

**A. I. Nº** - 206878.0035/09-7  
**AUTUADO** - PORTO SEGURO ROUPAS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANALCIR EUGÊNIO PARANHOS DA SILVA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 26.05.2011

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0140-04/11**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CALÇADOS). a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS. Infrações caracterizadas. c) MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração improcedente por falta de previsão legal à época dos fatos geradores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2010, exige o valor de R\$ 12.478,21, em razão do cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 6.865,96, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Período janeiro a março de 2007. Multa 50%;
2. Efetuou recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial no valor de R\$ 511,67, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Período: fevereiro de 2007. Multa 50%;
3. Multa percentual no valor de R\$ 5.100,58, sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada. Período: abril e maio de 2007.

O autuado apresenta defesa, às fls. 198 a 206 transcrevendo as infrações e aduz o seguinte:

Infrações 01 e 02:

Dizendo que seus valores foram liquidados não as reconhece como devidas, mas como seus documentos são guardados na cidade de Porto Velho/RO, solicita um prazo de 30 dias para a comprovação.

Infração 03:

Diz que inobstante a improcedência da multa, adverte que seus valores são confiscatórios e afrontam as garantias constitucionais do contribuinte.

Diz que é facultado ao julgador o poder de reduzir a multa. Transcreve ementa do RE 82.150 STF e excertos doutrinários nesse sentido.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante presta informação fiscal às fls. 467 a 469. Inicialmente observa: 1. Que apesar de ter intimado o contribuinte por três vezes (fls. 6, 9 e 10), o contribuinte não apresentou os DAES; 2) Discorda quanto à solicitação de prazo para comprovar a suposta quitação do valor exigido para março/2007, pois intimou o contribuinte por três vezes para apresentar os DAES e não foi atendido, razão pela qual recorreu aos registros da SEFAZ para fazer a autuação.

Quanto à alegação defensiva acerca do caráter confiscatório da multa proposta para a infração 03, diz não lhe caber emitir juízo de valor.

Conclui afirmando que a defesa tem mero caráter procrastinatório, o que lhe leva a reafirmar a autuação que deve ser julgada procedente.

## VOTO

Inicialmente, compulsando os autos vejo que o PAF contém as formalidades do art. 39 do RPAF, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, estando determinados no lançamento o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos. O auto de infração em lide obedece ao devido processo legal e seus correlatos de ampla defesa e contraditório, tendo, na peça de defesa, o contribuinte demonstrado plena compreensão das infrações e se defendido sem qualquer dificuldade imposta pela parte contrária das infrações que entende indevidas, razões pelas quais não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

Suplantada a preliminar, passo a analisar o mérito da autuação.

Em combate às infrações 01 e 02, o contribuinte autuado contesta apenas dizendo não serem devidas porque seus valores foram liquidados, mas como sua contabilidade e respectivos documentos são guardados na cidade de Porto Velho/RO, solicita um prazo de 30 dias para apresentar a prova da quitação.

Analisando os autos vejo que o auto de infração foi lavrado em 27/12/2010, mas o contribuinte muito antes foi intimado por três vezes para apresentar, entre outros, os documentos concernentes ao pagamento de suas obrigações tributárias. A primeira intimação fiscal foi feita em 07/10/2010 (fl. 06), a segunda em 23/11/2010 (fl. 09) e a terceira em 06/12/2010 (fl. 10). Portanto, o contribuinte autuado teve exatos 81 (oitenta e um dias) antes da lavratura do auto de infração para apresentar os documentos de quitação dos valores que alega terem sido indevidamente incluídos no lançamento tributário de ofício em lide. Além desse tempo, o autuado teve mais trinta dias para junto à defesa trazer aos autos a prova da quitação das obrigações tributárias que atesta serem devidas – pois que se origina de documentos fiscais de sua propriedade, conforme demonstrativo de fls. 12 e 44, mas que, segundo ele, já foram, em tempo, quitadas. Aliás, como orienta o art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF.

“**Art. 123.** É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.”

Ora, sendo um contribuinte do ICMS baiano, carece de qualquer legitimidade e sentido a alegação de que seus documentos são guardados fora da Bahia, e, mesmo que isso fora verdade, não seria o tempo limitado o fator que impediu o contribuinte de comprovar a quitação dos valores em questão que, ressaltado, estão sendo exigidos do contribuinte exatamente por não constarem como recolhidos nos controles de arrecadação tributária da SEFAZ. Portanto, não tendo o contribuinte elidido com provas a acusação fiscal contida nas infrações, as tenho como devidamente caracterizadas, razão pela qual devem ser mantidas. Infrações procedentes.

Entretanto, neste voto levanto uma questão de conhecimento oficioso vinculada à penalidade sugerida para ser aplicada nas infrações atinentes à exigência da antecipação parcial. Neste caso, o autuante propôs a multa de 60%, do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Este dispositivo legal teve alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentando-se a expressão “inclusive antecipação parcial”.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir. Cito os Acórdãos nºs 0367-11/09 e 0350-12/09, e mais recentemente, o 0005-12/10.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1ª instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que a multa da alínea “d” do dispositivo citado aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Também foi ressaltada pela PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para casos como esse aqui analisado, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07 (28/11/2007), o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, 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 de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição poder ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f” para os fatos impositivos antes da vigência do art. 42, II, “d”, dada pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadrando a multa pelas infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

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

Fica, portanto, mantido o núcleo das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, que possui o percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Passo agora ao exame da infração 03, na qual foi lançada multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Inicialmente, cumpre salientar que essa penalidade foi aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de abril e maio de 2007, quando a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”.

Somente com a edição da Lei nº 10.847/07, com vigência a partir de 28/11/2007, é que foi incluída no dispositivo legal em referência a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”.

Como se vê, a redação do mencionado dispositivo legal, vigente à época dos fatos geradores, não submetia, à referida penalidade, a conduta de falta de recolhimento tempestivo do ICMS-antecipação parcial e não serve ele como fundamento para a multa aplicada no Auto de Infração.

Também não pode ser imposta, de ofício ou mediante renquadramento, a multa de 60% prevista na alínea “f”, do mesmo inciso e artigo, que se aplica “*quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal*”.

É que, no caso em exame, o autuante nada lançou a título de obrigação tributária principal, chegando a consignar que as mercadorias objeto desta infração tiveram “saída posterior tributada normalmente”. Assim, se houve tributação normal na saída das mercadorias, tanto que o tributo não foi lançado – descabe a multa da alínea “f”, que está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal. No caso, a obrigação tributária principal foi efetivamente cumprida, mediante o pagamento do ICMS integral devido na saída seguinte da mercadoria adquirida.

Logo, presente neste caso uma gritante impossibilidade jurídica de dar efeito retroativo à norma sancionadora, à luz do que dispõe o art. 106, inc. I, do CTN, “*in verbis*”:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Adotando este mesmo entendimento, há outras decisões deste CONSEF. A título exemplo cito, respectivamente, os Acórdãos nºs 0367-11/09 e 0350-12/09, e mais recentemente, o 0005-12/10, originários das Câmaras de Julgamento, proferidas em sede de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, lavradas nos seguintes termos (trecho da ementa integrante da decisão):

*ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Falta de previsão legal para aplicação da multa percentual, à época, considerando que o imposto foi efetivamente recolhido na saída subsequente das mercadorias. Exigência fiscal insubsistente. Modificada a Decisão recorrida.*

*ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado. A penalidade aplicada, à época dos fatos geradores, não está adequada ao instituto da antecipação parcial, quando o contribuinte não recolhe o imposto e tributa na saída. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**.*

ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. *Multa indevida. A referida multa apenas passou a ser aplicada após o advento da Lei nº 10.847/07. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente.*

Com base na fundamentação acima, afasto, por falta de embasamento legal, a penalidade proposta para a infração 03. Portanto, infração improcedente.

Quanto à alegação defensiva do aspecto confiscatório da multa sugerida pelo autuante, aplica-se o disposto no art. 167 do RPAF (Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade).

Diante de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em razão da exclusão da infração 03.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206878.0035/09-7**, lavrado contra **PORTO SEGURO ROUPAS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.377,63**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, alíneas “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR