

**PROCESSO** - A. I. N° 022227.0002/08-5  
**RECORRENTE** - GEMA TECIDOS LTDA. (A SOBERÂNIA TECIDOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0342-02/09  
**ORIGEM** - INFAS SERRINHA  
**INTERNET** - 29/06/2012

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0131-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Não cabe a utilização de crédito relativo às mercadorias adquiridas com imposto já recolhido através do Regime de Substituição tributária, cuja fase de tributação se encontre encerrada. Infração subsistente. **b)** ENERGIA ELÉTRICA. O autuado é estabelecimento comercial, vedada a utilização de crédito fiscal de energia elétrica. Infração mantida. **c)** SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. O autuado é estabelecimento comercial, vedada a utilização de crédito fiscal relativo a serviços de comunicação. Infração mantida; **d)** DOCUMENTO FISCAL SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. Confirmada a falta de destaque do imposto. Infração subsistente. 2. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Suprimento de “Caixa” de origem não comprovada, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, porém essa presunção é relativa. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração subsistente. 4. 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 da substituição tributária. Foram excluídas da exigência as notas fiscais não documentadas pelos fornecedores. Exigência fiscal parcialmente subsistente,

após diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Foram excluídas da exigência as notas fiscais não documentadas pelos fornecedores. Exigência fiscal parcialmente subsistente, após diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Mantida a multa. 6. DME. ENTRADA DE MERCADORIA NÃO INFORMADA. MULTA. Imputação não elidida. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as alegações de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime quanto às infrações 7 e 8 e quanto à multa da sétima infração.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/03/2008 para cobrar ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$204.820,23, relativo às seguintes infrações:

*"Infração 01 - utilização Indevida de crédito fiscal de ICMS, referente ao pagamento de Imposto por Substituição Tributária". ICMS no valor de R\$43.532,49, multa de 60%, período de agosto a dezembro de 2007;*

*Infração 02 - utilização indevida de crédito Fiscal do ICMS referente à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. ICMS no valor de R\$ 2.130,11, multa de 60%, relativo aos meses de maio a dezembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005 e janeiro, a março, maio, julho, setembro, outubro e dezembro de 2006;*

*Infração 03 - utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, referente à aquisição de serviços de comunicação na comercialização de mercadorias. ICMS no valor de R\$ 3.203,97. Multa de 60%, relativo aos meses de maio, junho, agosto, a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro, março, maio, julho, setembro, outubro de dezembro de 2006;*

*Infração 04 - utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, referente ao imposto não destacado em documentos fiscal. ICMS no valor de R\$ 65,80, multa de 60%, relativo ao mês de junho de 2007;*

*Infração 05 - omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. ICMS no valor de R\$ 41.100,35, multa de 70%;*

*Infração 06 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativa às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. ICMS no valor de R\$ 1.148,79, multa de 60%, relativo ao mês de agosto de 2007;*

*Infração 07 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na antecipação parcial, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, de mercadorias provenientes de outras unidades federativas, adquiridas para fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 54.457,62, multa de 60%, relativo aos meses de março a dezembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005, fevereiro a dezembro de 2006 e fevereiro a novembro de 2007.*

*Infração 08 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 58.040,93, relativa aos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007;*

*Infração 09 - omitiu entradas de mercadorias no estabelecimento nas Informações Econômico-Fiscais através de DME. Multa no valor de R\$ 1.068,25, relativa aos exercícios de 2003 e 2004;*

*Infração 10 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias da substituição tributária (fase de tributação já encerrada) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 72,02, relativa ao mês de agosto de 2007."*

Foram apresentadas defesa tempestiva às fls. 496 a 502, contestando todas as infrações conjuntamente, bem como informação fiscal às fls. 512 a 516, ratificando o entendimento da procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**“VOTO”**

*O presente Auto de Infração traz a exigência tributária, relativa à imputação de 10 infrações, já relatadas e reproduzidas quando de suas análise nesse voto.*

*Cabe, inicialmente, analisar as arguições de nulidade apresentadas pela defesa. Considero rejeitadas as nulidades argüidas, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal, com o detalhamento dos dispositivos regulamentares infringidos, consubstanciados no Auto de Infração e detalhados na informação fiscal, bem como os dispositivos legais das multas aplicadas, são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, com os demonstrativos e documentos fiscais que oferecem os elementos a claro conhecimento dos fatos que lhe são imputados; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.*

*Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligências e perícias adicionais, uma vez que os esclarecimentos necessários já foram alvo de diligencia e, após o seu atendimento, considero que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas.*

*A Infração 01 refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária (calçados). Verifico que, conforme demonstrativo nº 01 e cópias do livro de registro de entradas dispostas às folhas 18 a 23 e 25 a 69 do PAF, a empresa utilizou os créditos relativos às mercadorias alvo do pagamento do imposto através do regime de substituição tributária, portanto, créditos esses já utilizados quando da apuração do ICMS por substituição tributária das mercadorias adquiridas (calçados). Violando a vedação prevista nos Artigos 97, IV, alínea “b” e Art. 356, do RICMS. O autuado não nega a utilização dos aludidos créditos. Não ficaram demonstradas as saídas subsequentes tributadas das mercadorias e, ainda que ocorressem, os créditos apropriados não seriam cabíveis, restando o estorno de débito, caso ocorresse a tributação das saídas de mercadorias que já foram alvo de pagamento do imposto através do aludido regime de substituição tributária. Cabe, assim, a subsistência da infração imputada.*

*A Infração 02, refere-se à utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadoria durante o período compreendido entre o mês de maio de 2004 a dezembro de 2006. O autuado é empresa comercial, não cabendo a utilização dos aludidos créditos, conforme dispõe a alínea “b” do inciso II do artigo 93 do RICMS/BA. O autuado não nega a utilização dos créditos. Diferente do que argumenta o autuado os demonstrativos às folhas 71, 72 e 73 do PAF, não contemplam dúvidas quanto aos valores apropriados indevidamente. Cabe, por conseguinte, a procedência.*

*A Infração 03, refere-se à utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de Serviços de Comunicação na comercialização de mercadoria durante o período compreendido entre o mês de maio de 2004 a dezembro de 2006. O autuado é empresa comercial, não cabendo a utilização dos aludidos créditos. Ao utilizá-los, conforme demonstrativo nº 03, às folhas 74 a 79 do PAF, infringiu o disposto no inciso II-A do artigo 93 do RICMS/BA. Nesse caso, também, os aludidos demonstrativos explicitam com detalhamento os fatos imputados ao autuado. Considero a infração procedente.*

*A Infração 04, aponta a utilização indevida de crédito Fiscal do ICMS referente ao imposto não destacado em documentos fiscal. Quanto a essa questão, verifico que o demonstrativo nº. 04, fl. 126 e cópia da nota fiscal nº 121, de 31/05/2007, e o Livro Registro de Entradas correspondente, localizadas às fls. 127,128, 129, 130 e 131 do PAF, indicam que foi utilizado um crédito de R\$ 65,80, contudo não existe destaque de crédito na nota fiscal acima mencionada. Ainda que o autuado argumente que lhe cabe a utilização do aludido crédito, a inexistência, sem nota fiscal complementar autorizando o aludido crédito, lhe impossibilita a utilização do mesmo, cabendo, por conseguinte, a imputação que lhe foi atribuída de crédito indevido, conforme o Art. 93, § 4º do RICMS/BA.*

*A infração 05 é relativa à omissão de saída de mercadorias tributáveis apurado através de suprimento de caixa de origem não comprovada. O impugnante não consegue elidir a presunção de omissão de saídas, através dos argumentos de que: “um empresário que responde pela pessoa jurídica pode ter ganhos particulares de negócios, ou mesmo de outra empresa que na hora do aperto para pagar uma dívida ou uma obrigação, ele recorre, informalmente para sua empresa não sofrer constrangimento”. Ocorre que, apesar das alegações, o autuado não apresenta qualquer documento que comprove ter havido os aludidos empréstimos ou mesmo qualquer outra prova que documente o suprimento de caixa, ora considerado indevido. A infração 05, assim, é subsistente, pois não traz o autuado provas que elidam a presente presunção, prevista no §4, art. 4º da Lei 7014/96.*

*A infração 06, traz a imputação de que o autuado deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativa às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. O autuado afirma que tem a faculdade de pagar o ICMS na saída das mercadorias, o que é a forma correta prevista na Constituição Federal. Contesta o pagamento antecipado do imposto, destacando o prejuízo que traz.*

Verifico, quanto a essa infração, que a exigência se refere apenas, as mercadorias do anexo 88 do qual a mercadoria calçado é parte integrante no seu item 34, previsto no art. 61 e culminando com o que dispõe o art. 371 do RICMS. Assim, apesar de alegado, o autuado não demonstra ter pago o imposto nas saídas subsequentes, relativo às mercadorias, alvo da presente exigência, cujo imposto foi dividido por antecipação, na entrada das mesmas em seu estabelecimento. Se assim se o fizesse, ou seja demonstrasse a tributação nas saídas, restaria o pagamento apenas da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7014/96, o que efetivamente não ocorreu. Considero, assim, a exigência subsistente.

*Infração 07, traz a imputação de falta de recolhimento do ICMS na antecipação parcial, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, de mercadorias provenientes de outras unidades federativas, adquiridas para fins de comercialização. A infração 08 se refere à multa por descumprimento de obrigação acessória resultante da entrada, no estabelecimento, de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal na condição de contribuinte do regime normal de apuração do imposto.*

Diante da argumentação do autuado, quanto às últimas duas infrações, de que não foi o destinatário das mercadorias constantes das notas colhidas pela autuante através do SINTEGRA, foi solicitada diligência para a confirmação de tais ocorrências.

A autuante, ora diligente, às fls. 548 a 820, atende a solicitação e informa que, todas as notas fiscais anexadas já cumprem a sua exigência tendo em vista os seguintes dados: são destinadas à empresa autuado conferindo o seu endereço, inscrição estadual, CNPJ, as mercadorias são na sua totalidade referentes ao seu ramo de negócio, e, os fornecedores fazem parte do seu elenco, conforme se vê das fls. 25 a 123 do PAF nas copias de Livros de Registro e Entradas, onde, por exemplo, contam aquisições de Lunerder S.A, Marisol S.A, Confecções Mágica Ind. E Com. Ltda., Podium Conofecções Ltda., Slene Ind. Têxtil, Tecidos Titã Ltda., e outros, contando ainda com a falta de denuncia do fato alegado contra os fornecedores em questão. Esclarece que as notas fiscais em pauta, originárias do SINTEGRA foram todas, solicitadas aos fornecedores através de FAX, via correio AR e recebidas dos fornecedores através de Fax, correios e e-mail, após solicitação, através do Inspetor Fazendário Carlos Vanderlon Almeida Cunha, A/Rs, registrados e envelopes personalizados e carimbados dos correios, para fazer prova junto à 2ª JJF.

Afirma ter atendido ao item 02 do pedido de diligência, ao enviar via e-mail planilha apartada das notas fiscais originárias do SINTEGRA de 2004 a 2007, infrações 07 e 08.

Quanto ao item 03 da solicitação, informa ter excluído das infrações 07 e 08 os valores correspondentes às notas fiscais que embora integrem as planilhas, não se encontram no PAF, pois não foram enviadas pelos fornecedores para que se procedesse a junta ao Auto de Infração, ao tempo em que anexa ao PAF os respectivos demonstrativos de apuração do valor excluído e do valor devido.

Assim, considero demonstrado que efetivamente as notas que remanesceram foram destinadas ao autuado sem que o mesmo as registrasse em seus livros de entradas. Fora, portanto, saneadas as infrações 07 e 08, cabendo retificação das mesmas com a redução dos respectivos valores exigidos para R\$42.350,35 relativo à infração 07, diferente, portanto, do valor apurado pelo autuante, tendo em vista que a soma dos valores constantes das planilhas, alvo dos ajustes, às fls. 803 a 812 dos autos, não totalizam o valor indicado na informação fiscal. Quanto à infração 08 o total ajustado a ser exigido é R\$46.528,96, conforme demonstrativos às fls. 813 a 820 dos autos, diferente, também, do valor apontado pelo autuante em sua informação fiscal.

A infração 09 é referente à omissão nas Informações Econômico-Fiscais, de entrada de mercadorias no estabelecimento, na condição de Empresa de Pequeno Porte. Trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, não elidida, tendo em vista que o autuado não trouxe aos autos qualquer prova de que tenha consignado no documento, acima referido, as notas fiscais alvo da presente exigência, conforme demonstrativo nº 09 (folhas 474 e 475 e notas fiscais anexas). Mantida a exigência.

Finalmente, a infração 10 é constituída por entrada, no estabelecimento, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem o devido registro na escrita fiscal, na condição de contribuinte do regime normal de apuração do imposto. Da mesma forma que a infração anterior, a presente exigência se refere à multa por descumprimento de obrigação acessória, também, não elidida, vez que o impugnante não traz prova do registro na escrita fiscal das notas fiscais alvo da presente exigência, conforme demonstrativo n. 10 (folhas 491 e nota fiscal anexa). Subsistente a infração em lume.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Assim, o Auto de Infração fica ajustado para R\$181.201,09, conforme demonstrativos de débitos retificados das infrações 07 e 08, às fls. 803 a 820 dos autos, cabendo a procedência parcial para as infrações 07 e 08, conforme demonstrativo de débito ajustado a seguir. Cabendo a procedência quanto às demais infrações.

*Demonstrativo de débito ajustado.”*

(...)

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.*

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 861 a 866), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua defesa inicial, bem como refaz todos os pedidos já postulados.

Diz que a sentença singular não apreciou à luz da lei e dos documentos juntados a matéria posta em discussão, em razão do Auto de Infração, e que sua defesa não foi apreciada, a qual transcreve.

Assevera que a peça vestibular traz discriminadas 10 (dez) supostas infrações, muitas das quais de conteúdo jurídico iguais, que poderiam ser agregadas em apenas um só tópico.

Em relação à primeira infração (utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias adquiridas no regime de substituição), diz que o demonstrativo apresentado, não deixa claro como se deu o aproveitamento do crédito de ICMS, referente ao imposto de substituição tributária, alegando que “*Só houvera substituição tributária, porque houve o pagamento do imposto antecipado, logo, não haveria de falar, de nova tributação, entretanto, se considerou tributado a saída, novamente, nestas mercadorias, é óbvio que o crédito deveria ser aproveitado*”. Diz que o próprio Auto de Infração, fala que houve pagamento de imposto, por substituição tributária, portanto, pede pela improcedência deste item.

No que tange à infração 2 (energia elétrica) repete que o demonstrativo da infração 2, “*não demonstra que foi aproveitado crédito de energia elétrica, limitando-se a um quadro sintético, que não dá conhecimento pleno de que o crédito de energia elétrica fora aproveitado*” pois propala que não houve uma conclusão clara dos apontamentos levantados, já que o referido demonstrativo deveria trazer um levantamento global de ICMS, anotando os créditos que o FISCO julgou correto e anotando separadamente o crédito de energia elétrica julgado indevido pela fiscalização. Alega que dessa forma, o demonstrativo é um absurdo cerceamento de defesa, “*porque deixou o contribuinte no vago dos números de um demonstrativo, sem poder ter uma consciência plena do que de fato ocorrerá*”.

Na infração 3, (aquisição de comunicação na comercialização de mercadorias), entende que ela padece de autenticidade da mesma forma que a infração 2, visto trazer os mesmos defeitos e vícios do demonstrativo do item dois. Mais uma vez alega cerceamento de defesa, uma vez que não se destacou o valor do crédito, que teria sido aproveitado, ficando o demonstrativo vazio de qualquer informação, para que o contribuinte pudesse formular uma defesa mais completa. Levanta o argumento de que “*os demonstrativos de levantamento fiscal, no caso de apuração de ICMS, devem partir do início da operação, ou seja, do crédito inicial autêntico, destacando o crédito que se julga indevido para poder estorná-lo no momento da apuração do saldo devedor*”. Consigna que o demonstrativo da infração 3 “*não faz prova alguma de que houvera*

*aproveitamento indevido de crédito de comunicação, notadamente, porque não nominou estes pseudos créditos”.*

Em relação à infração 4 (imposto não destacado em documento fiscal), diz que o crédito de ICMS é gerado pelo pagamento feito pela empresa remetente na operação de compra e venda realizada e o fato de não vir destacado no documento fiscal o valor do crédito, que corresponde ao débito da firma remetente, “*não tira o direito do autuado de calcular o seu valor e lançar no respectivo livro da sua escrita*”. Fala que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, asseguram o direito do aproveitamento do crédito, em nome do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Alega que a infração é improcedente por se tratar de um simples equívoco ou negligência da firma remetente e que cabe a fiscalização se a firma remetente realmente pagou o imposto que virou crédito para o autuado, antes de lançar a presente autuação.

Para a infração 5 (suprimento de caixa de origem não comprovada) entende que “*a auditoria financeira apresentada na infração número 5, foi realizada de forma mensal, o que não se concebe numa escrita contábil e nem fiscal, uma vez que todo mês, há a sucessão de saldo de caixa, que se incorpora ao caixa produzido no mês seguinte*”. Diante desse quadro, afirma que este levantamento padece de legitimidade, mesmo porque, “*não relacionou o caixa de origem não comprovada, para que o contribuinte pudesse, em sua defesa, contestar essa alegação*”. Alega que por ser um levantamento sintético, ele não representaria estouro de caixa, logo, não há que falar em suprimento indevido. Improcedente a infração.

Quanto às infrações 6 (Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária) e 7 (Antecipação Parcial – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária), fala que, conforme a CF, a empresa tem a faculdade de pagar o ICMS na saída das mercadorias. Diz que o pagamento antecipado sempre foi contestado, inclusive pela doutrina e jurisprudência, ao antecipar o próprio fato gerador. Diz que não recolheu o imposto que seria antecipadamente devido, mas, pagou no momento certo da saída das mercadorias, obedecendo ao processo de comercialização.

Em relação às infrações 8, (entrada de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal); 9 (omissão de entrada de mercadorias no estabelecimento nas Informações Econômicas-Fiscais através de DME); e 10 (entrada no estabelecimento de mercadorias da substituição tributária (fase de tributação já encerrada) sem o devido registro da Nota Fiscal), defende-se alegando que a “*Lei de Duplicatas 5.474/68, estabelece em seu artigo 15, inciso II, letra “b”, que a cobrança de duplicata só é possível se estiver acompanhada de documento hábil comprobatório da entrega e recebimento da mercadoria*”. Diz que, como a matéria está prevista em lei comercial, ela não pode ser afastada por presunções sem que haja prova material do recebimento da mercadoria. Alega que tal prova material está prevista em lei, sendo justamente “*os recibos assinados pelo comprador comprovando a verdadeira entrega da mercadoria*” e por não existirem estes recibos, diz que não existe prova da entrega da mercadoria. Assevera que houve fraude contra o recorrente e que o fiscal poderia ter se baseado em outras espécies de levantamento para comprovar sua acusação, de que essas mercadorias foram recebidas e não registradas e, consequentemente, vendidas também sem notas fiscais. Para que houvesse prova, era necessário que se fizesse um levantamento específico, correspondente entre débito e crédito da conta mercadoria, pois, caso o recorrente não tivesse registrado as notas fiscais e houvesse emitido as notas fiscais de saídas, haveria um descompasso entre a entrada e a saída.

Fala que um levantamento financeiro também poderia resolver a questão, buscando o resultado das vendas em comparação com as despesas das entradas, onde ficaria facilmente constatada uma defasagem natural. Arremata sua argumentação dizendo que a fiscalização “*se valeu do princípio da tranquilidade, não procurou aprofundar na fiscalização, pois se o fizesse veria que não houve omissão de natureza alguma*” e que se limitou a apresentar cópias reprodutivas de notas fiscais, mas não apresentou o comprovante de recebimento da entrada das mercadorias.

Ao fim, pede pelo acolhimento e Provimento do Recurso Voluntário para reformar a sentença singular e absolver a empresa.

Após, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para exame. Ao exarar o Parecer de fls. 871 e 872, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, faz uma breve síntese do Auto de Infração, da irresignação tracejada no Recurso Voluntário, para opinar pelo seu improviso, corroborando com a Decisão da 2ª JJF, em todos os seus aspectos. Fala que o Recorrente não traz prova e nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento. Afirma que as infrações estão revestidas das formalidades legais e estão acompanhadas por seus respectivos demonstrativos de débito, conforme a legislação estadual.

Aponta que a JJF já converteu o feito em diligência, com a modificação dos débitos exigidos nas infrações apuradas, sendo elaborado novos demonstrativos, com ciência das partes. Também revela que foi assegurado o direito de ampla defesa do sujeito passivo e que o autuado não colacionou qualquer dado fático ou jurídico que motivasse a reforma do julgado. Por fim, com base no art. 143 do RPAF, entende que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção da legitimidade da autuação fiscal. Ao final, opina pelo improviso do Recurso Voluntário.

À fl. 875, na assentada de julgamento do dia 14.03.11, houve deliberação da 2ª CJF em conversão do feito em diligência à ASTEC para que fosse atendida a seguinte solicitação em relação as infrações 7 e 8 do Auto de Infração em lide:

*“Tomando por base as notas fiscais acostadas aos fólios processuais e os demonstrativos confeccionados pela 2ª JJF à fl 845, elaborar dois novos demonstrativos de débito levando em consideração, no primeiro deles, as operações amparadas por Notas Fiscais Colhidas no CFAMT e as ou extraídas da 1ª Via do autuado, ao passo que, no segundo, apenas as operações amparadas por Notas Fiscais colhidas no SINTEGRA e/ou junto aos fornecedores do recorrente”.*

Em resposta, a ASTEC elaborou o Parecer nº 00107/2011, fls 878 a 879, concluindo que “*Atendido o solicitado pelo Senhor Conselheiro, foram elaborados demonstrativos totalizando separadamente e por período mensal, o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e aqueles obtidos através do SINTEGRA, conforme fls. 880/903*”

As partes foram intimadas para se manifestarem do resultado da diligência mas não o fizeram.

O PAF foi novamente remetido à PGE/PROFIS para emissão de novo Parecer conclusivo de fls 911, mantendo o posicionamento antes exposto, afirmando que cabe à e. 2ª CJF, “*caso entenda, buscar documentos pertinentes e necessários, relativamente aos dados obtidos pelo SINTEGRA*”. Ao final, opina pelo Improviso do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto o mérito das infrações 7 e 8 e quanto à exclusão da multa – Infração 7)**

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de improcedência das 10 infrações do Auto de Infração em epígrafe.

Preliminarmente, o recorrente argui de forma genérica o cerceamento de defesa (art. 2º do RPAF/BA), devido a uma suposta falta de clareza dos demonstrativos componentes do A.I. (arts. 18 e 39 também do RPAF/BA). Afasto essas legações do contribuinte, pois entendo correta a análise exarada pela 2ª JJF quando rebate todas as alegações de nulidade suscitadas, pois, os demonstrativos sintéticos colacionados no próprio corpo do Auto de Infração (fls 01 a 06) como também o demonstrativo de débito (fls. 07 a 12), indicam infração por infração e ocorrência por ocorrência a metodologia de cálculo da fiscalização. Os livros e documentos fiscais do próprio contribuinte elucidam e embasam todo o procedimento fiscal realizado.

Dessa forma, com base na farta documentação produzida, nos esclarecimentos prestados e procedimentos adotados pela fiscalização, julgo que foram observados o princípio do devido processo legal e preenchidos os requisitos necessários para a formação legítima do Auto de Infração em lide, conforme a legislação estadual vigente.

Portanto, passo a análise do mérito das 10 infrações.

Quanto à infração 1, (utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias adquiridas no regime de substituição) entendo que não merecem razão as súplicas do recorrente, quando afirma que o demonstrativo apresentado não deixa claro como se deu o aproveitamento do crédito. Como bem apontado na Decisão de piso, que os demonstrativos e documentos juntados às fls 18 a 23 e 25 à 69 indicam qual mercadoria, qual nota, qual base de cálculo e qual valor de ICMS foi indevidamente utilizado pela empresa, sobre mercadorias que estavam no período fiscalizado no regime de substituição tributária. A mesma Decisão também aponta quais foram os artigos desobedecidos, logo, entendo que a infração 1 é subsistente.

Quanto à infração 2, (utilização indevida de crédito fiscal de energia elétrica), não vislumbro razão ao recorrente por duas razões: a) por não merecer sustentação a afirmativa de que não houve demonstração do crédito indevidamente utilizado, visto que às fls. 71, 72 e 73 deste PAF são claríssimas em atestar tais creditamentos e; b) uma vez que a empresa não está amparada nos termos do art. 93, II, 'a' e 'b' do RICMS/97, para ter direito ao creditamento sobre energia elétrica, a seguir transcrito:

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

*b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996"*

Assim, a infração 2 é subsistente.

A infração 3 (utilização indevida de crédito fiscal de serviços telefônicos) tem a mesma sorte da infração 2. Além de não ser correta a sua afirmação defensiva de que não houve a demonstração dos créditos por aquisição de serviços telefônicos utilizados indevidamente, uma vez que as planilhas de fls. 74 a 79 do PAF relacionam mês a mês os valores indevidos, também o recorrente não tem amparo da legislação no direito de tal creditamento, haja vista o quanto disposto no art. 93, II-A, a seguir colacionado:

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*II-A - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento (Lei nº 7710):*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

*1 - quando tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;*

*2 - quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;*

*b) nas hipóteses de recebimento de serviços de comunicação utilizados pelos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996;"*

Assim, a infração 3 é subsistente.

Em relação à infração 4, a dicção do art. 93, §4º do RICMS/97 é clara, sendo vedado o aproveitamento do imposto não destacado, conforme abaixo descrito:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção” (art. 201, § 6º).*

Assim, não há retoques a serem feitos na Decisão da JJF em relação a essa infração. Infração 4 subsistente.

Quanto à infração 5, também não vejo razão para haver a modificação da Decisão de *primeiro grau* vez que o recorrente não trouxe elementos que comprovassem suas afirmações, pois é dever de quem alega comprovar suas assertivas. Valho-me das palavras do julgador de primeiro grau ao apontar que ora recorrente “*não apresenta qualquer documento que comprove ter havido os aludidos empréstimos ou mesmo qualquer outra prova que documente o suprimento de caixa, ora considerado indevido.*”. Também não merece guarida a afirmativa do recorrente de que o levantamento deveria ser mensal. O lapso do período de apuração, mensal ou anual, não interfere quando considerado todo o período, com os devidos ajustes quanto a saldo inicial e final. Ademais, contrariamente ao propalado em sede de Recurso, o demonstrativo de fls. 132 e 133 relaciona, um a um, por data e valor, os empréstimos de origem não comprovada dos sócios.

Desta forma, infração 5 subsistente.

Quanto à infração 6, (falta de recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária), mesmo sendo uma questão bastante controvertida na doutrina quanto ao tempo para pagamento da antecipação tributária de fatos geradores ainda não ocorridos, percebo que já é assente na legislação e na jurisprudência pátria a possibilidade desse instituto tributário para a realização de uma melhor fiscalização e pagamento do tributo, uma vez que o ente tributante irá vigiar e recolher o imposto de um só contribuinte, ao invés de centenas ou até milhares.

Portanto, como a legislação estadual previa no RICMS/97, no seu art. 371 o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, no que diz respeito aos calçados (art. 66, item 31 do anexo 88), não há como reformar a r. Decisão de base.

Por seu turno, como bem assente na referida Decisão, não houve demonstração, por parte do recorrente, de que o ICMS devido por antecipação fora pago no momento da saída da mercadoria, o que elidiria a exigência fiscal, fazendo subsistir somente a multa.

Logo, a infração 6 é subsistente.

Quanto à infração 7, (Antecipação Parcial – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária) e 8 (entrada de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal) foi requerida por essa e. 2ª CJF diligência à ASTEC para que se procedesse elaboração de demonstrativos de débito levando em consideração as Notas Fiscais colhidas no CFAMT/1ª Via e colhidas no SINTEGRA. Entendo que tal iniciativa foi no intuito de se tentar esclarecer quais operações estariam com a circularização já comprovada *per si* e quais deveriam ser amparadas por outros elementos para comprovar a circulação da mercadoria consignada na nota fiscal. A diligência solicitada teve por base a assertiva do recorrente de que houve presunção do recebimento da mercadoria, uma vez que a fiscalização não teria comprovado a circularização da mercadoria. Já foi dito que a empresa alega que não há através dos “*recibos assinados pelo comprador comprovando a verdadeira entrega da mercadoria*”.

Quadra apontar que, com relação às notas fiscais obtidas através do sistema CFAMT, não há dúvida da circularização e de que restou caracterizado cometimento das infrações, haja vista que as notas fiscais alinhavadas por meio deste sistema, que tem o autuado como destinatário de mercadorias por ele negociadas, contendo seu endereço e inscrição, bem como informações fornecidas pelos seus fornecedores, são elementos suficientes para alicerçar a autuação.

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 prova 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 1<sup>a</sup> Vias do Recorrente.

Nesse ponto, comprehendo como acertada a diligência determinada por esta 2<sup>a</sup> 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 878 e 879. Assim sendo, afasto da exigência fiscal os valores de R\$ 43.358,70 na infração 7 e R\$ 7.279,00 na infração 8, que decorrem das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA, passando as infrações a cobrar R\$46.528,96 e R\$39.249,96, respectivamente.

Infrações 7 e 8, parcialmente subsistente.

Quanto à infração 9 (omissão de entrada de mercadorias no estabelecimento nas Informações Econômicas-Fiscais através de DME), não houve por parte do recorrente a comprovação de que consignou as notas relacionadas no demonstrativo de fls 474 e 475 em sua escrita fiscal, conforme preceituava o art. 803-C, IV, do RICMS, vigente à época dos fatos, ou seja, a empresa não consegue elidir a infração com a mera afirmativa de que não a cometeu, conforme preceitua o art. 143 do RPAF. Desse maneira, entendo que cabe a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Infração 9 subsistente.

Por fim, infração 10 (entrada no estabelecimento de mercadorias da substituição tributária (fase de tributação já encerrada) sem o devido registro da Nota Fiscal) tem a mesma sorte da infração anterior, pois o recorrente não comprova o correto registro na escrita fiscal das notas relacionadas no demonstrativo n. 10 (folhas 491), consoante o art. 322 do RICMS/97.

Logo, mantida a Decisão de primeiro grau, sendo subsistente a infração 10.

Por fim, de ofício, venho me manifestar quanto à multa da antecipação parcial da infração 7.

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

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto em relação às infrações 7 e 8, afastando a exigência fiscal derivada 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 7 e de R\$46.528,96 para R\$39.249,96 na infração 8.

**VOTOS VENCEDOR – (Operações interestaduais com mercadorias e serviços – SINTEGRA - Infrações 7 e 8) e DIVERGENTE (Alteração da multa de 60% para 50% - Infração 7)**

Inicialmente, passo à apreciação do Recurso Voluntário em relação às Infrações 7 e 8.

O digno Conselheiro Relator votou no sentido do provimento parcial do Recurso Voluntário em relação a estas duas acusações, externando o entendimento de que, em relação às imputações em foco, os valores de débito tributário lançados de ofício referentes às operações objeto das notas fiscais obtidas pelo Fisco deste Estado junto ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA deveriam ser excluídos destas imputações.

Com a devida vênia, analisando os dados do processo, concluo que não merece reparo a decisão recorrida quanto a estes dois itens da autuação, pelo que voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário em relação aos mesmos, pelas razões que detalho a seguir.

Consta consignado no voto da decisão *a quo* que foi realizada Diligência no sentido da confirmação da aquisição, pelo contribuinte, das mercadorias objeto das imputações 7 e 8 e que tiveram sua documentação fiscal obtida a partir de verificação inicial, no sistema SINTEGRA, da ocorrência das operações, com a posterior busca oficial, pelo Fisco estadual, da documentação fiscal objeto dessas operações consignadas no SINTEGRA. Consta, naquele voto de primeiro grau, que às fls. 548 a 820 foi atendida a solicitação da diligência da e. JJF, tendo sido informado que todas as notas fiscais anexadas aos autos são destinadas à empresa autuada, cotejando-se o endereço do contribuinte com o destinatário constante naqueles documentos fiscais, bem como a sua inscrição estadual, CNPJ, e verificando-se que as mercadorias ali discriminadas são na sua totalidade referentes ao seu ramo de negócios, bem como os fornecedores fazem parte do seu elenco, conforme dados às fls. 25 a 123 do PAF, nas cópias de livros de Registro de Entradas, “onde, por exemplo, contam aquisições de Lunerder S.A, Marisol S.A, Confecções Mágica Ind. E

Com. Ltda., Podium Confecções Ltda., Slene Ind. Têxtil, Tecidos Titã Ltda., e outros,”, tendo sido ainda verificado que o recorrente não denunciara os fornecedores em questão.

O Fisco, em atendimento àquela diligência ainda em sede de primeiro grau, esclareceu que as notas fiscais originárias do SINTEGRA foram todas “solicitadas aos fornecedores através de FAX, via correio AR e recebidas dos fornecedores através de Fax, correios e e-mail, após solicitação, através do Inspetor Fazendário Carlos Vanderlon Almeida Cunha, A/Rs, registrados e envelopes personalizados e carimbados dos correios, para fazer prova junto à 2ª JJF.” Naquele momento, ainda atendendo à solicitação da 2ª JJF, o Fisco informou ter excluído das infrações 07 e 08 os valores correspondentes às notas fiscais que, embora integrassem as planilhas do demonstrativo fiscal originário, não se encontram neste processo, por não terem sido enviadas pelos fornecedores. A JJF, então, procedendo aos ajustes necessários, julgou parcialmente procedentes as infrações 7 e 8.

Observo que o sujeito passivo não comprovou a inviabilidade do uso dos arquivos magnéticos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA na apuração de débitos tributários. A utilização, pelo Fisco deste Estado, dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, decorre do fato de ter, esta Unidade da Federação, aderido ao Convênio ICMS nº 57/95, celebrado de acordo com os termos da Lei Complementar nº 24/75. Não cabe a este Conselho a apreciação de matéria atinente a programação de fiscalização, e demais atribuições da Administração Tributária.

Assinalo que a ação fiscal não se baseou apenas nos dados eletronicamente enviados pelos fornecedores do recorrente ao sistema SINTEGRA, e sim houve a busca da verdade material consubstanciada nos dados dos documentos fiscais acostados pelo Fisco aos autos, que entendo suficientes para comprovar que as mencionadas aquisições ocorreram e foram realizadas pelo ora recorrente.

Refiro-me, agora, ao voto divergente que diz respeito à multa de 60% indicada para a imputação 7 no Auto de Infração, especificamente em relação às duas primeiras datas de ocorrência desta acusação, ou seja, datas de ocorrência de 26/03/2004 e de 30/04/2004, exclusivamente em relação às quais voto pela redução da multa de 60% para 50%, pelas razões que exporei a seguir.

Em relação às demais datas de ocorrência desta imputação, acompanho o voto vencedor pela manutenção da multa de 60% exatamente como indicada no Auto de Infração e mantida no julgamento de primeiro grau.

Esta imputação 7 trata de ICMS devido por antecipação parcial e não recolhido. No Auto de Infração está consignada a multa de 60% do ICMS para todo o período objeto da imputação 7.

Durante parte do período objeto da imputação 7, especificamente no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004, o contribuinte estava enquadrado no regime simplificado de apuração do imposto, na condição de Empresa de Pequeno Porte – EPP/SimBahia. O recorrente, contudo, passou ao regime normal de apuração do imposto na data de 01/05/2004. A legislação do ICMS previa, à época, multas distintas em decorrência deste descumprimento de obrigação principal pelas empresas do regime normal de apuração e pelas empresas do regime simplificado de apuração deste imposto.

Conforme já dito neste voto, no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004 o sujeito passivo esteve enquadrado como EPP no 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 60%. A argumentação levantada em sessão disse respeito a entendimentos divergentes quanto a ser reduzida de 60% para 50% a multa indicada no Auto de Infração, e mantida no julgamento *a quo*.

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.

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. Portanto, 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, enquadra 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, no período objeto das duas primeiras datas de ocorrência, 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. 5.º 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, em parte da época dos fatos objeto da imputação 7, 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 apostado 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 apostado “(...), *inclusive por antecipação parcial*, (...)”.

Porém, uma vez citada em sede de julgamento, esclareço que comungo do entendimento de que a colocação do apostado 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 de parte dos fatos geradores da obrigação tributária objeto da Infração 7, ou seja, no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004, 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:***

***1 - 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 do ilustre Conselheiro relator quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque compreendo que o percentual aplicável para os fatos à época no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004 é o de 50% do montante de ICMS devido.

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 no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004, 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 7 - 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 07 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, no período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004, 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 transscrito 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.

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, dês 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.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação às imputações 7 e 8 do Auto de Infração, mantendo a decisão recorrida que julgou parcialmente procedentes estas duas acusações.

Entretanto, em relação ao período atingido pelas datas de ocorrências de 26/03/2004 e de 30/04/2004 da Infração 7 voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação tributária parcial, tal como 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.

**VOTO VENCEDOR (Reenquadramento da multa de 60% - Infração 7)**

Como informado, a imputação da infração 7, trata de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos meses de março a dezembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005, fevereiro a dezembro de 2006 e fevereiro a novembro de 2007, sendo indicada pelo autuante e ratificada pela JJF a multa de 60%, prevista no art., 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

*Data máxima venia*, discordo do entendimento do ilustre relator do presente processo no seu voto proferido pelas razões que passo a expor.

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 à 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 a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes, ou mesmo empresa nestas situações enquadradas e participantes do Simples Nacional. 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. Afora que este re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 60%, ratificada pela JJF, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo acima exposto, até outubro de 2007 a multa aplicada é de 60%, tendo por base o art. 42, inc. II, “f” e, a partir de novembro de 2007 a multa aplicada pelo autuante e ratificada pela JJF encontra-se correta, diante da alteração procedida pela Lei nº 10.847/07 na Lei nº 7.014/96.

Entretanto, ressalto a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta até outubro de 2007, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo aujuante induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF tem reiteradamente se manifestado.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 7, reenquadrando a multa aplicada no percentual de 60%, conforme prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96 até outubro de 2007 e para o mês de novembro de 2007 no mesmo percentual, ou seja, 60%, porém com base no disposto no art. 42, II, “d”, da nominada lei.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto às infrações 7 e 8 e, também, quanto à incidência da multa referente à infração 7, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 22227.0002/08-5, lavrado contra **GEMA TECIDOS LTDA. (A SOBERÂNIA TECIDOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$133.531,86**, acrescido das multas de 60% sobre R\$92.431,51 e de 70% sobre R\$41.100,35, previstas nas alienas “a”, “d” e “f”, do inciso II e III do art. 42, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$47.669,23**, prevista no inciso IX, XI e XII-A, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Reenquadramento da multa de 60% - Infração 7) – Conselheira(os): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Exclusão da multa de 60% - Infração 7) - Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTOS VENCEDOR (Infrações 7 e 8) e DIVERGENTE (Alteração da multa para 50% - parte da Infração 7) – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/ VOTO VENCIDO  
(Exclusão da multa de 60% - Infração 7)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTOS VENCEDOR (Infrações 7 e 8) e DIVERGENTE (Alteração da multa - parte da Infração 7)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Reenquadramento da multa de 60% - Infração 7)

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