

**PROCESSO** - A. I. Nº 206977.0302/08-2  
**RECORRENTE** - M.C.O. DA SILVA E CIA. LTDA. (CASA DO AÇÚCAR)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ªJF nº 0201-03/09  
**ORIGEM** - INFAZ JACOBINA  
**INTERNET** - 09/07/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0178-12/10

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida multa por descumprimento de obrigação acessória. **c)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **d)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **e)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido desacompanhada de documento de imposto de responsabilidade.

Created with

 **nitroPDF** professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

apurado em função do valor acrescido. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias para comercialização, não enquadradas na substituição tributária. Exigências fiscais subsistentes. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve-se estornar o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência e de perícia fiscal. Mantidas as decisões, retificando-se, porém, a multa indicada nas Infrações 13 e 14 para a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime quanto ao enquadramento da multa referente às infrações 13 e 14.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento que, através do Acórdão JJF n. 0201-03.09, julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 18/09/2008, para exigir R\$22.527,20 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$150,00, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$615,99.

INFRAÇÃO 2: Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, exercícios de 2005 e 2006, sendo exigida a multa de R\$50,00 em cada exercício.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas, no exercício de 2005. Valor do débito: R\$56,60.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações tributáveis anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos de registro de entrada de mercadoria em sua escrita, o que autoriza

presunção de omissão de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2005. Valor do débito: R\$67,39.

INFRAÇÃO 5: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2005. R\$1.029,71.

INFRAÇÃO 6: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2005 e 2006. Valor do débito: R\$1.375,63.

INFRAÇÃO 7: Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, exercício de 2007, sendo exigida a multa de R\$50,00.

INFRAÇÃO 8: Falta de recolhimento do imposto pela constatação de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto (2007). Valor do débito: R\$820,59.

INFRAÇÃO 9: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada, em exercício aberto (2007). Valor do débito: R\$5.092,44.

INFRAÇÃO 10: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais, decorrentes da falta de registro de entrada de mercadoria em sua escrita, o que autoriza a cobrança do imposto por presunção de omissão de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto (2007). Valor do débito: R\$166,85.

INFRAÇÃO 11: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto (2007). R\$4.948,43.

INFRAÇÃO 12: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto (2007). Valor do débito: R\$5.981,32.

INFRAÇÃO 13: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de junho e dezembro de 2006 e janeiro de 2007. Valor do débito: R\$303,50.

INFRAÇÃO 14: Recolhimento da antecipação parcial efetuada a mer  
mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de co  
outubro de 2006 e fevereiro de 2007. Valor do débito: R\$170,49.

INFRAÇÃO 15: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Aquisições em outras unidades da Federação de óleo de soja e leite em pó, nos meses de julho de 2006 e fevereiro de 2007. Valor do débito: R\$1.862,26.

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 126 a 130) e informação fiscal por parte do autuante (fls. 240/241), a 3ª Junta de Julgamento, através do Acórdão JJF n. 0201-03.09, julgou procedente o Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*“Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Ademais, o defendente não comprovou a necessidade de realização de diligência, considerando que se trata de levantamento fiscal vinculado aos documentos e escrituração comercial e fiscal que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos. Diante dos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos valores apurados na ação fiscal, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.*

*Quanto à alegação do autuado de que há necessidade da realização de perícia, também fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas.*

*No mérito, constato que as infrações 01 a 12 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados de 2005, 2006 e exercício aberto, período de 01/01 a 24/09/2007, sendo apurado omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias e efetuado o lançamento com base nos resultados obtidos por meio dos demonstrativos acostados aos autos.*

*Em sua impugnação, o autuado alega que constatou inconsistências no levantamento fiscal, em relação aos itens 01, 02, 03, 04, 07, 08, 09, 10 e 12. Disse que os erros verificados no levantamento fiscal maculam o lançamento, e que tal fato pode ser apurado mediante revisão e perícia que requer, colocando-se à disposição da Junta de Julgamento Fiscal toda a documentação relativa ao período fiscalizado. Assevera que os mencionados erros ficarão comprovados na revisão que for deferida, com amparo no levantamento elaborado pela empresa, que oportunamente será anexado ao PAF.*

*Apesar de ter alegado a existência de erros no levantamento fiscal, o defendente não apontou qualquer equívoco nos dados quantitativos e numéricos apurados pelo autuante, nem juntou aos autos qualquer demonstrativo para comprovar suas alegações, apesar de ter afirmado que oportunamente seria anexada ao PAF tal comprovação.*

*De acordo com o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).*

*Em relação às infrações 13 e 14, que se referem ao ICMS antecipação parcial não recolhido ou pago a menos, o defendente alega que não deve prosperar a exigência fiscal, entendendo que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual e que não encontra amparo na Constituição Federal. Diz que o autuante deveria observar a possibilidade de recolhimento do imposto através da modalidade normal, porque se trata de contribuinte adimplente com suas obrigações, estando convicto de que o valor do tributo foi efetivamente recolhido ao erário estadual. Entende que caberia a prévia constatação de recolhimento do imposto para que se justificasse a cobrança por antecipação, sem prejuízo do questionamento jurídico de sua aplicação.*

*Observe que a exemplo dos itens anteriores, o defendente não trouxe aos autos qualquer comprovação da sua alegação de que houve recolhimento do imposto através da modalidade normal, e neste caso, não cabe ao órgão julgador promover a busca de provas que estão na posse do autuado, e que poderia ter sido acostada aos autos juntamente com a impugnação.*

*Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente em relação ao art. 97, do RICMS-BA, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*Em relação à infração 15, o defendente também alega que constatou erro no levantamento fiscal, e que tal fato pode ser apurado mediante perícia, a qual requer, colocando-se à disposição toda a documentação relativa ao período fiscalizado.*

*Como já foi comentado anteriormente, prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos para se determinar a realização de perícia, e não foi especificado pelo autuado o alegado erro nos demonstrativos elaborados pelo autuante.*

*Vale salientar, que de acordo com o art. 145 do RPAF/BA, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”.*

*Observe que o estorno proporcional do crédito nas aquisições de produtos amparados por redução de base de cálculo nas saídas internas subsequentes apenas é obrigatório no tocante ao montante que exceda o limite de carga tributária fixada pelo legislador para as saídas amparadas pelo referido benefício, haja vista que, de acordo com o art. 35-A, do RICMS/BA, a fruição do benefício de redução de base de cálculo fica condicionada a não-apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria entrada no estabelecimento de contribuinte ou a prestação de serviços a ele feita e ao estorno proporcional dos créditos se por ocasião da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço for imprevisível que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo da redução de base de cálculo. Portanto, a exigência fiscal neste item do Auto de Infração está amparada na legislação estadual.*

*De acordo com as razões defensivas, o autuado não apresentou alegações quanto às infrações 05, 06 e 11, tendo contestado os demais itens do Auto de Infração. Dessa forma, inexistente controvérsia em relação aos itens não impugnados.*

*Concluo pela subsistência das infrações impugnadas pelo autuado, considerando que o imposto exigido está lastreado em levantamento fiscal realizado com os documentos fiscais do autuado e apesar de o defendente ter alegado que constatou equívocos no levantamento fiscal, não foi indicado qualquer erro nos dados numéricos e quantitativos nem acostado ao presente processo qualquer elemento para contrapor a apuração efetuada pelo autuante, em seus demonstrativos.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual repisa, quase que *in totum* as alegações expendidas em sua peça defensiva.

No que se refere às infrações tipificadas nos itens 1 a 12, do Auto de Infração, argumenta que as mesmas não condizem com a realidade dos fatos, o que pode ser apurado mediante revisão do lançamento realizado, em razão do levantamento quantitativo de estoque realizado pela própria empresa, que segue em anexo. Diz que a alegação defensiva nada tem de jurídica, resumindo-se a um aspecto contábil, de previsão regulamentar. Afirma que, no dizer do autuante, nos referidos itens foram detectadas infrações decorrentes de falta de recolhimento do ICMS, em razão de supostas omissões de saída, por presunção legal. Assevera que os aludidos itens não prosperam em razão da suposta omissão ter base presumível e a autuação não ter buscado a informação capaz de ratificar sua presunção, até porque, se o fosse, nada encontraria para tal. Aduz que o levantamento realizado pelo fiscal encontra-se eivado por vícios, o que poderá ser facilmente comprovado por revisão de lançamento, onde será demonstrada a inexistência das omissões apontadas.

Quanto aos itens 2 e 7 do Auto de Infração, especificamente, informa que ambos se referem a aplicação de multa por descumprimento de obrigação formal, qual seja, a escrituração de entradas em documentação fiscal. Assim, como os demais itens, ambos também não condizem com a realidade dos fatos, fato que também será comprovado pela revisão do lançamento.

De referência às infrações 8 e 9, ressalta que as compras efetuadas no exercício objeto da autuação, em que pese não terem sido escrituradas, tem origem para o numerário, isto é, a fonte da qual se extraiu o Recurso Voluntário necessário para as compras foi o resultado operacional do exercício anterior, fato facilmente comprovado em perícia fisco/contábil requerida, cujo resultado demonstraria não haver tributo a recolher, neste caso.

Assinala que todos os itens supracitados não prosperam, muito em razão da omissão ter base presumível e a autuação não ter buscado a informação capaz de ratificar sua presunção.

Frisa que o indeferimento da realização da perícia postulada “*à Contribuinte, que vê na perícia contábil a única forma de compr pelo preposto fiscal quando da sua autuação*”. Prossegue, afirma



*contraditório são garantias constitucionais e não podem deixar de ser observados”, insistindo que “a produção de prova pericial é crucial para garantia destes direitos inerentes ao contribuinte”. Pugna pela reforma da Decisão, bem como pela realização da perícia já requerida em matéria de defesa. Salienta ser impossível a juntada de todas as notas fiscais de saída, vez que as mesmas eram realizadas de forma manual, gerando um número muito grande de talonários emitidos o que denota a necessidade de realização de diligência na sede da empresa, onde os documentos sempre se encontraram disponíveis. Reafirma que não podem prosperar tais infrações, em face de estarem maculadas por erros de levantamento, erros estes que ficarão comprovados na apuração pericial requerida.*

Quanto às infrações 13 e 14, diz que as mesmas não merecem resguardo, tendo em vista que prejuízo algum foi causado ao erário estadual, bem como porque não encontram amparo na Constituição Federal. Aduz que o autuante tipifica como infração o não recolhimento do ICMS por antecipação parcial sobre algumas mercadorias adquiridas em outras unidades da federação. Giza que, admitida a hipótese pertinente à aplicação da sistemática da antecipação tributária, ainda assim, deveria ser observada, pelo autuante, a possibilidade do recolhimento do imposto através da modalidade normal de pagamento da obrigação, uma vez que se trata de contribuinte adimplente com suas obrigações, estando certo de que o valor do tributo foi efetivamente recolhido ao erário. Portanto, prossegue, *“caberia a constatação prévia do recolhimento do imposto para que se justificasse a cobrança por antecipação, sem prejuízo do questionamento jurídico da sua aplicação”*. Diz que os fatos alegados *“podem ser facilmente comprovados mediante realização de revisão fiscal, a qual estará lastreada no levantamento a ser elaborado pela defendente em contradição a todo levantamento fiscal apresentado nesta e nas demais imposições lançadas”*.

Quanto à infração 15, ressalta que os responsáveis pela empresa verificaram que houve erro no levantamento realizado pelo preposto fiscal, o que macula a imputação, podendo, tal fato, ser constatado mediante realização de perícia, reiterada, ficando, desde logo, disponibilizada toda a documentação relativa ao período fiscalizado. Argumenta que *“não há que prosperar tal infração, uma vez que maculada por erros de levantamento, erros estes que ficarão comprovados na apuração revisional que for deferida, com amparo também no levantamento oportunamente anexado ao PAF, elaborado pela empresa”*.

Ao final, requer a realização de “diligência e consequente perícia contábil” e, após constatado o erro no lançamento realizado pelo preposto fiscal, pugna pela improcedência total do lançamento, com a reforma do acórdão proferido, dando-se provimento ao presente Recurso interposto.

A ilustre representante da PGE-PROFIS, após tecer considerações históricas acerca do presente PAF, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, opina pelo indeferimento do pedido de diligência ou perícia e, consequentemente, pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

A tese recursal está lastreada na alegada necessidade de realização de prova técnica.

Ocorre que o recorrente não colacionou aos fólios processuais fundamentos nem elementos fáticos suficientes para justificar o seu pedido de diligência ou perícia.

À luz do princípio da divisão do ônus da prova, incumbe ao réu comprovar a existência de fatos extintivos ou modificativos do direito do autor. Ora, não vislumbro, nem mesmo por amostragem, qualquer elemento fático-jurídico que justifique o deferimento colimado.

Restou demonstrado nos autos que o autuante consubstanciou as suas infrações em documentos notas fiscais e planilhas detalhadas, impondo, destarte, ao recorrer forma objetiva, mediante a indicação precisa dos supostos erros ale,

Outrossim, as provas necessárias à descaracterização das infrações imputadas, a exemplo do recolhimento pelo regime normal em substituição à antecipação parcial, erros no levantamento quantitativo de estoque, dentre outras, estariam em poder do próprio recorrente, que deveria tê-las apresentado, ainda que por amostragem, o que efetivamente não ocorreu.

Todavia, de ofício, afasto as multas aplicadas a título de falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS da antecipação parcial, objeto das infrações 13 e 14. Isso porque entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente em razão do próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, ter distinguido os institutos da antecipação parcial e 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 13 e 14, do presente Auto de Infração estivessem inquinadas de flagrante impropriedade.

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 : tempo obedecer ao velho brocardo latino ‘nullum tributum nulla poena sine l

*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 robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

*“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Consº Helcônio Almeida, pois a 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 saídas 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 julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, as infrações 13 e 14, objeto 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 sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigente - 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 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, teve a oportunidade de se defender 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 de Ofício 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 devido processo legal - art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentar a multa 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 inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só 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 exposto, 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 nº 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 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “*ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.*” A **fraude**, por sua vez, é definida como a “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do 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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, mas, de ofício, afasto a aplicação da multa exigida nas infrações 13 e 14.

Observo, ainda, a ocorrência de erro material quanto ao valor do imposto correspondente à multa de 60%, o qual passa de R\$9.834,20 para R\$9.693,20, ao teor do § 3º do art. 164, do RPAF/99.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à multa das Infrações 13 e 14)**

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange ao cabimento da multa indicada nas Infrações 13 e 14, pois o ICMS devido que não é recolhido espontaneamente deve ser objeto de lançamento de ofício, acompanhado da multa prevista na legislação vigente à época e dos acréscimos legais. Para a irregularidade que foi apurada nas Infrações 13 e 14, o autuante indicou a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, a cobrança do imposto deve ser acompanhada de multa, porém deve ser retificado o enquadramento empregado, conforme passo a me pronunciar.

Acompanhando a tese que vem sendo defendida pelos ilustres representantes da PGE/PROFIS – a exemplo dos opinativos exarados nos Acórdãos CJF Nºs 0209-12/09, 0222-12/09 e 0274-12/09 –, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.847/07 a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, está equivocada, haja vista que essa penalidade era cabível 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.

Não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa qu

Created with

“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.

Em face do exposto, retifico a multa indicada nas Infrações 13 e 14, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para as irregularidades à época dos fatos geradores.

Ressalto que o recorrente poderá requerer 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, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, retificando, de ofício, a multa indicada nas Infrações 13 e 14 para a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime quanto ao enquadramento da multa referente às infrações 13 e 14, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206977.0302/08-2**, lavrado contra **M.C.O. DA SILVA E CIA. LTDA. (CASA DO AÇÚCAR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$22.527,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.693,20 e 70% sobre R\$12.834,00, previstas no art. 42, incisos II, “d” e “f”, VII, “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$150,00**, prevista no art. 42, XXII, da mencionada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR: (Quanto à multa das infrações 13 e 14) Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO: (Quanto à multa das infrações 13 e 14) Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 09de junho de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à multa das infrações 13 e 14)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR (Quanto à multa  
das infrações 13 e 14)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR DA PGE-PROFIS