

PROCESSO - A. I. N° 298938.0903/07-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARIA DA CONCEIÇÃO SOUZA OLIVEIRA (CENTRAL DA CONSTRUÇÃO)
RECORRIDOS - MARIA DA CONCEIÇÃO SOUZA OLIVEIRA (CENTRAL DA CONSTRUÇÃO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0047-03/10
ORIGEM - INFAS SERRINHA
INTERNET - 29/06/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0125-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, sempre que a escrita do estabelecimento apresentar saldo credor de caixa. Refeitos os cálculos, tendo sido aplicada à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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 entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Excluída uma nota fiscal cuja mercadoria foi devolvida. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Adequada, de ofício, a multa indicada para prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Decisão por maioria. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2007, e referente à exigência de R\$74.355,69 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor de caixa, no período de setembro de 2003 a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$73.323,32.

INFRAÇÃO 2: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, nos meses de maio e dezembro de 2004; abril, outubro e dezembro de 2005; janeiro de 2006. Valor do débito: R\$1.032,37.

Faz parte do Recurso Voluntário a infração 1 e do Recurso de Ofício, ambas as infrações.

Após diligências saneadoras e da apresentação de provas pela empresa, a JJF após rejeitar as preliminares de nulidade apresentadas, assim decide em relação ao mérito da lide:

[...]

No mérito, a primeira infração é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor na conta caixa, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e acostados aos autos.

Saliente que a legislação autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do ICMS, consoante o previsto no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, considerando que foi constatado saldo credor de caixa, no período de setembro de 2003 a dezembro de 2006.

Em sua impugnação, o autuado alegou que diversas notas fiscais não foram juntadas ao presente Auto de Infração, existindo outras lançadas em duplicitade e com divergências de valores, o que foi corrigido pelo autuante quando prestou informação fiscal.

O autuado também alegou que não foi aplicada a proporcionalidade das mercadorias comercializadas, tendo em vista que no período fiscalizado comercializou com mercadorias sujeitas à antecipação tributária, isentas e não tributadas e essa circunstância não foi observada na apuração do imposto exigido através da auditoria de caixa.

De acordo com a diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, foi informado no PARECER ASTEC Nº 54/2009 (fls. 1125/1126), que foi elaborado novo demonstrativo de débito da infração 01, e o imposto originalmente apurado, de R\$73.323,30 ficou reduzido para R\$40.247,50.

Considerando que o deficiente não acatou as diligências realizadas, inclusive pela ASTEC, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à ASTEC, tendo sido informado pela diligente no PARECER ASTEC Nº 0157/2009 (fls. 1182/1183), que após analisar as notas fiscais elencadas na manifestação do autuado (fls. 1185/1190) em confronto com as planilhas elaboradas pelo autuante, após a solicitação de diligencia (fls. 1086/1101), não constatou as irregularidades apontadas pelo sujeito passivo, e o deficiente não apresentou qualquer documento que possibilitasse modificar os valores ali relacionados, considerando que a proporcionalidade foi corretamente aplicada; que remanesce neste item do Auto de Infração, o valor de R\$40.247,50, apurado na planilha de fl. 1127.

Vale salientar, que foi expedida intimação ao autuado (fl. 1194), acompanhada de cópia do mencionado PARECER ASTEC Nº 157/2009, mas não foi apresentada qualquer manifestação pelo deficiente, e o autuante também tomou conhecimento (fl. 1193), e não se pronunciou quanto ao referido Parecer.

Acatando os cálculos elaborados pelo diligente à fl. 1127 e PARECER ASTEC Nº 157/2009, concluo pela procedência parcial desta infração, no valor de R\$40.247,50.

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, nos meses de maio e dezembro de 2004; abril, outubro e dezembro de 2005; janeiro de 2006.

Observo que 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”.

Em sua impugnação, o autuado não contestou os valores apurados pela autuante no demonstrativo à fl. 32, limitando-se a alegar que efetuou o pagamento de parte do item 02 do Auto de Infração, conforme DAE que acostou aos autos. Diz que a infração é parcialmente procedente porque foi incluída indevidamente na exigência fiscal o valor de R\$426,67 referente à Nota Fiscal nº 25.729 emitida pelo fornecedor Plásticos Vipal S/A, porque as mercadorias desse documento fiscal foram devolvidas através da NF 00021 (fl. 487 do PAF).

Na informação fiscal de fls. 1076/1077, o autuante diz que elaborou novo demonstrativo à fl. 1102, com a exclusão da Nota Fiscal 25.729, no valor de R\$14.872,28.

Conforme intimação à fl. 1104 o deficiente tomou conhecimento do novo demonstrativo elaborado pelo autuante e não apresentou qualquer contestação. Assim, considerando a inexistência de controvérsias, tendo sido excluída a nota fiscal referente às mercadorias devolvidas, conforme comprovado pelo deficiente, concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor de R\$605,70, conforme demonstrativo à fl. 1102 dos autos, valor que foi recolhido pelo autuado, de acordo com o extrato SIGAT à fl. 1068.

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

Recorreu-se, de ofício, desta Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Inconformado com a Decisão de 1º Grau, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 1217/1223) Após, sucintamente, apresentar as razões de defesa expostas, do reconhecimento parcial da infração 2 e a Decisão da JJJ, diz que tal Decisão havia o prejudicado, pois no seu entender o lançamento é nulo “*apesar de a legislação autorizar a presunção aplicando-se os procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 56/2007*”.

Ressaltando que este Colegiado tem, reiteradamente, decidido pela anulação do procedimento fiscal quando a fiscalização não comprovar, efetivamente, a ocorrência de omissão de receitas, afirma que no presente caso as provas não foram juntadas e que algumas cópias de notas fiscais foram juntadas no curso da instrução, o que somente comprovava que o lançamento fiscal não atendia aos requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Discorrendo a respeito das garantias constitucionais da ampla defesa e o contraditório, diz que elas foram violadas, na medida em que nas “Informações do SINTEGRA” constam várias notas fiscais em duplicidade, além delas terem sido utilizadas sem que fosse comprovado o efetivo trânsito das mercadorias, através das notas fiscais ou cópias das mesmas.

Na esteira de sua argumentação, entende que ao *fisco cumpre provar os fatos constitutivos do seu direito, não se aplicando ao lançamento fiscal a afirmativa segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, transferindo-se ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los. No Direito Tributário, o tributo somente é devido se ocorre o fato gerador que, nos termos da lei, cria a obrigação tributária correspondente, sendo certo que seria absurdo ter o contribuinte que pagar um tributo apenas porque não teve condições de provar a inocorrência de determinado fato. Em assim sendo, a presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei, aos seus aspectos formais, enquanto que a presunção de validade diz respeito ao seu conteúdo aos seus aspectos materiais, de modo que o lançamento tributário pode ser válido formalmente tendo que ser provado pela Administração o seu conteúdo*, o que aqui não ocorreu, a despeito da diligência realizada, já que esta se ateve a intimar a empresa para trazer as “provas”, quando ela é do fisco. E tal fato foi chancelado pela JJJ.

Pelo exposto, afirma que o lançamento fiscal “é desarrazoado e desproporcional”. E, como a Administração Pública deve obedecer aos princípios da legalidade e da formalidade, reitera todos os termos da sua defesa inicial e requer a reforma da Decisão recorrida.

Em seu Parecer (fls. 1236/1238), a PGE/PROFIS, após análise das peças processuais e observando que o Recurso Voluntário trata exclusivamente da infração 1, ressalta de que os argumentos recursais são uma repetição da defesa apresentada, objeto de duas diligências fiscais requeridas pela JJJ.

Analizando as conclusões apresentadas por fiscal estanho ao feito no Parecer ASTEC N° 0157/2009, diz que ele confirmou os valores apurados pelo autuante à fl. 1127, bem como, afirmou ter sido corretamente adotada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007.

Discorrendo sobre as presunções legais e que foi assegurada ao recorrente a apresentação de qualquer prova em direito admitido, mormente documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, entende que seus argumentos não são suficientes para modificar a Decisão recorrida. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada de julgamento do dia 18/04/2011 (fl.1240), foi verificado que o autuante coletou parte dos documentos que embasaram a autuação no sistema SINTEGRA. Diante do entendimento já pacificado neste órgão Colegiado, esta CJF deliberou, à unanimidade, converter o processo em diligência para que o fiscal autuante ou a estranho ao feito adotasse as seguintes providências:

- 1- Acostasse comprovação da efetiva realização da operação, tais como comprovantes de pagamento, recibo de entrega das mercadorias ao destinatário, duplicatas, transferências

eletrônicas ou documento equivalente que diga respeito ao pagamento das compras efetivas, cópias de pedidos, etc.

- 2- Em relação àqueles documentos cuja efetiva comprovação da realização da operação não fosse possível, elaborasse demonstrativo, excluindo os mesmos.

O autuante prestou os seguintes esclarecimentos (fl.1244):

Foram elaborados novos demonstrativos de Caixa cf.fl. 1245 a 1248 em consonância com o novo Relatório de Notas Fiscais às fls. 1249 a 1257, elaborado, este, com exclusão das notas fiscais desacompanhadas de comprovação de entrega, conforme orientado às fls. 1240, visto que, no entendimento desse Órgão, apenas as notas fiscais não confirmam a efetiva realização das operações entre os contribuintes.

Observe-se que a primeira coluna à esquerda dos aludidos relatórios indica a numeração das folhas do PAF em que se encontram os esperados comprovantes correspondentes a cada nota fiscal. Vale ressaltar que diversas notas fiscais já constam dos aludidos comprovantes no PAF. Algumas notas fiscais relacionadas que não possuem comprovações, foram mantidas pelo fato da realização das operações entre os contribuintes serem de provas incontestes. São elas:

a) Notas Fiscais nº. 226474 de 23/12/2004, 682905 de 27/12/2005 e 29688 de 27/12/2005, que também foram objetos de cobrança de Antecipação Parcial (infração 02) conforme demonstrativo às fls. 32, pois tiveram suas operações reconhecidas pelo autuado cf. fls. 870 e “detalhes de pagamento” às fls. 1199;

b) Notas Fiscais nº 682906 de 27/12/2005, 682907 de 27/12/2005 e 786695 de 18/09/2006, constam suas 1º vias anexadas pelo contribuinte às fls. 508, 509 e 512 respectivamente, confirmando assim, a aquisição das mercadorias pelo próprio;

c) Notas Fiscais nº 22454 de 28/10/2003, 547559 de 22/02/2005 e 65035 de 24/01/2006, capturadas no trânsito de mercadorias o que comprova a operação de circulação das mercadorias.

Informo também que nesta oportunidade estão sendo anexadas as comprovações de algumas notas fiscais que inicialmente não constavam no citado PAF. Isto pelo fato de alguns contribuintes não terem atendido plenamente as intimações de outrora (2007). Desta feita, foram re-intimados cf.fl. 1258 a 1391. Todavia, infelizmente nem todas as intimações lograram êxito (cf.fl. 1335 a 1391). Umas simplesmente foram ignoradas pelos contribuintes e outras foram respondidas com justificativas de que se tratava de documentos cujos exercícios estavam prescritos (2003 a 2005) e, dessa forma, não os detinham mais em seus arquivos.

Manifestando-se (fls. 1395/1397), o recorrente, inicialmente, observa de que nos novos demonstrativos elaborados, muitas das notas fiscais mantidas não possuem comprovações, assim como, vários outros documentos foram juntados sob alegação de que as intimações para apresentação dessas comprovações teriam sido atendidas. Com tal relato, entende restar “*configurado que a presunção de omissão de tributos que trata o lançamento fiscal somente representa insegurança na cobrança*”.

Afora não lhe terem sido entregues cópias de notas fiscais, nem juntadas aos autos. Porém, “*efetivamente, com a juntada de novos demonstrativos aos autos, as cópias das notas fiscais constantes nos novos relatórios foram entregues à Autuada*”, sendo que à luz de sua análise, 90% correspondem a mercadorias sujeitas à substituição tributária, ou com redução de base de cálculo. Com tais colocações, entende que resta caracterizada a tese da defesa pela nulidade do lançamento, tendo em vista que não foi seguida a orientação da Instrução Normativa do SAT nº 56/2007.

Em seguida, diz que suas alegações estão, todas, baseadas nos demonstrativos apresentados pela fiscalização, que se encontram nos autos, “*inclusive quanto à omissão das cópias e provas do efetivo recebimento pelo contribuinte que deveria o Fisco fazer*”. Tece considerações a respeito de suprimento de caixa e passivo fictício para concluir que “*se as notas fiscais listadas pelo autuante, as quais originaram os famigerados suprimentos de caixa, não têm comprovação das efetivas operações, é de se concluir que a presunção não tem cabimento, até porque o simples suprimentos de caixa não acarretam circulação de mercadorias e, por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais em relação a eles não se pode falar de valor agregado*”. E, prossegue, “*Certo também que a emissão de documentos fiscais constitui obrigação acessória da obrigação tributária principal, que é o dever de recolhimentos dos tributos imputados pela pessoa jurídica de direito público constitucionalmente competente para a sua imposição*”.

Pugna pela Procedência Parcial da autuação.

Em seu Parecer, a PGE/PROFIS diante do pedido desta 2^a CJF e das conclusões a que chegou o fiscal autuante, opina pelo conhecimento e Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto, para que seja acatado o novo demonstrativo de débito elaborado pelo autuante e reitera os demais termos da manifestação de fls. 1236/1238.

A procuradora assistente da PGE/PROFIS acolhe integralmente o Parecer exarado pela nobre procuradora Maria Helena Cruz Bulcão e encaminha os autos a este CONSEF para julgamento (fl. 1402)

VOTO

O Recurso Voluntário interposto diz respeito à infração apontada como 1 do presente processo. Trata ela da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de saldo credor de caixa, no período de setembro de 2003 a dezembro de 2006.

O recorrente em sua peça recursal inicial, apenas pugna pela nulidade do lançamento fiscal, afirmando que no presente processo não foram juntadas cópias de documentos e que algumas cópias de notas fiscais foram juntadas no curso da instrução, ou em duplicidade, caracterizando a não observância das determinações do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, a despeito da diligência levada a efeito pela JJF, já que esta se atreve a intimar a empresa para trazer “provas”, quando, pela norma legal vigente é ela do fisco. Com tais argumentos diz que o lançamento e a Decisão recorrida afrontaram os princípios da legalidade e da formalidade.

Manifestando-se após diligência por esta 2^a CJF requerida, reitera de que nos novos demonstrativos elaborados, muitas das notas fiscais mantidas não possuem comprovações, assim como, vários outros documentos foram juntados sob alegação de que as intimações para apresentação dessas comprovações teriam sido atendidas. Afirma, primeiramente, de que cópias de notas fiscais não lhe foram entregues, nem juntadas aos autos, para depois afirmar que, efetivamente, foram elas entregues, fato que o levou a verificar de que 90% das mercadorias adquiridas encontram-se sujeitas ao regime da substituição tributária, ou com redução de base de cálculo, o que demonstrava não ter sido seguida a orientação da Instrução Normativa do SAT nº 56/2007.

Invoca as auditorias de suprimento de caixa e de passivo fictício para afirmar, em seguida, que a autuação teve por base suprimento de caixa e que a emissão de documentos fiscais se constitui em obrigação acessória da obrigação tributária principal.

Diante deste sucinto relato das razões recursais, não vejo causa para se alegar qualquer nulidade da ação fiscal.

Em primeiro, o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Em segundo, quanto à alegação de não ter recebido cópias das notas fiscais objeto da autuação, conforme Termo de Recebimento (fl. 1078), a empresa recebeu as cópias dos documentos fiscais que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração, apensadas aos autos às fls. 100 a 400 e 900 a 1054. Ressalto que, embora o recorrente insista, até a sua última manifestação, tal fato, ele próprio se contradiz em afirmar que recebeu todas as notas fiscais elencadas no levantamento levado a efeito por solicitação desta 2^a CJF.

Em terceiro, em relação às notas fiscais lançadas em duplicidade, desde a instrução processual realizada pela 1^a Instância, o erro havia sido sanado. Caso o recorrente observasse ainda persistir este fato após este saneamento, deveria, efetivamente, demonstrar, o que não o fez.

Em quarto, se algumas notas fiscais foram juntadas no curso da instrução processual, apenas indica terem sido observadas todas as determinações da norma legal, inclusive ao art. 142, do CTN.

Em quinto, diante de reiteradas decisões deste Colegiado, todos os documentos fiscais que não possuíam a efetiva comprovação das aquisições foram excluídos do lançamento fiscal. O recorrente não indicou qualquer um, apenas o abordando de maneira genérica nas suas razões recursais. Diante das determinações dos art. 142 e 143, do RPAF/BA tal argumento não pode prevalecer.

Em sexto, não existe qualquer afronta ao devido processo legal nem ao direito de defesa do recorrente, diante das determinações do § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96. No presente caso, a lei inverte o ônus da prova e cabe ao contribuinte descaracterizar a presunção ora combatida.

Em sétimo, embora em qualquer momento seja motivo de nulidade da ação fiscal, e sim, de saneamento processual, a Instrução Normativa nº 57/2007 não se atém às mercadorias constantes nos documentos fiscais autuados, e sim, em relação às operações “costumeiras” realizadas pela empresa, ou seja, é a atividade da empresa que conduz o autuante a perceber se o contribuinte comercializa com mercadorias isentas, não tributadas ou regidas pela substituição tributária. Para melhor compreensão transcrevo a parte inicial da referida instrução:

O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte,

Em assim sendo, a instrução normativa foi observada e aplicada no presente processo.

Em oitavo, no presente PAF não existe qualquer omissão de saídas de mercadorias apurada através de suprimento de caixa, ou mesmo passivo fictício. A irregularidade foi detectada através de saldo credor da Conta Caixa.

Em nono, embora a emissão de documentos fiscais se constitua em uma obrigação acessória, a sua falta deságua na constatação de uma irregularidade de cunho de obrigação tributária principal, como é o presente processo.

Em vista de tudo ora exposto, todas as razões que o recorrente entendeu inquinarem de nulidade da ação fiscal são rejeitadas.

No mérito, a infração 1 trata da presunção legal contida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Embora a JJJ tenha saneado o lançamento fiscal, não acatou o entendimento já pacificado neste órgão de julgamento de que devem ser trazidos aos autos provas da efetiva realização da operação entre os contribuintes contidos na informação do SINTEGRA. Algumas notas fiscais foram capturadas pelo fisco baiano através dos fornecedores da empresa, sendo vias fixas. Este fato foi abordado pelo recorrente desde a sua inicial, porém, como disse, a JJJ não o considerou e solicitou o saneamento de outros equívocos, como consta do relatório do presente Acórdão.

Entretanto, esta 2ª CJF, observando a situação, encaminhou os autos em diligência objetivando saná-la, o que foi realizada pelo próprio fiscal autuante. Ele informou que:

1. Excluiu do levantamento fiscal todas as notas fiscais desacompanhadas de comprovação de entrega, indicando, com clareza como procedeu
2. Observou em seguida que:
 - a) No demonstrativo elaborado denota-se que algumas notas fiscais já tinham sido acompanhadas dos comprovantes das operações comerciais realizadas. Outros comprovantes foram entregues quando da diligência realizada.

- b) Também ficaram mantidas notas fiscais, diante das seguintes constatações:
- a) Notas Fiscais nº 226474 de 23/12/2004, nº 682905 de 27/12/2005 e nº 29688 de 27/12/2005, que também foram objetos de cobrança de Antecipação Parcial (infração 02) conforme demonstrativo às fls. 32, já que tiveram suas operações reconhecidas pelo autuado conforme fl. 870 e “Detalhes de Pagamento” à fl. 1199;
 - b) Notas Fiscais nº 682906 de 27/12/2005, nº 682907 de 27/12/2005 e nº 786695 de 18/09/2006 constam suas 1º vias anexadas pelo contribuinte às fls. 508, 509 e 512, respectivamente, confirmando assim, a aquisição das mercadorias pelo recorrente;
 - c) Notas Fiscais nº 22454 de 28/10/2003, nº 547559 de 22/02/2005 e nº 65035 de 24/01/2006, capturadas no trânsito de mercadorias o que comprova a operação de circulação das mercadorias, como reiteradas decisões deste Colegiado.

O recorrente, quando de sua manifestação sobre a diligência realizada, volta, novamente, a questionar, afirmando de que os comprovantes não foram apensados aos autos, o que não espelha a realidade. Da análise feita dos comprovantes (nos autos apensados e entregues à empresa) que motivaram a manutenção dos documentos fiscais na recomposição da Conta Caixa da empresa, eles indicam não somente a aquisição, mas também o seu respectivo pagamento e em que banco foi realizado. As demais notas fiscais mantidas, e pelas situações apresentas pelo autuante conforme indicadas, devem ser mantidas no lançamento fiscal, ficando o demonstrativo de débito assim constituído, conforme fls. 1245/1248 dos autos. Ressalto, nesta oportunidade, que a proporcionalidade das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária foi, novamente, refeita pelo autuante como consta às fls. 1245/1248.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 1

| DATA OCORÊNCIA | DATA VENCIMENTO | ICMS | MULTA (%) |
|----------------|-----------------|------------------|-----------|
| 28/02/2004 | 09/03/2004 | 75,94 | 70 |
| 31/03/2004 | 09/04/2004 | 648,19 | 70 |
| 30/09/2004 | 09/10/2004 | 824,30 | 70 |
| 31/10/2004 | 09/11/2004 | 2.236,59 | 70 |
| 30/11/2004 | 09/12/2004 | 4.095,05 | 70 |
| 31/12/2004 | 09/01/2005 | 1.878,61 | 70 |
| 31/01/2005 | 09/02/2005 | 877,89 | 70 |
| 28/02/2005 | 09/03/2005 | 496,10 | 70 |
| 31/03/2005 | 09/04/2005 | 2.721,89 | 70 |
| 30/04/2005 | 09/05/2005 | 616,80 | 70 |
| 31/05/2005 | 09/06/2005 | 1.210,37 | 70 |
| 30/06/2005 | 09/07/2005 | 464,23 | 70 |
| 31/07/2005 | 09/08/2005 | 46,65 | 70 |
| 31/08/2005 | 09/09/2005 | 1.136,91 | 70 |
| 30/09/2005 | 09/10/2005 | 1.781,22 | 70 |
| 31/10/2005 | 09/11/2005 | 996,51 | 70 |
| 31/12/2005 | 09/01/2006 | 1.182,69 | 70 |
| 31/01/2006 | 09/02/2006 | 306,24 | 70 |
| 28/02/2006 | 09/03/2006 | 388,22 | 70 |
| 31/03/2006 | 09/04/2006 | 1.503,28 | 70 |
| 31/05/2006 | 09/06/2006 | 60,93 | 70 |
| 30/06/2006 | 09/07/2006 | 1.002,33 | 70 |
| 30/09/2006 | 09/10/2006 | 1.025,53 | 70 |
| 30/11/2006 | 09/12/2006 | 924,06 | 70 |
| 31/12/2006 | 09/01/2007 | 978,86 | 70 |
| TOTAL | | 27.479,39 | |

Infração subsistente em parte.

Em relação ao Recurso de Ofício interposto, entendo que no mérito não existe reforma a ser realizada.

Em relação à infração 1, após duas diligências saneadoras, e tendo por base as razões de defesa, (Pareceres ASTEC/CONSEF nº 54/2009 e 0157/2009 – fls. 1125/1126 e 1182/1183), quando foram sanadas todas as inconsistências existentes, foi apresentado o valor de R\$40.247,50 como imposto a ser exigido, o que foi acatado pela 3ª JJF.

Quanto à infração 2 (exigência do imposto não recolhido e devido por antecipação parcial), o autuado informa, e comprova, que as mercadorias referente à Nota Fiscal nº 25.729, emitida pelo fornecedor Plásticos Vipal S/A, foram devolvidas através da Nota Fiscal nº 00021 (fl. 487 do PAF) e recolheu parte da exigência fiscal. O autuante, quando prestou informação acatou tal exclusão, elaborando novo demonstrativo (fl. 1102), sendo tal exclusão analisada e acatada com acerto pela JJF.

No entanto, quanto à multa sugerida pelo autuante (50% com base no art. 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96) e que foi acatada pela JJF, entendo Decisão equivocada.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado a partir de março de 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da 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 (§ 1º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/06 e § 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, não somente a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, 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 acombarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto da substituição/antecipação tributária, como também a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes à falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes. E tudo conforme acima explicitado.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, II, “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 art. 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 art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 50%, ratificada pela JJF, por entender que, por se tratar de empresa de pequeno porte, enquadrada à época no SimBahia, esta seria a multa correta. Mas, como explicitado, tal fato não tem qualquer pertinência com a situação posta. Ressalto que tal re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da

exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Por tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para exigir o valor do ICMS relativo à infração 1 no montante de R\$27.479,39, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, de ofício, reenquadro a multa aplicada na infração 2 para 60% com arrimo nas determinações do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Solicita-se que o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologue o valor efetivamente recolhido.

VOTO DIVERGENTE (Afastamento da multa da infração 2 e exclusão da exigência com base em notas fiscais do SINTEGRA)

Em que pese o sempre brilhante voto da i. Relatora, peço a devida “*venia*” para discordar de seu entendimento quanto a possibilidade de se basear a infração em notas fiscais obtidas através do sistema SINTEGRA e sobre a multa aplicada na infração 2 (antecipação parcial).

O recorrente alega que não foi comprovado o efetivo trânsito das mercadorias apontadas pela fiscalização, com base no sistema SINTEGRA. De fato, é sabido que a lei exige a prova da entrada da mercadoria no estabelecimento do comprador para se cobrar o imposto, ou seja, é necessário comprovar circularização da mercadoria.

A infração teve como base as Notas Fiscais retidas pela fiscalização do trânsito através do sistema CFAMT e cópias reprográficas de Notas Fiscais obtidas mediante SINTEGRA. Quadra apontar que, com relação às notas fiscais obtidas através do sistema CFAMT, não há dúvida da circularização, pois provam que as mercadorias nelas especificadas adentraram no território baiano, com destino ao estabelecimento destinatário, tanto assim que passaram fisicamente pelo posto fiscal. Deste modo, resta caracterizado o cometimento das infrações.

Por outro lado, com relação às notas fiscais obtidas através do SINTEGRA, já é entendimento meu esposado neste CONSEF que tais documentos, em suas vias fixas, em princípio, não servem como prova de aquisições de mercadorias, requerendo por parte do Fisco provas complementares de que houve, de fato, a entrada das mesmas no estabelecimento do sujeito passivo, tais quais o CTRC’s e carimbos de postos fiscais com a passagem e fiscalização da mercadoria. Assim, mesmo conferindo o louvável trabalho da fiscal autuante quanto ao envio de correspondências para os vendedores da mercadoria, consignadas nas notas fiscais recolhidas pelo SINTEGRA, na tentativa de juntar outros indícios e elementos da circularização das mercadorias, entendo que, pelo princípio do “*in dubio, pro contribuinte*” e por falta de juntada de CTRC’s ou notas com carimbos fiscais, somente podem fazer parte do lançamento fiscal as notas fiscais colhidas junto ao CFAMT e nas originais das 1ª Vias do recorrente.

Nesse ponto, comprehendo como acertada a diligência determinada por esta 2ª CJF quando solicitou da ASTEC/CONSEF que totalizasse separadamente e por período mensal o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e aqueles através do SINTEGRA, fls 1244. Assim sendo, afasto da exigência fiscal os valores que decorrem das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA.

Já em outro aspecto, de ofício, venho me manifestar quanto à multa da antecipação parcial da infração 2.

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, nos anos de 2005, 2006 e parte de 2007, ou seja, antes da alteração do texto legal efetuada em outubro de 2007.

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocado latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 50%, aplicada na infração 1, estivesse inquinada de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

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 2, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, antes do mês de outubro de 2007.

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, afastando as exigências fiscais derivadas das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA (reduzindo o valor do ICMS a ser exigido do contribuinte, com base no Parecer Técnico da ASTEC/CONSEF nº 0107/2011, de R\$42.350,35 para R\$7.566,58 na infração 1) e de ofício, afasto a aplicação da multa da infração 2, sobre a antecipação parcial.

VOTO DIVERGENTE (Manter a multa de 50% - Infração 2)

Este voto divergente diz respeito apenas à multa referente à Infração 2, indicada no percentual de 50% no Auto de Infração e neste percentual mantida em julgamento de primeiro grau.

Esta discussão acerca da multa aplicada para a Infração 2 foi levantada apenas em sede de julgamento de segundo grau, em razão de apreciação de Recursos de Ofício e Voluntário, mas nestes dois Recursos não foi aventada qualquer alegação contra a multa aplicada de 50% indicada no Auto de Infração e mantida pelo julgamento *a quo*, vale dizer, multa de 50% esta, além de indicada, também aplicada por este CONSEF neste PAF.

Conforme consta no Auto de Infração, trata-se de falta de recolhimento ICMS no valor de R\$1.032,37, acrescido da multa de 50%, devido por antecipação parcial, na condição de microempresa e de Empresa de Pequeno Porte – EPP do então vigente regime simplificado SimBahia, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos exercícios de 2004 a 2006.

Voto pela manutenção do percentual de multa de 50% do valor do ICMS apurado no levantamento fiscal, tal como indicado pelo Fisco e devidamente mantido pelo julgamento de primeiro grau, pelos motivos que exponho a seguir.

Conforme já dito neste voto, em todo o período objeto desta imputação o sujeito passivo esteve enquadrado como Empresa de Pequeno Porte – EPP do regime simplificado de apuração de ICMS identificado como SimBahia, instituído pela Lei nº 7.357/98, revogada em 01/07/2007 pela Lei Estadual nº 10.646, de 03 de julho de 2007, com efeitos a partir de 01/07/2007, que neste Estado

também disciplina o regime simplificado de apuração de tributos identificado como Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

No Auto de Infração encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 que, conforme dados então 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.

A argumentação levantada em sessão diz respeito a entendimentos divergentes quanto a ser majorada de 50% para 60% a multa indicada no Auto de Infração, e mantida no julgamento *a quo*, aventando-se a possibilidade de pedido posterior, que poderia ser formulado pelo contribuinte, para que esta multa de 50% mantida em Primeira Instância por este contencioso administrativo, e que seria majorada de 50% para 60% por este mesmo Conselho de Fazenda neste julgamento já em segunda instância, fosse em seguida também por este mesmo Conselho de Fazenda cancelada, ou reduzida, em novo julgamento, mas já da Câmara Superior, e se o contribuinte viesse a recorrer neste sentido para a terceira instância.

E, de outra mão, a argumentação quanto a que não deveria ser aplicada multa alguma, à alegação de que inexistiria tal previsão legal punitiva à época dos fatos geradores da imputação.

Assinalo que o entendimento quanto ao mérito da imputação mostrou-se unânime na sessão de julgamento de Segunda Instância.

Contudo, com a devida vênia discordo destes dois posicionamentos quanto à multa aplicada pela primeira instância julgadora.

Inicialmente me manifesto acerca do posicionamento externado no sentido da majoração, para 60%, do percentual de multa de 50% do valor do ICMS.

Assinalo que a **administração pública pauta-se por princípios, dentre os quais o da eficiência, razoabilidade, economia processual, e, data maxima venia, todos estes são afrontados ao se majorar uma pena e no mesmo julgamento orientar-se o sujeito passivo para que este, prejudicado com aquela majoração, novamente acione a máquina pública para que seja apreciado um seu pedido no sentido de novamente reduzir, e mesmo de cancelar, aquela multa então majorada, pelo mesmo órgão julgador, ainda que em instância diversa.**

Em resumo, por aquela proposta de majoração da multa de 50% para 60%, apresentada apenas em sessão de julgamento de segundo grau tem-se que:

- I. o Auto de Infração traz a multa de 50%;
- II. em seguida o julgamento da JJJ mantém a multa de 50%;
- III. em apreciação de **Recursos que não devolveram a matéria de forma explícita, para reexame**, a multa seria majorada, “de ofício” para 60%, com a observação no voto da Câmara do CONSEF, ao contribuinte, de que este poderia pedir que a multa ali majorada fosse de novo minorada, ou mesmo cancelada, pela Câmara Superior do mesmo CONSEF.

A majoração da multa dar-se-ia, assinalo-se, não com base em previsão legal específica para aquele fato gerador do imposto, mas usando texto normativo que assim traz:

Lei nº 7.014/96:

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:

f) 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;

(Redação atual da alínea “f”, do inciso II do caput do art. 42 dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, efeitos a partir de 28/11/07)

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo;
(Redação original, efeitos até 27/11/07)
(grifos nossos)

A este respeito da majoração de multa com base em interpretação da legislação observo ser acorde, na doutrina, que em respeito ao princípio da reserva legal **a majoração de multa não se pode dar por meio de construção interpretativa**, mas somente por aplicação literal de mandamento normativo.

Esclareço que tendo sido mantido, por unanimidade, em sede de julgamento em primeira instância, este percentual de multa equivalente a 50% do valor do imposto lançado de ofício pelo Fisco no Auto de Infração, disto resultou que, até à assentada da sessão de julgamento em sede de segunda instância, o contribuinte teve conhecimento apenas da imposição do percentual de 50% relativamente à imputação 2, porquanto foi este o percentual mantido no julgamento de primeiro grau, decisão que veio a ser objeto do Recurso Voluntário.

Em decorrência desta situação, o contribuinte expôs suas razões defensivas, tanto na impugnação originária quanto já na oportunidade de apresentação de seu Recurso Voluntário, considerando existente para a imputação 2 o lançamento deste percentual de 50%. Disto resulta que quando já esgotado o prazo para interposição de Recurso Voluntário vem apenas agora a ser analisada, neste processo, a possibilidade de majoração para o percentual de 60%, pelos argumentos expostos em sessão, e sobre os quais me posicionarei ainda neste voto.

É certo que este contencioso administrativo tem o poder-dever de rever, e inclusive de modificar de ofício, o lançamento do crédito tributário, se comprovada qualquer afronta à legislação tributária nos autos do processo.

Porém, ressalto, **apenas se comprovada**.

Assinalo que é preciso se ter em mente o princípio da reserva legal para a imposição de multa. Portanto, majorar pena já deliberada em julgamento *a quo* para aplicar multa sem previsão legal específica seria andar em terreno jurisdicionalmente pouco seguro.

Repriso que o Princípio da legalidade tributária não permite agravar aplicação de multa por via interpretativa.

E, além disto, no julgamento das lides no âmbito deste Conselho de Fazenda é forçosa a observância do princípio da proibição do *reformatio in pejus*, Princípio este presente tanto no Direito Processual Civil quanto no Direito Processual Penal, ambos fontes subsidiárias do processo administrativo fiscal quando este trata também de aplicação de pena, sanção de ato que contrarie a legislação tributária.

Além do consenso na doutrina acerca da proibição da *reformatio in pejus* contra aquele que interpõe o Recurso, seja na área cível ou na área penal, observo que em específico no Direito Processual Civil tal princípio encontra-se consubstanciado, maximamente, nos artigos 2º, 128 e 460 do Código de Processo Civil:

CPC:

Art. 2º. Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Parágrafo único. (...)
(grifos nossos)

Assinalo, por oportuno, que ainda que parte da doutrina, em nível nacional, entenda que a *reformatio in pejus* não se caracterizaria quando a majoração da penalidade fosse de iniciativa do

órgão acusador, na esfera penal, observo que além de tal entendimento restritivo quanto à caracterização da *reformatio in pejus* não ser unânime na Federação, tal posicionamento também não encontrou guarida, pelo legislador estadual, quando elaborado o texto da Lei nº 12.209/11 - Lei do Processo Administrativo da Bahia - uma vez que ao tratar da punição para infratores na órbita administrativa traz o artigo 122 desta Lei:

Lei nº 12.209 de 20/04/2011:

Título II – Processos Administrativos Especiais

Capítulo I – Do Processo Sancionatório

Seção III – Do rito do Processo Sancionatório

Art. 122 - Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, sempre que surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da penalidade aplicada.

Parágrafo único - Da revisão do processo não poderá resultar o agravamento da sanção.

(grifos nossos)

Assim, tratando-se de interpretação sistêmica da legislação baiana, e sendo esta Lei fonte subsidiária do processo administrativo fiscal neste Estado, a teor de seu artigo 186, depreende-se que o mesmo espírito que anima a não aceitação do agravamento da sanção quando se trate de irregularidade cometida por agente público, atinja o tratamento a ser dispensado aos sujeitos passivos da obrigação tributária, quando figurem como parte em lide que seja foco de processo, também administrativo, mas de ordem fiscal.

Em razão das discussões sobre o tema no âmbito deste CONSEF, peço vênia para citar que antes e depois de interposição e de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 33203-8/2004 - interposta esta no sentido de questionar a constitucionalidade do instituto da antecipação parcial, hipótese normativa inserida pelo artigo 12-A na Lei nº 7.014/96 - mostra-se evidente, nas letras do texto legal mencionado, que a antecipação tributária parcial, embora seja uma das formas de antecipação tributária, não é uma antecipação tributária com fase de tributação encerrada, e nem com substituição do sujeito passivo para efeito de pagamento do imposto devido.

Volto assinalar que tal premissa de raciocínio é inquestionável.

Da leitura do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, impossível confundir-se o instituto da antecipação tributária parcial com o instituto da antecipação tributária por substituição, porque este artigo 12-A cuidou de deixar explícita e inegável a diferença entre os dois institutos, conforme se lê a seguir:

Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS na Bahia):

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:

(...)

III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

(...)

(artigo 12-A acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/2004 - grifos nossos.)

A antecipação tributária objeto do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, e objeto igualmente do item “2” da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 – que em âmbito nacional trata do regime de tributação denominado “Simples Nacional” - é a denominada antecipação tributária parcial, ou seja, antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, e sem substituição de sujeito passivo para qualquer efeito tributário.

Esta Lei Complementar nº 123/2006, com base na qual é possível cobrar-se o imposto devido por antecipação pelas empresas nesse regime simplificado inscritas, é de clareza meridiana ao

dividir, respectivamente nos itens 1 e 2 da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13, a seguir transcritos, as operações sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto em operações com fase de tributação encerrada, e sem fase de tributação encerrada. De forma didática e literal, enquadraria ambas as espécies de antecipação no gênero antecipação tributária, conforme se pode facilmente ler a seguir:

Lei Complementar nº 123/2006 (Lei do Simples Nacional):

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, (...):

§ 1º. O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII – ICMS devido:

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
(grifos nossos)

Observo, por se tratar de lide em que figura no polo passivo empresa enquadrada no regime simplificado SimBahia, que o inciso II do artigo 5º da Lei do SimBahia, inciso que tratava do ICMS devido por antecipação, não citava se a antecipação tributária ali mencionada era antecipação “parcial”, ou “total”, apenas trazia a expressão “[operações] sujeitas a antecipação”. E, a se entender que a expressão “sujeitas a antecipação”, mencionada nesse dispositivo legal, não se referia à antecipação parcial, então por lógica a redação deste artigo deveria ter sido forçosamente modificada pelo teor do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, o que não ocorreu até à data da sua revogação, em 01/07/2007:

Lei nº 7.357/98 (Lei do SIMBAHIA):

Art. 5º O tratamento simplificado de apuração do imposto de que cuida esta Lei não se aplica ao pagamento de ICMS nas operações:

(...)

II - sujeitas a antecipação ou substituição tributária;

(...)

(grifos nossos)

Por outro lado, o inciso I do artigo 386 do RICMS/BA, ao tratar das empresas do Simples Nacional, também não cita de forma explícita que se trata da espécie de antecipação dita parcial, e sim trata o assunto em forma de gênero de operações, ou seja, utiliza a expressão “operações sujeitas ao regime de antecipação”.

Se a antecipação parcial não se incluísse nesta redação regulamentar, estaria então excluída do RICMS/BA, em relação às empresas do Simples Nacional inscritas como contribuintes do ICMS na Bahia?

RICMS/BA:

Art. 386. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:

I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação ou substituição tributária;
(grifos nossos)

Se vigorasse este entendimento de que as expressões “imposto devido por antecipação”, ou “operações sujeitas a antecipação” não incluiriam o imposto devido por antecipação parcial, ter-se-ia que as empresas do Simples Nacional teriam esta obrigação tributária prevista em Lei Complementar, mas não no Regulamento de ICMS do nosso Estado?

Tem-se que com esta interpretação de que a “antecipação tributária parcial” não seria espécie do gênero “antecipação tributária”, não apenas se estaria inviabilizando cobrar a multa decorrente do seu não pagamento tempestivo pelo contribuinte do SimBahia, ou do Simples Nacional, e sim estar-se-ia também criando óbices, antes disto inexistentes, a que o Estado da Bahia cobrasse o imposto devido por antecipação parcial pelas empresas do regime simplificado de apuração.

Porém, tratando-se de imposto devido por antecipação, a antecipação parcial do ICMS tem, desde março/2004, base legal para a sua cobrança também em relação às empresas do regime simplificado de apuração, seja no extinto regime SimBahia, seja no atual regime Simples Nacional.

A antecipação tributária denominada de antecipação tributária parcial é apenas uma das modalidades de pagamento antecipado de imposto, nada mais. Cabe a interpretação gramatical, além de sistêmica, do texto normativo.

E se, em livre expressão, escolha-se denominar a antecipação tributária por substituição como antecipação tributária “propriamente dita”, desta escolha nominativa não resulta qualquer “impropriedade”, ou ilegalidade, da antecipação do momento do pagamento do tributo em razão de outra hipótese normativa.

Assinalo que é juridicamente impossível considerar a expressão “antecipação tributária” como se fosse equivalente à expressão “substituição tributária”, porque existe também o instituto da antecipação tributária com postergação do momento do pagamento do tributo, ou seja, a substituição tributária por diferimento.

Para que não disto reste dúvida, basta consultar-se o **Capítulo III do RICMS/BA, intitulado “Da Substituição Tributária Por Diferimento e da Substituição Tributária por Antecipação”**.

Portanto, *data venia*, mostra-se descabido o uso de expressão coloquial como se instituto jurídico fosse.

Antecipação Tributária e Substituição Tributária são institutos diversos que podem materializar-se concomitantemente. Mas apenas quando o imposto for devido de forma antecipada e, além desta circunstância, com a substituição do sujeito passivo. Ou seja, atingindo-se dois dos elementos do fato gerador: elemento pessoal e elemento temporal.

Porque, por óbvio, se houver a dívida de imposto por antecipação do momento do pagamento, mas sem a substituição do sujeito passivo, haverá a antecipação tributária, mas não a substituição tributária. E é nesta situação que se enquadra, dentre outros institutos, o instituto da antecipação parcial.

Assinalo, por importante, que existem outras situações jurídicas em que também existe a antecipação tributária sem a substituição do sujeito passivo, mas neste processo estamos tratando apenas da antecipação tributária parcial, tal como prevista no artigo 12-A da lei nº 7.014/96.

Por conseguinte, antes e depois do julgamento pela constitucionalidade do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, a antecipação parcial é apenas, e tão-somente, uma das formas de pagamento do imposto por antecipação.

Uma vez que o contribuinte que figura como sujeito passivo da lide em julgamento é empresa que, à época dos fatos objeto da imputação 4, não se encontrava sob regime normal de tributação, não se aplica o teor da alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, restando inóqua a argumentação quanto a que a segunda alteração trazida à redação original deste inciso - esta pela Lei nº 10.847, em 27/11/2007 - não seria, ou seria, meramente explicitatória, ao inserir o aposto com o conteúdo “(...), inclusive por antecipação parcial, (...)”.

Assinalo, por necessário diante dessa argumentação, que quanto às empresas do regime simplificado de apuração nunca houve a inserção do aposto “(...), inclusive por antecipação parcial, (...)”.

Porém, uma vez citada em sede de julgamento, esclareço que comungo do entendimento de que a colocação do aposto é modificação de redação meramente explicitatória, posto que a **antecipação tributária parcial é antecipação de tributo, por conseguinte antecipação tributária, raciocínio simples e objetivo porque simples e objetivo o fato.**

Caso a antecipação parcial do pagamento do tributo ICMS não fosse uma antecipação de pagamento de tributo, seria que tipo de antecipação? Estaria a norma tributária tratando de antecipação de que?

Nos termos do capítulo IV do Código Tributário Nacional, a interpretação dos dispositivos do Direito Tributário é restritiva, ou seja, podendo aplicar-se a letra da lei, aplica-se a letra da lei, sem o uso de analogia, ou de qualquer outro processo de interpretação.

Ou seja, sendo a antecipação tributária parcial apenas uma das espécies de antecipação tributária, constatada está a sua originária e inequívoca inclusão no gênero “antecipação tributária”, tanto quanto aquela outra espécie de antecipação tributária na qual ocorre a substituição tributária e o encerramento da fase de tributação também, além da antecipação do momento do pagamento do imposto.

Porém, tratando-se de empresa do regime simplificado de apuração, aplica-se a previsão normativa específica vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária objeto da Infração 02, ou seja, exercícios de 2004 a 2006, dado que a norma específica sempre prevalece sobre a norma de caráter geral, e o lançamento rege-se pela Lei já em vigor também àquela época, Lei nº 7.014/96.

A alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterada em 1999 pela Lei que instituiu o SimBahia, para que a redação da Lei geral do ICMS estivesse adequada e aplicável também às empresas sob regime simplificado de apuração do imposto:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

*I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado; (redação da alínea “b”, do inciso I do caput do art. 42 dada pelo artigo 24 da Lei nº 7.357, de 04/11/98 (LEI DO SIMBAHIA), DOE de 05/11/98, redação com efeitos de 01/01/99 até 30/03/2010.)
(...)*

3 - do imposto devido por empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, nas operações enquadradas no regime simplificado de apuração;
(grifos nossos)

Assim, existindo previsão legal específica de multa para as empresas do regime simplificado de apuração no item “1” da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, mostra-se inaplicável ao caso o teor da alínea “f” do inciso II do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispositivo este invocado neste julgamento de segunda instância.

Concomitantemente, e também com a necessária licença, discordo do voto proferido quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque comprehendo 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, sendo indevida tanto a majoração para o percentual de 60%, quanto a exclusão da multa.

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 de tributo por antecipação, motivo pelo qual este instituto está e sempre esteve inserido 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.

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 tributária 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 tal redação atinge os fatos supervenientes, desde que naquela hipótese de incidência, sempre preexistente, o fato da vida viesse a se enquadrar.

Assinalo que o princípio da reserva legal, decorrente imediato do princípio da legalidade, é princípio de suma importância, especialmente no direito Penal e no Direito Tributário, ramos em que assume a sua força extrema, expressado pelo princípio da tipicidade. Isto porque estes dois ramos do Direito são dos que mais afetam a vida do particular, o primeiro por avançar sobre a liberdade, e o segundo por incidir sobre a propriedade privada, o patrimônio.

Quando se diz que a Lei deve estabelecer a existência de tributo e a multa aplicável, é evidente que a previsão normativa preexistirá ao fato da vida, para que tal lei possa vir a ser aplicada quando se materializar a hipótese de incidência.

Embora sobejamente conhecidos, por oportuno transcrevo dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Assim, a previsão de multa deve preexistir ao fato da vida, e de fato corretamente já existia antes da instituição da espécie de cobrança antecipada de ICMS denominada de “antecipação parcial”, prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, a previsão da multa por falta de pagamento, e de pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação, com ou sem a substituição do sujeito passivo, e com, ou sem, encerrar a fase de tributação.

Por este motivo, é evidente que quando a Lei nº 7.014/96 previu a multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, do ICMS devido por antecipação, este dispositivo só teve efeito sobre os fatos da vida que ocorreram após a promulgação da mencionada Lei. Quando, em março de 2004, foi criada uma nova espécie do gênero de pagamento de imposto por antecipação - evidentemente antecipação tributária porque se trata de tributo - **de forma eficaz o dispositivo que previa a multa por inadimplência desta obrigação principal já existia, pelo que já poderia ser aplicada a penalidade.** Tudo conforme o ordenamento jurídico, a lógica jurídica, o princípio da reserva legal.

O que estaria em desconformidade com a correta técnica legislativa, e com a devida política de administração tributária, seria situação na qual passasse a existir alguma previsão normativa de cobrança antecipada, ou não, de imposto, e apenas depois que algum contribuinte deixasse de recolhê-lo é que o ente tributante viesse a perceber a necessidade de instituição prévia de multa a ser aplicada em face deste não recolhimento.

É determinação constitucional que a previsão legal de sanção preexista ao fato da vida, e no caso da antecipação parcial a hipótese normativa da aplicação de sanção preexistiu, na Bahia, para as empresas sob regime simplificado de apuração de imposto, no item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Não vislumbro a base jurídica para se excluir, da antecipação tributária, a antecipação tributária dita parcial, em que não ocorre o encerramento da fase de tributação.

Assinalo que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente aos fatos que baseiam a imputação 04 - 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, reitero que a empresa autuada estava, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia da imputação 04 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.

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, então 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, e mais benéfico, 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.
(grifos nossos)

A Lei Estadual nº 10.646/2007 determina, em seu artigo 1º:

Art. 1º. O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito estadual, obedecerá ao disposto na Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, observando-se a previsão contida no art. 146 da Constituição Federal.

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, na realidade a interpretação sistêmica 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)*

Porém, 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 transrito 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 todas as lides oriundas dos 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 na segunda instância deste 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 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.

Tal entendimento, esposado por parte dos dignos julgadores de Primeira e de Segunda Instância, até o momento não logra alcançar a unanimidade em sede de primeira instância, e nem em sede de segunda instância, neste órgão colegiado.

Em verdade, tal entendimento quanto à inaplicabilidade do percentual da multa de 60%, no caso de empresa do regime simplificado de apuração do ICMS, chegou a ser contraditado, em sede de julgamento de segunda instância, em Parecer técnico-jurídico emitido por digno representante da PGE/PROFIS, conforme relatado no Acórdão CJF nº 0198-11/10, prolatado em 14/06/2010, Parecer do qual também transcrevo parte do quanto foi sumariado e transscrito no Relatório do Acórdão CJF nº 0198-11/10 pela então Conselheira Relatora:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0198-11/10
RELATÓRIO*

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, (...) contra (...) Acórdão JJF nº 0408-02/09:

INFRAÇÃO 1 – Recolhimento a menos do ICMS, por antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, (...), multa de 50%;

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação parcial, na condição de empresa normal, (...), multa de 60%;

(...)

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 206 a 208, inicialmente quanto ao pedido de diligência relativo à infração descrita no item 01 (...). Após, transcreve partes do Parecer exarado pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, Procurador Assistente da PROFIS, onde este discorre sobre a possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07 no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”.

No referido Parecer, conclui o ilustre procurador em apertada síntese, que diante da referida alteração restou evidenciado que o conceito do termo antecipação, descrito no referido dispositivo, não abarcava a figura da antecipação parcial, distinta do instituto da antecipação parcial “strictu sensu” e que, assim, é possível a revisão do lançamento no sentido de aplicação da penalidade descrita na alínea “f” do mesmo dispositivo nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da lei citada, alterando-se a proposição da penalidade originária, ao tempo que se conceda ao autuado a possibilidade de pedido de dispensa de multa, nos termos do art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Conclui, ainda, que no que tange à possibilidade de aplicação da referida penalidade às empresas de pequeno porte e microempresas, nos termos do art. 42, I, “b”, item 1, entende impertinente tal aplicabilidade diante dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e legalidade estrita na imputação de penalidades, e finaliza aduzindo que (sic) “...seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa. Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.

VOTO

Inicialmente, (...)

No mérito, (...)

Assim, discordamos parcialmente das conclusões do Parecer exarado pela PGE/PROFIS nos autos, visto que, muito embora concordemos com este órgão jurídico no sentido de que na época dos fatos geradores deste item

da autuação não havia previsão de multa específica para a figura da antecipação parcial, apenas prevista após a alteração da Lei nº 7.014/96, efetivada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”, havia a previsão de multa inespecífica, nos termos do inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrita, que deve ser aplicada.

(...)

Do exposto, votamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto à infração descrita no item 2 para julgá-la IMPROCEDENTE, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, de ofício, pela alteração da multa quanto à infração descrita no item 1 para 60%, prevista no inciso II, “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, podendo o recorrente pleitear junto à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda a dispensa desta multa ao Apelo da Equidade, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

RESOLUÇÃO

(...)

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2010.

Por tudo quanto exposto, em relação à Infração 2 voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação tributária parcial, tal como originalmente aplicado no Auto de Infração, mantido no julgamento de Primeira Instância, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à exclusão da multa da segunda infração, com voto de qualidade do presidente, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298938.0903/07-5, lavrado contra MARIA DA CONCEIÇÃO SOUZA OLIVEIRA (CENTRAL DA CONSTRUÇÃO), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$28.085,09, acrescido das multas de 60% sobre R\$605,70 e 70% sobre R\$27.479,39, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Alteração da multa para 60% - Infração 2) – Conselheiros(os): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Não-incidência da multa - Infração 2 e Exclusão das notas fiscais do SINTEGRA) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DIVERGENTE (Exclusão das notas fiscais do SINTEGRA) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE (Manutenção da multa de 50% - Infração 2) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO DIVERGENTE (Não-incidência da multa - Infração 2 e Exclusão das notas fiscais do SINTEGRA)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE (Manutenção da multa - Infração 2)

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