

PROCESSO - A. I. Nº 298938.1201/07-4
RECORRENTE - SIDNEI FERREIRA DIAS (COMERCIAL DE ALIMENTOS VS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0305-01/08
ORIGEM - INFAZ SERRINHA
INTERNET - 20/05/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0130-12/10

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES [PRESUNÇÃO DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS]. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldos credores de Caixa – “estouros de Caixa”. Foram efetuados os ajustes dos valores parceladamente pagos relativos à nota fiscal de aquisição do veículo. Redução do valor exigido. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O descumprimento da obrigação principal representa uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, restando cabível a aplicação do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Infrações insubsistentes. 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. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, no mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Efetuada a retificação do enquadramento da multa aplicada. Exigência fiscal subsistente. **b)** PAGAMENTO A MENOS. Efetuada a retificação do enquadramento da multa aplicada. Infração subsistente. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE R

Deixou de efetuar a recolhimento do ICMS, no mês subsequente. Infração su

a) ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. Livro fiscal escriturado em desacordo com as normas regulamentares. Mantida a multa por descumprimento de obrigação acessória. **b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Multa prevista por descumprimento de obrigação acessória. Infração subsistente. **c) FALTA DE APRESENTAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Multa por falta de apresentação do livro de inventário. Infração subsistente. **7. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** Correta a exigência do imposto, tendo o fisco se baseado em registros efetuados pelo próprio contribuinte. Infração subsistente. **8. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO COM DADOS INCORRETOS. MULTA.** Foram apresentadas as informações econômico-fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Vencido o voto do relator quanto à aplicação de multas em relação às infrações 5 e 6. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF n.º 0305-01/08, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$ 461.278,50, em razão do suposto cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, relativo às ocorrências de 31/12/2005, 31/12/2006 e 31/10/2007. Com exigência do ICMS no valor de R\$ 316.851,91, acrescido de multa de 70%.

INFRAÇÃO 2 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 904,75, relativo aos meses de dezembro de 2005, dezembro de 2006 e outubro de 2007;

INFRAÇÃO 3 - deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 4.144,25, relativo aos meses de dezembro de 2005 e dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 4 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88. ICMS no valor de R\$ 218,66, acrescido de multa de 60%, relativo ao mês de agosto de 2007;

INFRAÇÃO 5 - recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 1.303,13, acrescido de multa de 60%, relativa ao mês de setembro de 2007;

INFRAÇÃO 6 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 119.055,89, acrescido de multa de 60%, relativa ao mês de janeiro a novembro de 2005, abril a dezembro de 2006, janeiro, r 2007;

INFRAÇÃO 7 - deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. ICMS no valor de R\$ 6.985,39, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de março a novembro de 2005, janeiro, fevereiro, março, maio, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2006, janeiro a outubro de 2007;

INFRAÇÃO 8 - escriturou livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Multa valor de R\$ 140,00, relativo ao mês de outubro de 2007;

INFRAÇÃO 9 - deixou de apresentar Livros Fiscais, quando regularmente intimado. Multa no valor de R\$ 370,00, relativo ao mês de dezembro de 2007;

INFRAÇÃO 10 - deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS no valor de R\$ 11.164,52, acrescido de multa de 50%, relativo aos meses de setembro e outubro de 2007;

INFRAÇÃO 11 - declarou incorretamente o DAM no mês de setembro de 2007, gerando uma multa a recolher de R\$ 140,00.

Após apresentação de peça impugnatória por parte do autuado, informação fiscal por parte do autuante e nova manifestação do autuado acerca desta última, a 1ª Junta de Julgamento, por unanimidade, decidiu pela procedência parcial do Auto de Infração, tendo sido prolatado voto condutor nos seguintes termos:

“O lançamento de ofício, ora impugnado, traz, através de 11 infrações, a exigência do ICMS, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, ocorridas entre os exercícios de 2005, 2006 até outubro de 2007.

Cabe, preliminarmente, a análise das arguições de nulidades. Verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo falta de motivação, vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. 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; foram atendidos os prazos previstos legalmente, assim como foram solucionadas as incorreções existentes no levantamento de caixa elaborado e retificado pelo autuante em sua informação fiscal, da qual o autuado tomou ciência, voltando, inclusive, a se pronunciar nos autos, ratificando arguições de cunho material, que serão adiante apreciadas. Os dados obtidos para o levantamento foram em parte resultantes da escrita fiscal e contábil do autuado e em parte obtido através de notas fiscais a ele destinadas e não contabilizados os respectivos pagamentos. Afasto, assim, a possibilidade de acolher qualquer arguição de nulidade do Auto de Infração. 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 próprios do processo administrativo fiscal.

No que pertine à solicitação de diligência e perícia, a informação fiscal, produzida pelo autuante, corrige as falhas, com os devidos elementos comprobatórios, relativas ao número da nota fiscal, além de que o mesmo adequou o lançamento do pagamento “a vista” às efetivas parcelas “a prazo” que foram realizados, suprimindo, portanto, qualquer necessidade de diligência para efetuar tais correções ou qualquer outro ajuste para as questões em lide. Cabe consignar, também, que as solicitações relativas à infração 02 e 03, concernentes às notas fiscais, alvo da suas exigências tributárias, serem ou não as mesmas constantes da infração 01, é dispensável ao deslinde da questão controvertida, conforme será apreciada na análise de seus conteúdos materiais.

O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa, e, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova dos fatos não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas.

O exame pontual das questões trazidas pela defesa, em relação às razões de mérito, pertinentes à infração 01, revela que não merece amparo a sua arguição de improcedência, pois, apesar da nota fiscal no valor de R\$ 135.500,00, de aquisição do veículo ser, realmente, a de nº 101524, considerada como Nota Fiscal nº 40680, equivocadamente, no procedimento fiscal, conforme consta à fl. 509, ficou devidamente esclarecida a questão com os ajustes promovidos pelo autuante. O autuante refez os cálculos demonstrativos, às fls. 610 a 616, excluindo o valor integral de R\$ 135.500,00, correspondentes em cada exercício, referentes ao do financiamento do aludido veículo, corrigiu o levantamento da conta caixa, apurando o real valor da base de c

valor efetivamente devido pelo autuado, concernente à presunção de omissão de saída, resultante de saldo credor de caixa, na dicção do §4, art. 4º da Lei 7014/96.

Constato não caber as alegações de que a autuação se baseou em elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscal ou falta de elementos materiais da infração, não ocorrência de circulação passível do ICMS, ou de que os elementos são estranhos à contabilidade e escrita fiscal, porque não fazem parte delas, pois todos os elementos estão explicitados no PAF, através dos Demonstrativos das Notas Fiscais não Escrituradas às págs. 37 a 41 e as cópias das respectivas notas fiscais às págs. 42 a 93, como prova material e de circulação das mercadorias, devidamente recebidas pelo autuado, conforme consta à fl. 25 dos autos, bem como os demais dados foram obtidos da escrita fiscal e contábil do próprio autuado.

Quanto à desconsideração de saldos iniciais e cerceamento de defesa, não são cabíveis, conforme informações detalhadas do autuante em suas próprias palavras: “não foi necessário fazer levantamento de todos os elementos que constitui a conta “Caixa”, visto que, com o aproveitamento dos valores informados pelo próprio contribuinte nos livros e documentos próprios e a inclusão dos pagamentos omitidos, relativos às notas fiscais não registradas, que conseqüentemente caracteriza a omissão de saída, foi o suficiente para detectar as insuficiências de saldos da conta “Caixa” nos exercícios fiscalizados.”

Observo, em consonância com as informações do autuante, que verificando o anexo, às págs. 36, constante do ‘Demonstrativo do Caixa’, basta somar: o saldo inicial com todos os recebimentos e deduzir de todos os pagamentos efetuados e declarados pela empresa e, posteriormente diminuí-los dos pagamentos omitidos relativos às notas fiscais não registradas, para se chegar aos valores negativos, ali indicados, ou seja “saldo credor de caixa”. Portando, é plenamente descabida tal assertiva. As notas fiscais que comprovam a circulação das mercadorias, os Demonstrativos das referidas notas e o Demonstrativo do Caixa, com os respectivos saldos iniciais e saldos credores estão todos anexados ao PAF, no próprio dizer do autuante em sua informação.

Quanto aos saldos iniciais dos exercícios de 2006 e 2007 serem considerados 0 (zero) pelo autuante no demonstrativo de apuração do saldo de caixa, se deve ao fato de que nos respectivos exercícios anteriores, ou seja, 2005 e 2006, foram apurados saldos credores. Ora, se no exercício de 2005, por exemplo, foi apurado saldo credor de caixa no valor de R\$ 469.001,97 e o imposto, por presunção de omissão de saída anteriores, dele resultante, foi exigido, resta um saldo “0” (zero) no final do exercício de 2005, pois o saldo credor existente foi regularizado com a exigência tributária, zerando o saldo do caixa. Não caberia levar para o exercício seguinte o saldo credor, pois já foi alvo de exigência, ou mesmo iniciar o exercício seguinte com o saldo devedor, originário do saldo final do caixa de 2005, apurado originalmente pelo autuado, pois foi demonstrado que é incorreto. Assim, não cabem as alegações de que não foram consideradas as receitas já tributadas nos exercícios de 2005 e 2006. Os estoques finais e iniciais de mercadorias não têm nada a ver com esse levantamento, ademais, a infração foi apurada com base em uma presunção relativa, cabendo ao autuado a prova em contrário, o que efetivamente ocorreu, apenas, parcialmente, para o exercício de 2005, em razão dos ajustes dos pagamentos parcelados.

As decisões do CONSEF, trazidas pela defesa, não se referem às transferências dos saldos, alvo da questão em lide, pois os saldos 0 (zero), conforme visto, foram apurados no presente levantamento de caixa.

Não obstante, observo que, ao refazer o levantamento de caixa ajustando-o aos pagamentos parcelados do veículo adquirido, o autuante apurou no exercício de 2005 o ICMS a ser exigido no valor de R\$ 79.630,33, menor, portanto, do que o originalmente reclamado, no presente Auto de Infração, que foi de R\$ 87.031,75.

Quanto ao exercício de 2006, o ajuste realizado no levantamento do caixa pelo autuante, resultou no ICMS devido no valor de R\$ 176.928,42, maior, portanto, do que o originalmente exigido no Auto de Infração R\$ 167.143,79.

Em relação ao débito apurado no exercício de 2007, o autuante apurou, após os aludidos ajustes, o ICMS devido no valor de R\$ 63.791,76, maior, portanto do que os valores originalmente apurados que foi R\$ 62.676,37.

Considero que após os ajustes efetuados pelo autuante no levantamento do caixa o autuante apurou, nos exercícios de 2006 e 2007, saldos credores e, portanto, valores a serem exigidos maiores do que os originalmente reclamados, devem ser mantidos os valores originalmente apurados para os aludidos exercícios, sob pena de se estar fazendo um novo lançamento, quantos as diferenças apuradas a mais.

Sendo assim, a infração 01 é parcialmente subsistente, com o ICMS a ser exigido no exercício de 2005 no valor de R\$ 79.630,33 (apurado após os ajustes); no exercício de 2006 o ICMS no valor de R\$ 167.143,79 (originalmente apurado) e no exercício de 2007 o valor de R\$ 62.676,37 (originalmente apurado), resultando em um total para essa infração de R\$ 309.450,49.

Recomendo a Infaz de Origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir as aludidas diferenças do tributo não reclamado, se efetivamente confirmadas, tendo em vista a indisponibilidade de

Quanto à arguição de que as multas por descumprimento de obrigações, notas fiscais de entradas, constantes das infrações 02 e 03, eventualmente resultaram na apuração da infração 01 (presunção de omissão de saída, em de caixa), devendo ser absorvidas, tendo em vista a exigência da obrigaç

infração 01, não tem amparo, pois a falta de registros das notas não é o elemento que determina a não contabilização das mesmas como pagas pois, é possível serem registradas e não haver a contabilização de seus pagamentos, fato que resultaria, da mesma forma, em saldo credor de caixa, constante da infração 01. Sendo assim, não há como entender que a falta de registro das notas é a consequência e a causa do saldo credor de caixa e sim a falta da contabilização no caixa de seus pagamentos, portanto, não podendo a multa por descumprimento da obrigação principal, constante da infração 01, absorver a multa por descumprimento da obrigação acessória imputada nas infrações 02 e 03.

Com efeito, portanto, ainda que as notas fiscais efetivamente fossem as mesmas que originaram as infrações 01, 02 e 03, não caberia a absorção da multa por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas infrações 02 e 03, pois não se trata da mesma razão que lhes deram causa. As decisões do CONSEF, inclusive a apresentada, é no sentido de absorver, apenas, as multas por descumprimento de obrigação acessória, cujo descumprimento da obrigação principal seja consequência direta do descumprimento da primeira.

No que se refere à alegação de impropriedade, ilegalidade ou inconstitucionalidade relativa à aplicação da “Taxa Selic” constantes das infrações 01 a 11, a cobrança pela mora é apurada pelos sistemas corporativos desta Secretaria da Fazenda (SEFAZ), que através de rotina própria, e com arrimo em dispositivos legais, conforme art. 51 da lei 7014/96 e art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), Lei nº 3.956/81, atualiza os valores exigidos pela taxa SELIC. Saliento que a Lei nº 9.250/95 dispõe, nos termos da autorização do art. 61 do CTN, que esse será o instrumento para aplicação dos juros de mora, cuja questão já foi por demais discutida nos Tribunais Superiores que reiteradamente têm prolatado decisões admitindo a legalidade e constitucionalidade da sua aplicação. Chamo a atenção para o fato que o COTEB, em seu art. 101, § 3º, e 102, § 1º, dispõe que os acréscimos moratórios abrangerão, inclusive, o período em que a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa.

No Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, a matéria é tratada nos arts. 138, 138-A, 138-B e 139. Os acréscimos moratórios incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001 (esta é a situação de que cuida o presente Auto de Infração) são calculados de acordo com a regra do art. 138-B, acrescentado ao Regulamento pelo Decreto nº 7.886, de 29 de dezembro de 2000 (Alteração nº 21).

Não obstante os argumentos apontados pela defesa, relativos à Selic, cumpre dizer que este órgão de julgamento não tem competência para decidir acerca da legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

Considero, portanto, pertinente e legal a aplicação da Selic, relativas às infrações 01 a 11.

Quanto à argüida ilegalidade relativa à antecipação tributária, pertinentes das infrações 05 e 06, exigidas aos integrantes do SIMBAHIA, cabe lembrar que a antecipação tributária, da qual a antecipação parcial é uma espécie, esta prevista nos artigos 08 a 12 da Lei 7014/96, bem como a antecipação parcial está legalmente disposta no art. 12-A da mesma lei. Tanto a antecipação como a sua espécie, antecipação parcial, só encerram a fase de tributação quando expressamente previsto, conforme indica, inclusive, o disposto no inciso III, §1º do art. 12-A, da já mencionada lei. No presente caso há, inclusive, uma expressa determinação quanto ao não encerramento da fase de tributação na antecipação parcial, bem como não há nenhum dispositivo legal ou regulamentar que dispense os integrantes do SIMBAHIA, do pagamento da antecipação como gênero.

“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.

§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”

Assim, não há como deixar de exigir tanto a antecipação como a antecipação parcial dos contribuintes inscritos no SIMBAHIA.

Ainda que houvesse tal impedimento, não caberia o seu aproveitamento pelo autuado, pois durante o período fiscalizado se encontrava inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado, na situação de Normal, o que resulta na conclusão pela subsistência das infrações 05 e 06, visto, inclusive, como já foi mencionado, que não cabe competência a este Conselho de Contribuintes, decretar a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar a legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, exigência das demais infrações de 01 a 11, mantendo os valores reclame exceção da infração 01, que sofreu os ajustes consignados nas planilhas, infração 01 é parcialmente subsistente, com o ICMS a ser exigido no €

79.630,33 (apurado após os ajustes); no exercício de 2006 o ICMS no valor de R\$ 167.143,79 (originalmente apurado) e no exercício de 2007 o valor de R\$ 62.676,37 (originalmente apurado), resultando em um total para essa infração de R\$ 309.450,49.

O Auto de Infração, portanto, passa a exigir o ICMS no valor R\$ 448.178,08 além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 5.699,00, totalizando o crédito tributário de R\$ 453.977,08”.

Inconformado com a Decisão recorrida, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual volta a suscitar, preliminarmente, a nulidade da infração 1, concernente à auditoria de caixa.

Entende que no exercício de 2005 apurou-se um suposto saldo credor de R\$ 511.951,47 e restou tributado esta receita com a qual se efetivou os pagamentos das notas fiscais indicadas como não escrituradas nos exercícios seguintes, ou seja, tributou-se a saída de 511.951,47. Assim, conforme assevera o impugnante, para o exercício de 2006, não se considerou essa receita já tributada, ou seja, dentre os R\$ 983.198,82 neste exercício de 2006, está a receita supostamente omitida em 2005 e que foi levada a tributação, a não ser, segundo ele, que o lançamento fiscal demonstrasse que todas as mercadorias adquiridas no exercício de 2005, ainda estivessem no estoque da empresa, ou seja, não tivessem sido vendidas para gerarem receita que dessem suporte aos pagamentos do exercício seguinte.

Argumenta que o lançamento fiscal carece de prova necessária à demonstração de que as mercadorias pagas e não registradas não foram vendidas, que ainda se encontravam ou se encontram no estabelecimento autuado nos exercícios seguintes ao que se apurou o saldo credor de caixa, sob pena de se estar cobrando duplamente o ICMS sobre o capital já tributado no exercício anterior.

Faz referência e transcreve o disposto no inciso II, §4 do art. 28 e inciso II do art. 41 do RICMS/BA, bem como a alínea “a”, V do art. 18 do RPAF/BA para ressaltar a importância de o lançamento fiscal de ofício indicar as provas necessárias à demonstração do fato arguido, e a consequente nulidade na sua falta.

Aduz que falta ao PAF elementos que materializem a infração que teria o Autuado infringido, uma vez que não teria adotado os critérios regulares do procedimento de auditoria de caixa, o que poderia ter gerado a indicação dos saldos credores, e que cerceia o direito à ampla defesa, pois, segundo o impugnante, não foram dados elementos para impugnar a ação fiscal, ferindo frontalmente o estabelecido no art. 18 do RPAF/99.

Assevera que o preposto não ofereceu os elementos para que pudesse o autuado produzir a sua defesa, no sentido que assegura o RPAF, assim, seria plenamente nulo este item da ação fiscal.

Consigna que o autuante infringiu, também, o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 142, trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como tivesse efetivado a ação fiscal “sub examine” usando a sua discricionariedade como arbitrariedade.

Assevera que, como garantia de defesa, deve-se entender não só a observância do rito adequado, como cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar e produzir provas a fim de impugnar a acusação, acompanhando os atos de instrução, utilizar-se dos Recursos cabíveis, até o final do procedimento.

Consigna que o Colendo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, tem incisivamente anulado processos nos quais são violados preceitos constitucionais, mormente quanto ao referido, como observado no presente caso. Passa, assim a transcrever o julgado em sessão da 6ª Câmara de 4.11.82 - Rel. José Eduardo Soares de Melo - Ementário do TIT, 1985.

Entende que não cabe ao Auditor Fiscal desconsiderar receitas, saldos iniciais, indicar compras que foram efetivadas a prazo, como se tivessem sido à vista, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação do direito à ampla defesa do autuado.

Assevera que os motivos em que se amparou o Auto de Infração não tem conformação formal nem material adequada e correta com o fato, com a matéria fática e tecnicamente (contábil) é contra a lei. A situação fiscal foi simulada, não ocorrendo uma circulação passível do ICMS, estando assim ausente à prova de sua materialização no próprio Auto de Infração já que o autuante não elaborou demonstrativo e levantamento em consonância com a legislação tributária e roteiro de auditoria.

Com elevado pedido de *venia*, o autuado adverte que não se venha com a argumentação de que o parágrafo primeiro do art. 18 do RPAF/99 alberga o autuante. Este dispositivo não é panacéia. O mesmo serve para evitar mora oriunda de eventuais incorreções ou omissões, mas do Auto de Infração lavrado com observância dos ditames da Legislação Tributária. Outro não pode ser o entendimento que se espera desse Douto Conselho de Julgadores, até mesmo porque não se concebe o Estado fazendo a Lei e o próprio Estado, representado na pessoa de seu preposto fiscal, violando a mesma Lei.

Apresenta decisões do CONSEF, que entende serem os processos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa, conforme acórdãos: CJF Nº 0395-11/02, 0222/00, DOE 17/02/2000, CJF nº 0612/00, JJF nº 0784/99.

Ingressando na seara de apreciação do *meritum causae*, sustenta o recorrente, repisando argumentos já expendidos em sua peça defensiva, que a auditoria de caixa realizada para apurar a infração 1 é improcedente.

Repete os erros materiais já relatados, relativos ao levantamento efetuado pelo autuante, considera o ônus da prova para quem alega, cita decisões do CONSEF sobre falta de inclusão do saldo inicial nos levantamentos da conta caixa e vendas consideradas a vista quando eram a prazo (Acorda JJF nº 0174/00 e CJF nº 0636/00).

Diante dos argumentos expendidos, o recorrente requer que sejam acolhidas as preliminares de nulidade, ou no mérito, a improcedência da infração 1, tendo em vista os erros do levantamento já relatados.

Quanto às infrações 2 e 3, reiterando a sua peça impugnatória, alega que a cobrança de multa formal por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro de entradas), se refere às notas fiscais que integraram o montante para apuração da auditoria de caixa de fls. 37 a 41 dos autos que resulta na cobrança de ICMS, obrigação principal.

Entende que a multa formal é absorvida quando há multa na cobrança da obrigação principal quando decorrer de uma consequência direta, ou seja, a auditoria de caixa apurou que houve pagamento de notas fiscais não contabilizadas de mercadorias tributáveis ou não, e cobrou ICMS com aplicação de multa, trazendo a transcrição, em amparo a seu entendimento, do Acórdão proferido por esse CONSEF CJF de nº0016-11/02.

Assinala a impropriedade de aplicação da taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações 1 a 11, considerando-a manifestamente ilegal e inconstitucional uma vez que fere os institutos do princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, I, e 150, I, da CF) e da segurança jurídica (inserido em vários incisos do art. 5º da CF).

Argui que, num primeiro momento disporá sobre a adoção da aludida taxa na seara tributária e nos diversos diplomas legais que a adotaram ora como caráter de juros de mora, ora como juros remuneratórios. O primeiro diploma legal a adotar a SELIC foi a Lei de nº 9.065/95 ao recepcionar a Medida Provisória de nº 947, de 22 de março de 1995, que alterou o dispositivo da Lei de nº8.981, de 20 de janeiro de 1995, que em seu art. 84, inciso I, substituindo a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFI), pela questionada Taxa SELIC.

Quanto às infrações 5 e 6, assevera que o Estado da Bahia criou tributação do ICMS através da Lei Estadual nº 7.357, de 04 de nove Regime Simplificado de Apuração do ICMS — SimBahia. De acor

estabelecido o regime para as micros e pequenas empresas com tributação por alíquotas fixas ou percentual de acordo com a faixa de enquadramento da receita bruta ajustada, com exclusão de qualquer outra modalidade de tributação, inclusive, a antecipação tributária, ainda que parcial.

Afirma que, ao invés do sistema normal de tributação, por assim dizer, com a conta corrente fiscal, compensação de créditos e débitos de ICMS ou aplicação da substituição tributária (antecipação ou diferimento), optar-se-ia por um sistema simplificado no qual a única tributação incidente a título de ICMS recairia sobre a receita bruta ajustada.

Considera que a finalidade foi atender ao dispositivo constitucional impositivo para a simplificação e redução da carga tributária para micro e pequenas empresas (art. 179, CF/88). E nessa busca teleológica para a simplificação, ficou vedada qualquer utilização de crédito fiscal nos termos do § 2º do art. 2º da Lei do SimBahia, até então não havia qualquer inconstitucionalidade na instituição deste sistema simplificado.

Assegura que a Lei Estadual de nº 8.901/03 descaracterizou todo o sistema simplificado de tributação ao possibilitar expressamente, para os casos de micro-empresas, a aplicação de antecipação e substituição tributária. Quanto às empresas de pequeno porte e aos ambulantes não houve qualquer autorização para aplicação da antecipação ou substituição tributária, diga-se de passagem que se trata de legislação especial que derroga a lei geral, afora inconstitucionalidades verificadas.

Argumenta que nesta tentativa de fazer incidir antecipação parcial para os integrantes do regime SimBahia, a Lei Estadual do ICMS (7.014/96) foi alterada pela Lei Estadual de nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, que inseriu o art. 12-A e dispôs sobre aplicação da antecipação parcial independente do regime de apuração do ICMS.

Já o Regulamento do ICMS, em seu dizer, Decreto de nº 6.284, de 14 de março de 1997, foi alterado pelo Decreto nº 8.969 de 12/02/04, DOE de 13/02/04, que inseriu o art. 345-A, em repetição à norma da Lei do ICMS para a tentativa de regulamentação da antecipação parcial, inclusive para os integrantes do SimBahia.

Complementa que a própria lei indica que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação, ou seja, os integrantes do SimBahia terão que antecipar parcialmente o ICMS e pagá-lo novamente sobre a receita bruta ajustada, no entanto, sem direito a qualquer crédito.

Conclui que o sistema simplificado foi totalmente descaracterizado e implicou em violação à Carta Magna de 1988, resultando em confisco e operação das micros e pequenas empresas em relação aos demais contribuintes de ICMS, que submetem-se ao regime normal de tributação.

Afirma que a legislação incluiu os integrantes do SimBahia na antecipação parcial, mas manteve-se a vedação à utilização de quaisquer créditos fiscais (art. 3º, § 2º da Lei 7.357/98), ou seja, quando do cálculo da antecipação tributária parcial, não se poderá utilizar qualquer crédito destacado de ICMS, bem como não se poderá efetuar qualquer utilização de crédito pelo pagamento da antecipação parcial, já que não encerra a fase de tributação.

Pergunta o autuado: *“como conceber que um contribuinte pague ICMS sobre a receita bruta ajustada (por alíquotas fixas ou percentuais que chegam ao máximo de 6%) e efetue antecipação parcial de ICMS com aplicação de alíquota interna (17% por exemplo)? Como antecipar o que não se paga?”*

Aduz que se inseriu os integrantes do SimBahia no sistema de antecipação parcial e não há possibilidade de utilização de crédito dos valores pagos.

Nesse feixe interpretativo, continua suas argumentações para concluir que a única tributação prevista para o ICMS no regime SimBahia era o sistema de apuração simplificada com alíquota fixa ou percentual incidido sobre a receita bruta ajustada, daí o motivo de o sistema simplificado não permitir o uso de qualquer crédito fiscal e portanto, não caber a

Ressaltando, por fim, que não se venha a argumentar, ainda, contribuinte pelo regime, pois o fato de ser uma “opção” não auto um sistema inconstitucional, ou seja, que viole as limitações consti

ou qualquer outra norma do Texto Maior que assegure tratamento privilegiado às micro e pequenas empresas. Destaca que vige em nosso sistema o princípio da supremacia da constituição.

Passa em seguida, como amparo no inciso V, art. 150 da CF, e em considerações doutrinárias a concluir que o tratamento concedido às micro e pequenas empresas, acima alinhado, tem caráter confiscatório, especialmente em razão de serem impedidos de aproveitamento de créditos fiscais e ainda assim, estarem obrigados ao pagamento do imposto através da antecipação parcial. Com esse tratamento, entende que é violada, também, a capacidade contributiva do contribuinte, trazendo aos autos os cálculos com os quais procura demonstrar, haja vista a sua interpretação que faz separar a capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco.

Alinha argumentos, citando o disposto no inciso IX do art. 170 e o art. 179 da Carta Política, para concluir que as modificações pretendidas pelo Estado da Bahia no sistema do SimBahia configuraram um verdadeiro atentado contra a Carta Magna de 1988.

Requer diligência por Auditor estranho ao feito, para apurar as incorreções apontadas na auditoria de caixa, bem como para as infrações 2 e 3 se houve a cobrança de multa formal pela falta de escrituração na aquisição de mercadorias não-tributáveis e tributáveis, respectivamente e se as notas fiscais referentes a estas infrações 2 e 3 também integram a Auditoria de Caixa. Passando, em seguida, a tecer considerações doutrinárias e técnicas acerca da diligência e perícia, destacando a necessidade destas na formação da convicção do julgador, lembrando a anulação das Decisões pelas instâncias administrativas superiores, quando não motivados os seus indeferimentos.

Ao final, pede que seja acolhida a preliminar de nulidade da infração 1, ou, caso esta seja ultrapassada, a sua improcedência, bem como a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, confiando que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido para julgar improcedente a ação fiscal.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer conclusivo, o referido órgão jurídico entendeu que *“as alegações recursais quanto à existência de erros materiais na auditoria de caixa executada no lançamento tributário sob apreço, recomenda a realização de diligência fiscal”*. Outrossim, frisa, *“em se tratando de matéria eminentemente técnica, comungo com o entendimento que os autos devem ser encaminhados para a ASTEC com vistas à emissão de Parecer técnico com apresentação de novo demonstrativo do débito tributário”*, opinando, portanto, pela conversão do feito em diligência.

Após inclusão do PAF em pauta suplementar, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidiu pelo indeferimento da realização da diligência sugerida (fls. 706/707), tendo em vista que *“a tributação da receita omitida no exercício de 2005 no montante de R\$511.951,47 foi considerada para regularizar o saldo final desse exercício, ao ‘zerar’ o saldo credor apurado em 31.12.2005, e, consequentemente, iniciar o exercício seguinte com saldo ‘zero’.*” Restou consignado, ainda, que *“em se tratando de levantamento de disponibilidade, não se leva em consideração o estoque físico de mercadoria”*. No que tange à segunda indagação da Douta PGE/PROFIS, assinalou esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que *“os demonstrativos presentes aos autos atestam que as notas fiscais que integram as infrações 2 e 3 também integram a infração 1”*.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer esboço histórico acerca do presente PAF, quanto à infração 1, bem assim no que se refere à argumentação da adoção da taxa SELIC e do descabimento da antecipação tributária para os contribuintes integrantes do SimBahia, invocando as razões de decidir do julgador de *primo grau*, entende que a mesma não merece qualquer reforma. Todavia, no que concerne ao pedido do recorrente de que as multas formais por descumprimento de obrigações acessórias de falta de registro das notas fiscais de entradas constantes das infrações 2 e 3, assinala que o mesmo possui amparo identificável e a relação de consequência entre os documentos f

infrações descritas nos itens 1, 2 e 3 dos presentes autos. Ao final, o

do Recurso Voluntário interposto.

VOTO (Vencido quanto às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada)

Inicialmente, faz-se mister o enfrentamento das preliminares de nulidade, suscitadas pelo recorrente.

Entendo, ao contrário do contribuinte, que a descrição dos fatos e a capitulação legal das infrações ao mesmo imputadas estão em consonância com os fatos reais e com o direito aplicável, inexistindo qualquer falta de motivação, especialmente porque foram indicados, com clareza solar, não somente os fatos que resultaram na lavratura do Auto de Infração, como também os dispositivos legais correspondentes que foram violados.

Ademais, foi devidamente respeitado o princípio do devido processo legal, tendo o recorrente exercido, de forma ampla, o seu direito de defesa e contraditório, convindo ressaltar, nesse sentido, que o recorrente obteve, inclusive, a cópia reprográfica de todas as peças essenciais à confecção de suas peças processuais – impugnação e Recurso Voluntário –, foram obedecidos os prazos previstos legalmente, bem como foram devidamente retificados, pelo autuante, os equívocos constantes do levantamento de caixa, em relação aos quais o recorrente foi devidamente intimado, voltando, inclusive, a se manifestar nos fólios processuais.

Acresça-se a isso o fato de que os elementos necessários à lavratura do presente Auto de Infração foram extraídos ora da escrita fiscal e contábil do autuado e ora das notas fiscais a ele destinadas, não tendo sido contabilizados os respectivos pagamentos.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade arguidas, posto que o PAF se encontra lastreado das formalidades insculpidas em lei.

O recorrente sustenta, na sua peça recursal, a necessidade de realização de diligência e perícia. Reitero, aqui, o quanto já decidido, em pauta suplementar, por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no que se refere à desnecessidade de produção de prova técnica nos autos. Restou demonstrado que a tributação da receita omitida no exercício de 2005, no montante de R\$511.951,47, foi considerada para regularizar o saldo final desse exercício, ao “zerar” o saldo credor apurado em 31.12.2005, e, conseqüentemente, iniciar o exercício seguinte com saldo “zero”. Além disso, em se tratando de levantamento de disponibilidade, não se leva em consideração o estoque físico de mercadoria. Outrossim, foi verificado, ainda, que os demonstrativos presentes aos autos atestam que as notas fiscais que integram as infrações 2 e 3 também integram a infração 1, o que será apreciado quando do enfrentamento do mérito das aludidas infrações.

Cura, ressaltar, ainda, que a informação fiscal apresentada pelo autuante também corrigiu as falhas existentes nos autos, com os devidos elementos comprobatórios, relativas ao número da nota fiscal, além de que o mesmo adequou o lançamento do pagamento “a vista” às efetivas parcelas “a prazo” que foram realizados, tornando despicienda, assim, qualquer necessidade de diligência para efetuar tais correções ou qualquer outro ajuste para as questões em lide.

Indefiro, assim, o pedido de realização de diligência/perícia fiscal formulado pelo recorrente, com espeque no quanto prescrito no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99,

Ingressando na seara de análise do mérito da infração 1, entendo que não merece guarida a tese recursal quanto à improcedência da referida infração.

Isso porque os ajustes promovidos pelo autuante em sede de informação fiscal esclarecem a questão, especialmente porque foram refeitos os cálculos dos saldos credores, conforme demonstrativos jungidos às fls. 610 a 616, dos autos, tendo sido excluído o valor integral de R\$ 135.500,00 e apropriadas as parcelas correspondentes em cada exercício, referentes ao do financiamento do aludido veículo. Assim, foi corrigido o levantamento da conta caixa, apurando-se o real valor da base de cálculo, através da qual se constatou o valor integral do autuado, concernente à presunção de omissão de saída, resultante da aplicação do §4, art. 4º da Lei nº 7014/96.

No que se refere à alegação recursal de que a autuação se baseou em elementos estranhos à contabilidade e escrita fiscal ou falta de elementos materiais da infração, não ocorrência de circulação passível do ICMS, ou de que os elementos são estranhos à contabilidade e escrita fiscal, porque não fazem parte delas, afasto a pertinência do pleito recursal, tendo em vista que, como externado na Decisão recorrida, *“todos os elementos estão explicitados no PAF, através dos Demonstrativos das Notas Fiscais não Escrituradas às págs. 37 a 41 e as cópias das respectivas notas fiscais às págs. 42 a 93, como prova material e de circulação das mercadorias, devidamente recebidas pelo autuado, conforme consta à fl. 25 dos autos, bem como os demais dados foram obtidos da escrita fiscal e contábil do próprio autuado”*.

Ora, o trabalho realizado pelo autuante está respaldado no confronto da escrita fiscal e contábil do contribuinte e das notas fiscais endereçadas ao mesmo e não contabilizados os respectivos pagamentos. Daí porque o lançamento sob apreço reúne elementos probatórios suficientes, especialmente porque as notas fiscais que certificam a circulação das mercadorias, os demonstrativos das respectivas notas e o demonstrativo de caixa, com os respectivos saldos iniciais e saldos credores constantes dos autos foram devidamente apresentados.

Não há, portanto, dúvida quanto à existência do fato impositivo, haja vista o levantamento fiscal existente nos fólios processuais e a falta de prova capaz de elidir a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Em verdade, o recorrente apenas suscita a desconsideração dos saldos iniciais, provocando diferenças nos exercícios fiscais. Ocorre que, consoante provas materiais acostadas aos autos e corretamente asseverado na Decisão recorrida, foi efetivamente considerada a tributação da receita omitida no exercício de 2005, a fim de regularizar o saldo final desse exercício.

Mas não é só. Os estoques iniciais e finais de mercadorias não estão relacionados com o levantamento realizado na presente exigência fiscal, cujo fundamento tem assento em uma presunção relativa que, efetivamente, não restou elidida pelo recorrente.

Mantenho, portanto, a Decisão recorrida no que se refere à infração 1.

Todavia, no que pertine ao pleito recursal de que as multas formais por descumprimento de obrigações acessórias de falta de registro das notas fiscais de entradas, constantes das infrações 2 e 3, entendo que o mesmo possui amparo legal, visto que resta clara a identificação e a relação de consequência entre os documentos fiscais que fundamentaram as infrações descritas nos itens 1, 2 e 3 dos presentes autos.

Na infração 1, está a se exigir do recorrente imposto, aplicando-se a multa em decorrência de auditoria de caixa, levada a efeito pelo autuante às fls. 37/41. Além disso, na infração 1 foi apurado o pagamento de notas fiscais não contabilizadas de mercadorias tributáveis ou não tributáveis, ou seja, operações não declaradas pelo sujeito passivo. Os aludidos documentos fiscais integram o elenco das notas fiscais utilizadas na auditoria de caixa realizada na infração 1, e o descumprimento da obrigação principal representa uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, restando cabível a aplicação do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96.

Reformo, pois, a Decisão recorrida para julgar improcedentes as infrações 2 e 3, objeto do Auto de Infração.

De referência à arguição de descabimento da antecipação total e parcial do ICMS para os contribuintes integrantes do SimBahia, impende observar que durante o período fiscalizado, o recorrente se encontrava inscrito no cadastro de contribuinte deste Estado na situação de normal, o que destoa da argumentação trazida pelo recorrente.

Todavia, de referência às infrações 5 e 6, que exigem a antecipação parcial do ICMS, entendo que as respectivas multas aplicadas nas aludidas infrações devem ser afastadas da autuação.

Isso porque se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os insti

da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal 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.

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 brocardo 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 as multas aplicadas nas infrações 5 e 6 estejam inquinadas de flagrante improcedência.

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

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

“EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

(...)

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.

É comezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

Creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF aqueles que cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.

Naquela oportunidade, o ilustre relator do presente PAF, Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a entendimento então esposado e ora ratificado:

“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo.

alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento.”

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de afastar as multas cominadas nas infrações 5 e 6, do presente Auto de Infração.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, como vem sugerindo a PGE/PROFIS através de recentes opinativos apresentados - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo, inscrito no Simbahia, foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, se defendeu justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário, Parecer da PGE/PROFIS e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada *ab initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da **“novel multa”** que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu **parágrafo único**, que a revisão do lançamento **“só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”**.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço *venia*, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo ir **qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido, também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu Parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

Assim, diante do expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses **em que não tenha havido dolo**.

Pari passu, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo**! Sim, **“eu confesso que agi com dolo”!** Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja **“ação ou omissão fraudulenta”**. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 74, definida como a **“ação ou omissão dolosa, tendente a impedir a autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo”**, definida como a **“ação ou omissão dolosa tendente a impedir a o**

tributo”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

Hermenêutica em sentido diverso seria, *venia concessa*, mais uma vez ferir de morte o princípio da **tipicidade das normas** que rege o direito tributário.

Assim, pelas razões supra expendidas, afasto as multas aplicadas nas infrações 5 e 6, do presente Auto de Infração.

Com relação à adoção da Taxa SELIC, é de bom alvitre esclarecer que a cobrança pela mora no pagamento é implementada pelos sistemas corporativos da SEFAZ, com respaldo no art. 51, da Lei nº 7.014/96 e no art. 102 da Lei nº 3.956/81, COTEB, cujos dispositivos determinam a atualização dos valores exigidos pela Taxa SELIC.

Ex positis, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para julgar improcedentes as infrações 2 e 3 e afastar as multas aplicadas nas infrações 5 e 6, mantendo inalterada a Decisão recorrida em relação aos demais itens da autuação.

VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada)

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para as infrações 5 e 6, pois considero que essas referidas multas não devem ser afastadas, porém deve ser retificado o enquadramento legal que foi utilizado pelo autuante.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese que vem sendo defendida pelos ilustres representantes da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos nas infrações 5 e 6, a legislação tributária estadual previa para essas citadas infrações a multa equivalente a 60% do imposto que deixou de ser recolhido. Todavia, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Divergindo do entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro relator, não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento das infrações 5 e 6 não houve dolo tributário, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feita que é quem verifica a ocorrência do fato gerador, determina a

montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do fiscalizado classificar seu procedimento como doloso ou não doloso.

Em face do exposto, retifico a multa indicada nas infrações 5 e 6, no percentual de 60%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para as irregularidades à época dos fatos geradores.

Observo que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, ressalto que o recorrente poderá se eximir da pena em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, *sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal*, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto acompanho o voto do conselheiro relator pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa proposta nas infrações 5 e 6.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto às infrações 5 e 6, e, por unanimidade em relação às infrações 2 e 3, **PROVER PRCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298938.1201/07-4, lavrado contra **SIDNEI FERREIRA DIAS (COMERCIAL DE ALIMENTOS VS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$448.178,08**, acrescido das multas de 50% sobre R\$11.164,52, 60% sobre R\$ 127.563,07 e de 70% sobre R\$309.450,49, previstas nos incisos I, alínea “a”, II, alíneas “f” e “e”, III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$650,00**, previstas nos incisos XVIII, alíneas “b” e “c” e XX, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios correspondentes, conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a INFAZ de origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir a diferença do tributo reclamado a menos em relação à infração 1, exercício de 2005, se efetivamente confirmada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário.

VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada): Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE: Conselheiros (Quanto às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada): Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões CONSEF, 28 de abril de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR (Quanto
às infrações 5 e 6 – Afastamento da multa aplicada)

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS