivo. Ou seja, só vem sendo majorada a multa de 50% para 60% quando o contribuinte se defende. Somente admito a revisão da multa aplicada neste caso se for feita representação para que sejam revistos todos os casos em que, nas mesmas circunstâncias, houve indicação da multa em percentual supostamente inadequado, de modo que todos os

contribuintes tenham tratamento isonômico. Alternativamente, se se concluísse que realmente a autuação não estivesse correta, seria o caso de se anular o procedimento, para que em nova ação fiscal a fiscalização procedesse de acordo com a lei.

Fundamento minha conclusão no art. 112 do CTN. Com efeito, se os técnicos que lidam com a tributação têm dúvida quanto à multa nestes casos, tanto assim que nem a fiscalização sabe qual a multa aplicável, haja vista que ao lavrar os Autos sobre fatos dessa natureza vem aplicando a multa de 50%, e no próprio órgão julgador existem divergências de entendimento, é o caso de seguir-se a orientação do art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I), ou quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (inciso IV).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo-se as multas nos percentuais indicados na autuação.

VOTO DISCORDANTE

Inicialmente, concordo com as conclusões apresentadas pelo eminentíssimo Relator quanto ao mérito da autuação fiscal. Entretanto, apresento discordância em relação à multa aplicada, relativamente à antecipação parcial.

Quanto à multa indicada no presente lançamento, observo que foi consignado o percentual de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, à época dos fatos, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal (a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96) entendo que deve ser retificada a multa para 60%, salientando-se que este tem sido o entendimento no âmbito do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF 0045-12/11.

VOTO EM SEPARADO

As infrações 01 e 02 tratam de exigência de valor relativo, respectivamente, a falta de recolhimento, e a recolhimento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial no período de maio/2008 a dezembro/2009 por contribuinte enquadrado, nesta época dos fatos geradores, como empresa optante pelo Simples Nacional, dado que consta no Auto de Infração e em seu registro cadastral no sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ. Portanto, o contribuinte não se encontrava enquadrado no regime normal de apuração do imposto.

Concordo com o ilustre Relator quanto à procedência parcial da autuação, no montante de ICMS discriminado em seu voto.

Contudo, com a devida vénia discordo quanto ao percentual de multa indicado para estas imputações, entendendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, e não o de 60%, pelas razões que exponho a seguir.

Ao lavrar o Auto de Infração, conforme consta do Relatório deste processo, o autuante trata o contribuinte como se esse apurasse o ICMS sob regime simplificado de apuração. No Auto de Infração, lavrado nesta circunstância, encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, em redação com efeitos de 01/01/1999 até 30/03/2010, portanto atingindo o período objeto da ação fiscal ora em lide.

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, em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A. Do que se depreende, por óbvio, que inclusive dentro da técnica legislativa adotada, a antecipação parcial é uma forma de pagamento por antecipação.

O título atual desta Subseção IV é “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Antecipação Tributária”. Entendo, por conseguinte, que a antecipação parcial é uma forma de antecipação do momento do pagamento do imposto, diferindo do instituto da substituição tributária, mas ainda assim uma 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.

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.

Trata-se, assim de uma antecipação tributária.

Ressalto que embora a partir de 31/03/2010 - portanto anteriormente à lavratura deste Auto de Infração, mas posteriormente 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 de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada como empresa optante pelo Simples Nacional, não estando submetida às regras, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal 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 de escrituração fiscal, 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, e a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, entendo que a interpretação sistemática da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide.

Considero, outrossim, que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta 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.

Neste sentido, voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido, ou recolhido a menos, por antecipação, para as duas imputações objeto do Auto de Infração, tal como 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 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto ao percentual da multa da infração 5, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **192128.1014/10-3**, lavrado contra **EMPÓRIO DECORAÇÕES MÓVEIS E TÊXTIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ **12.251,63**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, inciso I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/ VOTO EM SEPARADO