

A. I. N° - 151936.0008/09-5  
AUTUADO - M. F. DA S. CRESPO  
AUTUANTE - IVONE TOSTA AMORIM  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 01/06/2011

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 087-03/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias para comercialização, não enquadradas na substituição tributária. Refeitos os cálculos, de acordo com a comprovação apresentada pelo defendant, o imposto apurado ficou reduzido. Retificada a multa. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Refeitos os cálculos, o imposto exigido ficou reduzido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime, quanto às multas das infrações 01 e 02.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2009, refere-se à exigência de R\$7.273,25 de ICMS, acrescido da multa de 50%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento do ICMS por antecipação parcial efetuado a menos, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de setembro e dezembro de 2007. Valor do débito: R\$3.415,53. Multa de 50%.

Infração 02: Recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária efetuado a menos, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007. Valor do débito: R\$3.857,72. Multa de 50%.

O autuado apresentou impugnação à fl. 128 do PAF, alegando que constatou as seguintes irregularidades no levantamento fiscal:

1. Notas Fiscais em duplicidade
2. Notas Fiscais da Bahia, não cabendo a cobrança da antecipação parcial.

3. Notas Fiscais com imposto pago nos postos fiscais de fronteira, conforme DAEs, no período em que a empresa ficou descredenciada.
4. Notas Fiscais referentes a mercadoria sujeita à substituição tributária (calçados), sendo cobrado imposto relativo à antecipação parcial de confecções e acessórios.

O defensor também alega que apresentou ao autuante as notas fiscais e os DAEs pagos, e mesmo assim, houve a cobrança neste Auto de Infração. Diz que os documentos comprobatórios das alegações defensivas encontram-se à disposição do Fisco no endereço da empresa e os dados relativos aos pagamentos constam no Sistema da SEFAZ.

A autuante, em sua informação fiscal às fls. 133/134 dos autos, esclarece que a ação fiscal foi realizada no terceiro trimestre de 2009 com fundamento na O. S. nº 510.458/09 tendo sido desenvolvida observando os ditames da legislação tributária pertinente, cujos trabalhos foram realizados nas seguintes fases: a) intimação prévia do contribuinte para apresentação de livros e documentos fiscais (documento fl. 05); b) coleta de informações no CFAMT; c) exame da documentação apresentada e confronto com os dados constantes do CFAMT. Quanto às alegações do autuado, informa que apenas aquela do item 1 (Notas Fiscais lançadas em duplicidade), tem fundamento em razão de engano cometido no levantamento fiscal. Diz que não procede a segunda alegação defensiva, relativa às Notas Fiscais da Bahia, tendo em vista que nenhuma Nota Fiscal de mercadorias adquiridas no Estado da Bahia foi objeto de lançamento através deste Auto de Infração. Quanto ao argumento do autuado no item 3 da defesa, diz que também não procede, tendo em vista que as antecipações e demais recolhimentos efetuados foram objeto de registros pormenorizados, Nota por Nota, mês a mês, tudo conforme demonstrativos produzidos pela autuante constantes das fls. 07, 14, 27, 28, 67, 68, 97 e 98. Salienta que os DAEs apresentados pelo contribuinte foram levados em conta quando da produção dos aludidos demonstrativos, e como consequência para a autuação. Também informa que as Notas Fiscais obtidas junto ao CFAMT e fornecidas pelo contribuinte foram objeto dos levantamentos e registros criteriosos nos demonstrativos fiscais, cabendo ao contribuinte apontar qual o registro onde a falha teria ocorrido, de modo específico. Assegura que a suposta confusão da autuante na cobrança da antecipação parcial ou substituição tributária, não procede, mesmo porque calçado é sujeito à antecipação tributária. Concluindo, a autuante informa que refez os cálculos ficando reduzido o débito para o total de R\$2.484,42, sendo R\$ 443,67 de antecipação parcial e R\$ 2.040,75, de antecipação tributária. Diz que a diferença entre o valor total apurado e o lançado no Auto de Infração, será objeto de Notificação Fiscal. Juntou novos demonstrativos. 135/136, 176/177 e 240/241 dos autos.

À fl. 289 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos e documentos acostados aos autos pela autuante, cuja ciência está comprovada por meio do Aviso de Recebimento à fl. 290 dos autos. Decorrido o prazo concedido, de dez dias, o contribuinte não apresentou qualquer manifestação.

Considerando que na intimação à fl. 289 foi concedido o prazo de dez dias, apesar de ter sido acostada aos autos cópia das notas fiscais do CFAMT, utilizadas no levantamento fiscal, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Inspetoria Fazendária para intimar o autuado e reabrir o prazo de defesa, de trinta dias.

À fl. 297 do PAF, o autuado foi intimado na forma solicitada, cuja ciência está comprovada por meio do Aviso de Recebimento à fl. 298 dos autos. Decorrido o prazo concedido, o contribuinte não apresentou qualquer manifestação.

## VOTO

A primeira infração trata de recolhimento do ICMS por antecipação parcial efetuado a menos, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de setembro e dezembro de 2007.

As hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96:

*“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”.*

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS relativo à Antecipação Parcial, o adquirente neste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

O autuado alegou inconsistências no levantamento fiscal, o que foi acatado parcialmente pela autuante que refez os cálculos, conforme demonstrativo à fl. 215 dos autos, apurado novo valor do débito de R\$ 443,67, relativamente ao mês de dezembro de 2007.

Acatando o resultado da revisão efetuada pela autuante, concluo pela procedência parcial desta infração.

Infração 02: Recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária efetuado a menos, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007.

Observo que os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, e § 7º, do RICMS/BA, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

O autuado alegou em sua defesa, irregularidades no levantamento fiscal, a exemplo de notas fiscais em duplicidade e recolhimentos efetuados, não considerados pela autuante.

Na informação fiscal, a autuante diz que acatou parcialmente as alegações defensivas e refez os cálculos, conforme novos demonstrativos que elaborou às fls. 135, 176/177 e 240, apurando o débito total de R\$2.040,75, sendo R\$1.003,19 referentes ao mês de outubro, R\$529,25 do mês de novembro e R\$508,31 do mês de dezembro de 2007.

Acatando o resultado da revisão efetuada pela autuante, concluo pela procedência parcial desta infração, no valor total de R\$2.040,75, conforme os novos demonstrativos às fls. 135, 176/177 e 240 do PAF.

Vale ressaltar, que o autuado foi intimado da informação fiscal prestada pelo autuante, em duas oportunidades, constando na própria intimação à fl. 83, e Aviso de Recebimento à fl. 298, comprovando que o deficiente que recebeu cópia da mencionada informação fiscal, mas não se manifestou sobre os documentos recebidos.

Quanto à multa indicada no primeiro item deste 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, deve ser retificada a mencionada multa para 60%, tendo em vista que se trata de fato gerador ocorrido após 28/11/07, estando o percentual de 60% de acordo com a Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## VOTO DISCORDANTE

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 setembro a dezembro/2007 por contribuinte enquadrado, nesta época dos fatos geradores, como empresa optante pelo Simples Nacional, dado que consta no Auto de Infração. 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 corretamente 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 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, quanto às multas das infrações 01 e 02, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **151936.0008/09-5**, lavrado contra **M F DA S CRESPO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.484,42**, acrescido das multas de 50% sobre R\$2.040,75 e 60% sobre R\$443,67, previstas no art. 42, inciso I, “b”, item 1 e inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR/ VOTO VENCEDOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/VOTO DISCORDANTE