

PROCESSO	- A. I. Nº 130609.0008/09-3
RECORRENTE	- APC COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (COLCCI)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0345-05/10
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 24/02/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0032-11/12

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração parcialmente elidida com exclusão de valor já inserido em denúncia espontânea. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada. Mantida a exigência fiscal. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Decisão da 5ª JJF, a qual, no Acórdão nº. 00345-05/10, considerou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 23/09/2009, exigindo ICMS no valor total de R\$164.939,799, acrescido de multas, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Deixar de recolher ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo aos períodos de maio a julho 2005, setembro, novembro e dezembro de 2006. Valor R\$116.219,89. Multa de 50%.

INFRAÇÃO 2: Deixar de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas nos anexos 88 e 89. Valor R\$3.483,53. Períodos: maio e setembro de 2004, março e maio de 2005. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3: Deixar de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor: R\$36.740,00. Períodos: dezembro 2004, março 2005, junho e dezembro 2006. Multa 60%;

INFRAÇÃO 4: Recolher a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor R\$6.339,33. Períodos: abril e novembro 2004, julho 2005 e novembro 2006. Multa 60%.

INFRAÇÃO 5: Efetuar o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Valor R\$2.157,04. Períodos: setembro e outubro 2005 e novembro 2006. Multa 60%.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 201/202) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe à fl. 231 e, atendendo à diligência, nova informação às fls. 238/239.

No conduto do Acórdão JJF Nº. 0345-05/10, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, tendo o Relator, em seu voto, fundamentado a Decisão no teor adiante transcreto:

“(...)

*O autuado atacando o mérito do lançamento pugnou por sua improcedência, arguindo nada dever, pois os valores autuados encontram-se lançados e/ou parcelados nos Processos de nºs 120018.011/05, 203459.0092/07-9, 800000.1667/09-6, 800000.1668/09/2, 800000.2405/07-9, 800000.2728/07-2, 850000.0110/08-1, 850000.0878/09-5, 850000.1790/07-8 e 850000.2285/07-5.*

*Analisando os autos, argumentos do autuante e autuado, percebo tratar o lançamento tributário de ofício de questões puramente fáticas, uma vez que não protestando incorreções em seus valores o Impugnante se limita a arguir sua improcedência diretamente, alegando que todos os valores nele contidos foram objeto de parcelamento diversos que citou.*

*No sentido de ver elucidada objetivamente essa questão e em benefício do princípio inquisitório que norteia a função judicante administrativa constituída no poder/dever de autocontrole da legalidade dos atos administrativos pela própria Administração Pública, os autos foram baixados em diligência ao autuante para que verificasse a pertinência das razões arguidas pelo Impugnante, tendo este, após averiguação dos processos de parcelamento citados, acolhido apenas os valores de R\$10.383,49 e R\$7.258,60 relativos aos Processos de Parcelamento nºs 8500001790078 e 800001667096, respectivamente, por se referirem a valores contidos nas ocorrências de 30/12/2006 das infrações 1 e 3, respectivamente, com o que se reduziu o valor devido no Auto de Infração em apreço para R\$147.297,70.*

*Considerando que o ajuste nos valores autuados se acha subsidiado nos documentos de fls. 240 a 249 cujas cópias, em conjunto à Informação Fiscal por conta da diligência, foram disponibilizadas ao contribuinte autuado, e que, este, podendo sobre tal ajuste se manifestar, permaneceu silente, com base nas disposições dos arts. 140 e 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, que abaixo transcrevo, acolho como seguramente devido neste lançamento tributário de ofício o valor de R\$147.297,70, correspondente ao ajuste nele efetuado pelo autuante por ocasião da Informação Fiscal em atendimento à diligência pedida no curso da instrução processual.*

**Art. 140.** *O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

**Art. 142.** *A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

Entretanto, neste voto, levanto uma questão de conhecimento oficioso, vinculada à penalidade aplicada nas infrações, atinentes à exigência da antecipação parcial.

A alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal, descartando a análise da possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pelo autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da nova legislação.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de reenquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na Decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão nº 0233-02/08, da lavra do eminentíssimo julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que essa multa se aplicava 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 limita 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.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, a penalidade imputada ao sujeito passivo se encontra prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. O mencionado dispositivo apresentava a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

**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, nas hipóteses regulamentares;*

Como se ver, de fato, à época dos fatos geradores a norma da multa sugerida no Auto de Infração não previa a especificação para o caso de “antecipação parcial”. Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributário-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

conceptual 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 reenquadramento 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 ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando ao 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 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”, nas infrações 03 e 04, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. 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, reenquadrando às infrações praticadas pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento do ICMS da antecipação parcial, e recolhimento a menor desse mesmo ICMS, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07.

Destaco, ainda, que o 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 à 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 da exigência fiscal, revisando-se tão-somente a capitulação legal do fato infracional, com o reenquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

*Dianete do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração,  
(...)*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 273 a 278), insurgindo-se, apenas, contra a exigência do ICMS na modalidade de antecipação parcial (infrações 3 e 4), arguindo que a imputação é indevida, pelo fato de que a empresa recorrente, na época dos fatos geradores, era contribuinte cadastrado na condição de SimBahia, regime tributário com condições especiais e garantia aos seus participantes de uma tributação mais favorável e diferenciada.

Aduziu que o SimBahia, instituído através da Lei nº 7.357/98, buscava proporcionar um regime simplificado de apuração do ICMS, para beneficiar os ambulantes, micro e pequenas empresas, objetivando a redução da carga tributária, bem como a promoção de benefícios econômicos e sociais para população envolvida. Citou e transcreveu trecho do Capítulo I da referida Lei.

A seguir, ponderou que a Lei estabelecia regras próprias de cálculo do valor do ICMS a ser recolhido pelos contribuintes que a ela aderissem, vedando ao optante a utilização de quaisquer créditos fiscais, indagando como poderia ser exigido dos contribuintes o pagamento de antecipação, no momento da compra, se ao revender, posteriormente, a apuração do ICMS incidiria sobre a receita produzida pela venda, com impedimento de utilizar o imposto pago por antecipação como crédito na operação?

Assim, sustentou o recorrente se estar ferindo, claramente, o princípio da razoabilidade da Lei, quando o Estado exige do contribuinte uma antecipação parcial de uma operação que irá ocorrer no futuro e o ICMS total incidirá sobre a receita da venda do produto.

Prosseguindo, a peça recursiva invocou o caráter confiscatório da aplicação das multas de 50% e 60% sobre os valores das infrações, alegando ser expressamente vedado pela Lei Maior do País, transcrevendo o artigo 150, IV e trechos doutrinários do Jurista Ives Gandra Martins sobre o tema.

Concluiu, requerendo a reforma do acórdão hostilizado.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, em seu Parecer de fls. 316/317, ao analisar o Recurso Voluntário, observou que considerava ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão.

Em seguida, rechaçou a irresignação do recorrente no tocante às arguições de inconstitucionalidades, por falecer competência ao órgão julgador de apreciação da matéria, consoante expressamente disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Por fim, alinhou que a legislação do Estado da Bahia obriga os contribuintes a realizar a antecipação parcial do imposto, não existindo exceção para contribuintes optantes do regime simplificado de apuração do ICMS, nesse passo, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Versa o Recurso Voluntário em apreciação sobre o inconformismo do autuado com a Decisão de primeira instância, insurgindo-se, apenas, em relação às infrações tituladas como 3 e 4, ambas descritas no relatório supra, onde se exige ICMS acrescido de multa, respectivamente, por falta de recolhimento e por recolhimento a menos do imposto da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização.

Consoante detalhadamente relatado, a 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente em parte a infração 3 e procedente a de número 4, sendo as razões recursais diferentes daquelas apresentadas na impugnação, baseando-se o novo fundamento da improcedência das infrações, no fato de que, na condição de contribuinte cadastrado no regime do SimBahia, face as suas peculiaridades visando simplificar e reduzir a apuração do ICMS para os seus optantes, não se poderia exigir do sujeito passivo a referida antecipação, na medida em que a legislação veda expressamente a utilização de qualquer crédito na apuração do imposto a ser recolhido após a venda ao consumidor da mercadoria, cuja antecipação parcial foi efetuada quando do seu ingresso no estabelecimento.

Sucede que a tese do recorrente não possui qualquer amparo legal como se passará a demonstrar a seguir.

Com efeito, a Lei Nº 8.967/2003, que inseriu a antecipação parcial no âmbito do Estado da Bahia, prevê expressamente a sua cobrança em separado, independentemente do regime de apuração do ICMS a que estiver submetido o sujeito passivo. É isso que consta, expressamente, do art. 12-A, incluído na Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

**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.

Ainda no âmbito da legislação do Estado, exatamente no art. 352-A, do RICMS/BA, encontra-se previsionado, com toda clareza, que o Fisco estadual não exceta nenhum contribuinte, independente do seu regime, da realização da antecipação parcial tributária prevista na legislação, rezando literalmente:

**Art. 352-A.** Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

(...)

**§ 8º** Os contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial decorrente de aquisições interestaduais nos termos da alínea “b” do inciso VII do art. 386, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo.

Portanto, de acordo com a legislação do ICMS do Estado da Bahia, no particular os artigos antes invocados, configuradas se encontram as infrações e, destarte, cabível a exigência do imposto decorrente da antecipação parcial nas transações objeto da ação fiscal, ressaltando-se o aspecto de que, em nenhum momento, o sujeito passivo contestou ou se contrapôs aos valores apurados pelo autuante.

No que tange à questão pertinente à inconstitucionalidade da legislação fiscal, por ofender aos princípios da razoabilidade e do não confisco, bem como suscitando o caráter confiscatório das multas aplicadas, é cediço que, consoante estatuído no art. 167, II, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, se apresenta a Câmara de Julgamento Fiscal incompetente para apreciar tal matéria, a qual, somente no âmbito do Judiciário, em sede de revisão do ato administrativo, poderá ser enfrentada, sem perder de vista que, até Decisão final da Justiça, a constitucionalidade é presumida.

Em suma, evitando delongas desnecessárias, e corroborado pelo Parecer da dnota PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, na linha da PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130609.0008/09-3, lavrado contra APC COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (COLCCI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$147.297,70, acrescido das multas de 50% sobre R\$105.836,40 e 60% sobre R\$41.461,30, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS