

**PROCESSO** - A. I. Nº 298629.0036/09-2  
**RECORRENTE** - STOCK TOOLS COMÉRCIO DE SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0035-01/13  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 01.10.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0360-13/13

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. b) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A alegação defensiva de que as diferenças encontradas na autuação se referem a aquisições de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento não restou comprovada, mesmo com a realização de diligência nesse sentido. Infrações 1, 3 e 4 subsistentes e infração 2 parcialmente subsistente. Restabelecida a multa de 50% originalmente indicada no Auto de Infração nas infrações 2, 3, e 4. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime quanto ao mérito.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 40.906,32, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.099,09, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, nos meses de março a dezembro de 2006, janeiro a junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$27.373,68, acrescido da multa de 50%.

INFRAÇÃO 3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, nos meses de abril e maio de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.537,13, acrescido da multa de 50%.

INFRAÇÃO 4. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado e destinadas à comercialização, nos meses de julho a dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.896,42, acrescido da multa de 50%.

Na defesa, fl. 289, o autuado afirmou que tinha recolhido as antecipações parciais e diferença de alíquotas, conforme demonstrativos e documentos probantes que apresentou. Ressaltou que as mercadorias foram adquiridas para uso e consumo e ativo imobilizado do próprio estabelecimento, não sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas, conforme o art. 7º, IV, do RICMS/BA.

Ao prestar a informação fiscal (fls. 479 e 480), a autuante explicou que a antecipação parcial era devida, pois o autuado exercia atividade mista, prestando serviço e venda de mercadorias incluídas no campo de incidência do ICMS, conforme o art. 352-A do RICMS/BA. Salientou que os pagamentos citados pelo autuado já tinham sido considerados. Manteve a autuação inalterada.

O processo foi convertido em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF (fls. 484 e 485), a fim de que fosse verificada a real destinação das mercadorias em comento e, caso restasse comprovado que o autuado exercia atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS, fosse revisado o lançamento, mantendo a autuação apenas quanto à mercadoria destinada à comercialização e cujo pagamento não tivesse sido efetuado.

Por meio do Parecer ASTEC N° 104/2010 (fls. 488 a 490), foi informado que o autuado era um prestador de serviços de assistência técnica da Bosch e realizava operações/prestações sujeitas à incidência do ICMS e do ISS. Afirmou que, pela análise das notas fiscais, era impossível definir se as mercadorias foram destinadas ao uso e consumo, ao ativo imobilizado ou se foram comercializadas.

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado não se manifestou.

Por meio do Acórdão JJF N° 0268-01/10, a 1ª JJF decidiu pela decretação da nulidade do Auto de Infração, em razão de ausência de elementos capazes de configurar as infrações imputadas ao sujeito passivo. De ofício, a 1ª JJF recorreu de sua Decisão para uma das Câmaras do CONSEF.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão CJF N° 0277-01/11, deu provimento do Recurso de Ofício, afastou a nulidade decretada pela primeira instância, julgou nula a Decisão recorrida e determinou o retorno do processo à primeira instância para nova Decisão.

Ao retornar à primeira instância, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ ATACADO, para que a autuante intimasse o autuado a comprovar a real destinação dada às mercadorias objeto da autuação, uma vez que o contribuinte exercia atividade sujeita ao ICMS e ao ISS. Também foi solicitado que fossem efetuadas as correções e ajustes devidos, mantendo a exigência fiscal exclusivamente quanto às mercadorias destinadas à comercialização e cujos pagamentos não tivessem sido realizados.

A diligência foi cumprida, fls. 685 e 686, tendo a autuante informado que os DAEs apresentados pelo autuado já constavam nos demonstrativos elaborados na autuação, restando fazer algumas correções quanto à alocação dos pagamentos realizados. Diz que, após as devidas correções, não houve alteração no valor total do débito.

Cientificado sobre o resultado da diligência, fl. 693, o autuado não se manifestou.

O processo foi convertido em nova diligência, para que a autuante elaborasse um demonstrativo de débito dos valores devidos. A diligência foi atendida, tendo sido elaborados os demonstrativos de débito de fl. 700, no valor total de R\$ 40.905,31.

Notificado do resultado dessa última diligência, o autuado não se pronunciou.

Por meio do Acórdão JJF N° 0035-01/13, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte.

Em seu voto, o ilustre relator da Decisão recorrida inicialmente fez uma síntese do processo e, em seguida, assim se pronunciou:

[...]

*Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu por maioria, pelo seu provimento, anulando a Decisão proferida pela 1ª JJF, retornando o processo à Primeira Instância, a fim de que seja proferida nova Decisão, por não ter vislumbrado no lançamento de ofício a nulidade apontada, conforme o Acórdão CJF N°. 0277-11/11.*

*O fundamento adotado pela ilustre Conselheira/Relatora foi de que cabe ao contribuinte que exerce atividades de comercialização de mercadoria, prestação de serviços de assistência técnica e locação de bens móveis – atividades, portanto, que se submetem à incidência de tributos distintos – manter efetivo controle das*

aquisições, inclusive efetuando registro em separado para tais produtos, em razão das destinações diversas que dá aos mesmos.

Registrhou, também, por oportuno, que tanto na atividade de revenda de mercadorias como no seu fornecimento conjuntamente com o serviço técnico prestado, há incidência do ICMS a título de antecipação parcial, visto que nos dois casos há comercialização de mercadorias. Sendo que no fornecimento de mercadoria (partes e peças) no serviço de assistência técnica, há incidência dos dois impostos, o ISS sobre o serviço prestado, e o ICMS sobre o fornecimento destas mercadorias, nos termos do art. 2º, inciso II, "b", conjugado com o item 14.1 da Lista de Serviço. Por sua vez, na locação de bens móveis não há incidência do ICMS e, por Decisão já pacificada nos tribunais superiores, também não há incidência do ISS.

Disse ainda que, se de fato a exigência fiscal se referisse a produtos adquiridos para uso e consumo ou para o ativo do contribuinte autuado, inclusive para locação, não há dúvida de que a mesma seria insubstancial, visto que é cediço que a antecipação parcial não se aplica nestas hipóteses, nos termos do art. 352-A do RICMS. No entanto, não se desincumbiu o contribuinte de trazer qualquer prova aos autos neste sentido, restringindo-se a alegar que a exigência fiscal alcança bens adquiridos para tais fins.

Reportando-se sobre o resultado da diligência realizada pela ASTEC a pedido da JJF, consignou a ilustre Conselheira/Relatora que o que se extrai da referida diligência é que o contribuinte, mesmo exercendo três atividades distintas, com tributações diversas, não efetua qualquer procedimento de controle destas aquisições com vistas à sua destinação posterior. Reiterou que o ônus da prova cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, e não pode ser anulado o lançamento invertendo o ônus desta prova.

Em face da Decisão acima referida, esta 1ª JJF, no intuito de proferir nova Decisão, converteu o processo em diligência a INFRAZ/ATACADO, a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado intimasse o autuado para que comprovasse mediante a apresentação de documentos e demonstrativos, a real destinação dada às mercadorias objeto da autuação, tendo em vista que a acusação fiscal se fundamenta no inciso II do §3º do art.352-A do RICMS/BA, ou seja, exige o pagamento da antecipação parcial do imposto em razão de as aquisições interestaduais de mercadorias terem ocorrido com a aplicação da alíquota interestadual, sendo que, o contribuinte exerce atividade sujeita ao ICMS e ao ISS. Foi solicitado ainda que caso o autuado apresentasse os elementos comprobatórios da real destinação dada às mercadorias, deveria o diligenciador analisar e, se fosse o caso, efetuar as correções e ajustes, nas quatro infrações, mantendo a exigência fiscal exclusivamente dos valores apontados na autuação, relativo às mercadorias adquiridas fora do Estado da Bahia destinadas à comercialização, cujos pagamentos não tivessem sido realizados, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

Ocorre que o resultado da diligência apresentado pela autuante, demonstrou que o autuado não apresentou elementos hábeis de provas capazes de elidir a autuação.

Assim é que, mesmo tendo sido intimado para apresentar a comprovação, item a item, da real destinação dada às mercadorias acobertadas pelas notas fiscais arroladas na autuação, o autuado não logrou êxito no atendimento, pois apresentou cópias de DAEs, que depois dos ajustes nas planilhas de cálculo da antecipação parcial dos exercícios de 2006 e 2007(fls. 681 a 688), a autuante lançou as notas fiscais no mês em que constavam nos mencionados DAEs, restando comprovado que todos os DAEs apresentados pelo autuado já estavam contemplados nas planilhas de cálculo originárias do Auto de Infração, o que inalterou o valor total do débito originalmente apontado no Auto de Infração.

É certo que a argumentação defensiva de que a diferença encontrada nos cálculos se referia aos produtos utilizados para consumo, bem como a apresentação de talões de requisição de material e fotos acostados aos autos, não comprovam o alegado.

Diante disso, considerando que cabe ao contribuinte que exerce atividades de comercialização de mercadoria, prestação de serviços de assistência técnica e locação de bens móveis, manter efetivo controle das aquisições, inclusive efetuando registro em separado para tais produtos, em razão das destinações diversas que dá aos mesmos, a autuação se apresenta correta.

Entretanto, observo que a autuante ao elaborar os novos demonstrativos de débito com a indicação da "Data de Ocorrência" e os valores mensais dos débitos, com as correções e ajustes efetuados, anexado à fl. 700 dos autos, apontou como devido na infração 01 o valor de R\$3.888,50 quando originalmente o valor apontado no Auto de Infração foi de R\$3.099,09, portanto, agravando o valor da infração, o que não pode ser feito neste lançamento, por ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa.

Assim sendo, a infração 01 é subsistente no valor de R\$3.099,09.

Quanto à infração 02, com as correções e ajustes realizados corretamente pela autuante fica reduzida para o valor de R\$26.583,26, sendo parcialmente subsistente.

No que tange às infrações 03 e 04, conforme dito acima, a obrigatoriedade de exercer o efetivo controle das aquisições, inclusive efetuando registro em separado das mercadorias, em razão das destinações diversas que dá as mesmas, é do contribuinte, sendo, desse modo, integralmente subsistente estes itens da autuação.

Contudo, no que concerne à multa imposta nas infrações 02, 03 e 04, no percentual de 50%, prevista no art. 42, I, "b", "I", da Lei nº 7.014/96, constato que foi indicada erroneamente no Auto de Infração, haja vista que a multa correta é de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, uma vez que esta era a penalidade prevista para a irregularidade à época dos fatos geradores. Este tem sido o entendimento deste CONSEF em diversas decisões, a exemplo do Acórdão CJF N. 0045-12/10.

Diante do exposto, a multa de 50% prevista no art. 42, I, "b", "I" da Lei nº 7.014/96, indicada originalmente no Auto de Infração nas infrações 02, 03 e 04, fica retificada de ofício para 60%, conforme previsto no art. art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 720 a 729) e, incialmente, demonstra a tempestividade do Recurso e faz uma síntese dos fatos.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a exigência fiscal representa um *bis in idem*, pois lhe impõe uma dupla tributação por um mesmo ente federativo. Afirma que recolheu corretamente as antecipações parciais e a diferença de alíquotas, conforme detalhado no relatório acostado aos autos, bem como dos comprovantes de pagamentos relativos aos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Diz que restou comprovado que as mercadorias foram adquiridas para uso próprio e ativo immobilizado do próprio estabelecimento, sendo indevido o pagamento da diferença de alíquotas conforme a legislação de regência. Acrescenta que o crédito tributário havia sido constituído pelo próprio recorrente mediante antecipação parcial, o que demonstra a predisposição para cumprir a sua obrigação. Aduz que a autuação decorreu de um equívoco no cadastro de dados na SEFAZ, que não constatou corretamente as antecipações efetuadas.

Ainda em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por falta de preenchimento dos requisitos de ordem formal, tendo em vista que a legislação assegura aos contribuintes o direito ao contraditório e à ampla defesa. Diz que deve ser declarado nulo o Auto de Infração em que os dispositivos legais não se coadunam com o relato das infrações e que não contenha a perfeita caracterização da matéria tributável de forma que se possa determinar com segurança a infração cometida, cerceando, assim, o direito de defesa do contribuinte. Sustenta que no caso em comento foram constituídos dois créditos tributários decorrentes do mesmo fato gerador – um pelo contribuinte e outro pelo autuante –, caracterizando um *bis in idem*. Conclui que, por ser um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições legais, o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

No mérito, ressalta que o crédito tributário não deveria ter sido constituído mediante lançamento de ofício, uma vez que a aludida obrigação já tinha sido adimplida pelo recorrente. Aduz que, como ainda não existe Decisão administrativa irrecorrível, a matéria encontra-se controvertida, não sendo definitivo o entendimento exarado em Primeira Instância.

Menciona que o Auto de Infração deve capitular a irregularidade cometida e a penalidade decorrente deve estar consistente com a descrição do ilícito fiscal. Assegura que no caso dos presentes autos os documentos acostados ao processo comprovam que as antecipações parciais e as diferenças de alíquotas foram regularmente recolhidas, bem como diz que as referidas mercadorias foram adquiridas para uso e consumo e para o seu ativo immobilizado. Reitera que o levantamento realizado pela autuante não contemplou todos os pagamentos efetuados, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado improcedente. Destaca que desconsiderou que as aquisições eram destinadas ao uso e consumo e ativo immobilizado, tendo sido exigido ICMS sobre todas as operações.

Afirma que houve violação dos princípios da segurança jurídica, da vedação do confisco e do direito de propriedade. Transcreve dispositivos constitucionais para embasar sua assertiva. Diz que a cobrança dos valores lançados não pode ser feita de forma a lhe apena, pois sempre

efetuou a antecipação do imposto em estrita observância dos ditames legais. Afirma que o acórdão recorrido constitui uma lesão ao princípio da segurança jurídica.

Ao finalizar, solicita que o Recurso Voluntário seja provido, para que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

O processo foi distribuído para instrução e julgamento e, considerando o valor do débito tributário, foi dispensada a emissão de Parecer conclusivo pela PGE/PROFIS, tudo nos termos do disposto no art. 136, III, “b”, “3”, do RPAF/99.

**VOTO (Vencido quanto à manutenção da multa de 60%)**

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a exigência fiscal representa um *bis in idem*, uma vez que já tinha recolhido regularmente as antecipações parciais e a diferença de alíquota.

Afasto essa preliminar de nulidade porque os recolhimentos efetuados pelo recorrente já foram computados pela autuante, conforme se pode verificar no demonstrativo original de fls. 16 a 21. Todavia, considerando esse argumento do autuado, ora recorrente, o processo foi convertido em diligência pela primeira instância. Nessa diligência, as aquisições foram alocadas nos respectivos meses de competência, o que ensejou pequenas alterações nos valores devidos, bem como foi confirmado que os pagamentos efetuados pelo recorrente já tinham sido deduzidos pela autuante, consoante novos demonstrativos acostados às fls. 681 a 688. Ultrapasso, portanto, essa preliminar.

O recorrente também argui a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, tendo em vista a falta de preenchimento de requisitos formais, pois os dispositivos legais citados pela autuante não se coadunavam com o relato das infrações. Reiterou que a autuação acarretava *bis in idem*.

Não há como se acolher essa preliminar de nulidade, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com os dispositivos legais que regem a matéria, de forma que o lançamento preenche todos os requisitos formais. As infrações foram descritas de forma clara e precisa e estão em conformidade com os dispositivos regulamentares citados, sendo que a indicação de dispositivos regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja equivalente, conforme prevê o artigo 19 do RPAF/99. O Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos, dos quais o recorrente recebeu cópia, que indicam a apuração dos valores lançados, bem como todos os elementos constitutivos do crédito tributário, permitindo, assim, o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório. No que tange ao suposto *bis in idem*, tal matéria já foi afastada na apreciação da preliminar anterior. Dessa forma, também afasto essa preliminar de nulidade, uma vez que não houve o alegado cerceamento de defesa.

No mérito, o recorrente volta a sustentar que o imposto lançado já tinha sido pago regularmente, conforme os demonstrativos e comprovantes anexados à defesa.

Esse argumento recursal não merece acolhimento, pois, conforme já explicado neste voto, os pagamentos realizados pelo recorrente já foram considerados e deduzidos pela autuante quando da lavratura do Auto de Infração. Esse fato, além de constar no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração, foi confirmado pela diligência realizada em primeira instância. Todos os pagamentos realizados pelo recorrente antes da ação fiscal foram computados pela autuante, de forma que a exigência fiscal recaiu apenas sobre o imposto que foi recolhido a menos.

Argumenta o recorrente que o imposto foi exigido sobre todas as operações, não tendo a autuante considerado que as mercadorias foram adquiridas para o uso e consumo e para o ativo imobilizado.

O recorrente, conforme restou comprovado na primeira diligência realizada, é um estabelecimento que exerce atividade mista, praticando atividades sujeitas à incidência do ICMS assim como atividades tributáveis pelo ISS. Nessa situação, cabia ao recorrente manter efetivo controle das aquisições efetuadas, registrando separadamente os produtos, conforme as destinações dadas.

Tendo em vista que a autuação não subsistiria em relação às mercadorias adquiridas para uso e consumo e para o ativo imobilizado do próprio estabelecimento, o processo foi convertido em diligência, para que o recorrente comprovasse o efetivo emprego das mercadorias. Apesar do esforço desenvolvido por este órgão julgador na busca da verdade material, o recorrente não conseguiu demonstrar a segregação das mercadorias conforme a sua destinação, pois não possuía controles que permitissem comprovar o emprego das mercadorias adquiridas.

Comungando com o posicionamento externado no voto vencedor proferido no Acórdão CJF N° 0277-11/11, considero que os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida, a qual não carece de qualquer reparo. Dessa forma, foi correta a Decisão de primeira instância que decidiu pela Procedência das Infrações 1, 3 e 4 e pela Procedência Parcial da Infração 2, com a retificação da multa indicada nas Infrações 2, 3 e 4.

O recorrente afirma que houve violação dos princípios da segurança jurídica, da vedação do confisco e do direito de propriedade. Diz que sempre efetuou a antecipação do imposto e que o acórdão recorrido afronta o princípio da segurança jurídica. Todavia, esses argumentos recursais não merecem acolhimento, pois foi o recorrente que, ao deixar de controlar as suas aquisições, ficou sem elementos probantes capazes de elidir as acusações que lhe foram impostas pela fiscalização.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida inalterada a Decisão recorrida, inclusive em relação à multa aplicada pela Junta de Julgamento nas infrações 2, 3 e 4.

#### VOTO EM SEPARADO (Quanto à manutenção multa de 60%)

Concordo com o entendimento do Ilustre Relator de acolher a multa de 60%, inerentes as exigências de antecipação parcial no período anterior ao mês de março de 2010, conforme lançada na Decisão recorrida, pois entendo que a antecipação parcial, objeto desta análise, não se confunde com as mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, como previsto no art. 42, I, b-1, da Lei nº 7.014/96 (efeitos até 30/03/10), *in verbis*:

*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;*

Vejo que a antecipação parcial é um adiantamento do imposto devido, exigindo-se a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, como se o fornecedor de fora do Estado da Bahia fosse estabelecido no próprio território baiano, de forma a colocar tais fornecedores nas mesmas condições dos atacadistas situados no Estado da Bahia, fomentando, assim, o mercado interno distribuidor. Porém, a antecipação parcial não encerra a tributação nas operações subsequentes.

Contudo, as mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária, a que se refere o citado dispositivo legal, são aquelas que o imposto recolhido abrange toda a cadeia tributária do ICMS, encerrando todas as fases de tributação das operações subsequentes até o consumidor final.

Nas duas situações, o recolhimento mensal do contribuinte optante pelo SimBahia ou pelo Simples Nacional, não exime da sua responsabilidade de recolher o referido ICMS, a exemplo do previsto no art. 13, VII, c/c § 1º, XIII, alíneas “a” e “g”, da Lei Complementar 123/06.

*Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:*

*[...]*

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

§ 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:

- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

[...]

- 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;

Contudo, para efeito de aplicação da multa cabível à infração, relativa à antecipação parcial, não se pode enquadrá-la no artigo 42, I, b, 1, da Lei nº 7.014/96, haja vista que não se trata da espécie prevista na hipótese legal da antecipação ou substituição tributária, conforme já visto anteriormente, mas, sim, de antecipação parcial, estabelecida pelo art. 12-A da Lei nº 7.014/96, cujo dispositivo foi acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/2003, com efeitos a partir de 01/03/2004, a seguir transcrita:

*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: I - isenção; II - não-incidência; III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

A penalidade aplicável ao ilícito fiscal acima é de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, II, alínea “f”, até 27/11/2007, e na alínea “d”, do mesmo dispositivo legal, a partir de 28/11/2007, conforme a seguir transcrita:

*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. (Redação original, efeitos até 27/11/07);*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares. (Redação atual, dada pela Lei nº 10.847, com efeitos a partir de 28/11/07).*

Por fim, como à autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, como estabelece o art. 142 do CTN, se conclui que cabe ao órgão julgador a aplicação da penalidade.

Assim, diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acompanhando o Relator, inclusive com a manutenção da multa de 60% sobre o valor do imposto exigido para todas as infrações, aplicada de ofício pela Decisão recorrida.

**VOTO VENCEDOR (Quanto ao restabelecimento da multa de 50% nas Infrações 2 a 4)**

Acompanho o entendimento do ilustre Conselheiro Relator quanto ao não provimento do Recurso Voluntário.

Contudo, peço vênia para discordar da majoração da multa aplicada nas Infrações 02 a 04. Estas tratam de ICMS devido por antecipação tributária parcial não recolhido, ou recolhido a menos. Nas datas de ocorrência dos fatos geradores das Infrações 02 e 03, o contribuinte estava enquadrado no regime simplificado SIMBAHIA, e nas datas de ocorrência da Infração 04, julho a dezembro/2007, estava enquadrado no regime simplificado de apuração denominado Simples Nacional. De forma correta, no Auto de Infração está indicada a multa de 50% do valor do imposto não recolhido/recolhido a menos, com base no artigo 42, I, “b”, item “1”, da Lei 7.014/96. Já em sede de julgamento, vem a primeira instância de julgamento deste Conselho e majora a multa para o percentual de 60%, pelas razões que expôs.

Assinalo que a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente tanto à lavratura deste Auto de Infração, quanto dos fatos que o baseiam - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi 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.

Por outro lado uma vez que, à época do cometimento da infração, o percentual de multa a ser aplicado era o de 50% do valor do imposto, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, por empresas sob regime simplificado de apuração, vale dizer, dispensadas de escrituração fiscal, 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 aumentar o percentual de multa, portanto aumentando o ônus a ser suportado pelo sujeito passivo desta lide, seria procedimento contrário ao quanto previsto no artigo 170, inciso IX, e 179, ambos da Constituição da República, acerca do tratamento diferenciado a ser aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Observo, ainda, que a antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista à época dos fatos objeto da imputação, no mencionado inciso II, 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, tão somente 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.

E, apenas em caráter ilustrativo, considero que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta lide, ter-se-ia como imperativo o teor do artigo 112 do Código tributário Nacional – CTN, que transcrevo:

*art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Neste sentido, considero correta a aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido/recolhido a menos por antecipação tributária parcial para as Infrações 02 a 04, tal como

previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados e lançado pelo Fisco no Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à aplicação da multa 50% e, por unanimidade em relação ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298629.0036/09-2, lavrado contra **STOCK TOOLS COMÉRCIO DE SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$40.116,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.099,09 e 50% sobre R\$37.016,91, previstas no art. 42, incisos II, “f” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à aplicação da multa de 50%) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Edmundo José Bustani Neto, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO (Quanto à manutenção da multa de 50%) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à manutenção da multa de 50%)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao restabelecimento da multa de 50%)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS