

**PROCESSO** - A. I. Nº 129712.0013/08-9  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0216-02/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/09/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0261-12/10

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias, através de levantamento quantitativo, se o valor das saídas omitidas for superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. No caso, foi lançado o imposto sobre a omissão de saídas. Infração não elidida. 2. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Inexistia norma específica, à época da ocorrência dos fatos geradores, para cobrança da multa sugerida na autuação. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Infração insubsistente. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIAS SUPÉRFLUAS. DEO-COLÔNIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A aplicação da alíquota de 25%, nas operações internas com perfumes, sob a denominação de “Deo-colônia” é a prevista em Lei. Comprovado que parte das operações sujeitas à alíquota de 25% foram tributadas incorretamente a 17%. Infração caracterizada. Recurso **NÃO PROVIDO**. De ofício, afastada a penalidade aplicada em relação à infração 2. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto à fundamentação da aplicação da multa referente à infração 2. Decisão unânime quanto às demais infrações.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão JJF nº 0216-02.09, julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/12/2008, para reclamar ICMS e MULTA no valor total de R\$548.638,10, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 354.917,38, relativa a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento de saídas de mercadorias em exercícios fechados (2005, 2006 e 2007).

cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos às fls.49 a 186.

2. Multa percentual, no valor de R\$ 95.112,09, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de julho de 2005, fevereiro, maio, julho a setembro de 2006, conforme documentos às fls. 187 a 366.
3. Recolhimento a menor do ICMS no total de R\$ 94.228,67, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007, conforme demonstrativos à fls.367 a 415.
4. Recolhimento a menor do ICMS no total de R\$ 4.239,06, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2005 a maio de 2006, janeiro a dezembro de 2007, conforme demonstrativos à fls. 416 a 429.
5. Escrituração do livro Registro de Entradas nº 231, no mês de agosto de 2006, em desacordo com as normas regulamentares, sendo aplicada multa no valor de R\$140,00, por descumprimento de obrigação acessória.

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 456/468) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 540/543), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidiu pela procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*“Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99.*

*Inicialmente, observo que das cinco infrações contempladas no Auto de Infração, o sujeito passivo reconheceu o cometimento da infração imputada no item 05, referente a escrituração irregular do livro Registro de Entradas, inclusive acostou ao processo cópia do correspondente recolhimento, conforme DAE à fl. 483.*

*Quanto ao item 01, o fulcro da acusação fiscal diz respeito a apuração, por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, de omissão de saídas de mercadorias tributadas.*

*O levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado (docs. fls.49 a 186), nos quais o Fisco discrimina os produtos objeto das exigências, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e baseia-se nas notas fiscais de entradas e saídas, nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de Inventário, tudo declarado no arquivo magnético. E, foi com base no procedimento citado acima que restaram constatadas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto com base na diferença de maior expressão monetária, a das saídas, tudo de acordo com o que preceitua a Portaria nº 445/98.*

*Foi alegado na defesa fiscal que a auditoria de estoques contém as seguintes inconsistências: erro de código, que ocorre no momento do registro do estoque na loja; venda realizada através do leitor ótico do emissor de cupom fiscal, situação que gera registro duplicados da mercadoria no Caixa; casos de furtos, perdas e quebras; problemas de cronologia do sistema informatizado derivados da transferência de mercadorias entre as lojas, ou seja, que ocorrem vendas antes de terem as entradas manualmente inseridas no sistema de estoque, inclusive que poderia comprovar documentalmente.*

*Na fase de instrução não foi proposta a realização de diligência para revisão fiscal, com fulcro no artigo 146, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, tendo em vista que o argumento do autuado foi no sentido de verificação de fatos vinculados à sua escrituração comercial ou de documentos que estejam em sua posse, e cujas provas poderiam ser juntadas aos autos, e também não foi comprovada a impossibilidade de trazer ao processo tais provas.*

*Embora o autuado não tenha apresentado qualquer elemento de prova da alegada improcedência do item 01, constato que os demonstrativos, levantamentos, documentos e esclarecimentos, inclusive CD-ROM, relativo a auditoria de estoques, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores das infrações imputadas ao autuado, tendo o mesmo recebido cópias de todos eles e pode exercer conforme consta no final de cada papel de trabalho.*

*Considero procedente esta infração, uma vez que, a partir do momento que CD-R contendo todos os levantamentos e demonstrativos de apuração do d*

47, foi assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a sua impugnação do lançamento mediante a apresentação das provas que a auditoria de estoque contém os equívocos apontados na defesa, ou seja, para impugnar o trabalho fiscal de modo válido, já que se trata de um levantamento contendo quantidades e itens de mercadorias, é necessário que sejam indicadas quais as quantidades e/ou itens não foram consignados ou computados indevidamente, hipótese que seria o caso, de ser encaminhado o processo para revisão fiscal do lançamento.

Com relação ao item 02, foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de julho de 2005, fevereiro, maio, julho a setembro de 2006, conforme documentos às fls.187 a 366.

A obrigatoriedade no recolhimento antecipado nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, está prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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.

Já o § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe "No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II".

Na peça defensiva o autuado deixou claro o seu perfeito conhecimento de sua obrigação quanto à exigência da obrigação de antecipar o ICMS devido nas operações de mercadorias oriundas de outros Estados, e nega o cometimento da infração, tendo apenas informado que até o momento de sua impugnação não tinha sido possível levantar as provas dos recolhimentos.

Mantenho o lançamento deste item, pois nenhum documento foi apresentado pelo autuado para elidir a acusação fiscal.

No tocante ao item 03, a infração foi descrita como recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ou seja, a exigência fiscal foi calculada com base no valor dos encargos financeiros, conforme demonstrativos às fls.367 a 415.

Este item foi impugnado com base no argumento de que descabe a exigência do ICMS sobre os encargos financeiros cobrados do cliente porque decorrem do acréscimo no valor final da operação, cujo objetivo é apenas recompor o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período de duração do financiamento suportado pelo autuado.

Reza o art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, recepcionado pela Lei 7.014/96 no art. 17, § 1º e pelo RICMS/97 através do art. 54, inc. I alínea "a", in verbis:

"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I- na saída de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I - ....

II - o valor correspondente a :

1. seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; "

Examinado as cópias dos Cupons Fiscais e Reduções Z extraídas dos ECF anexados às fls 404 a 415 se verifica que os encargos financeiros são acrescidos ao valor final da venda. legal acima transcrito, devem ser incorporados a base de cálculo do ICMS. A

Por último, no que tange ao item 04, a exigência fiscal é concernente a

*aliquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativos à fls.416 a 429.*

*Da análise do referido demonstrativo sobressai que o erro na determinação da alíquota foi constatado nas saídas do produto “deo-colônia”, sendo aplicada pela fiscalização da alíquota de 27%, enquanto que o autuado considerou como “desodorante corporal” na NCM 33072010, tributando à 17%, entendendo que o referido produto consta da exceção prevista no inciso II, alínea “h”, do artigo 51, do RICMS/97.*

*Vale lembrar o que diz o citado dispositivo regulamentar:*

*Art.51-*

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

*a)*

*...*

*h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deo-colônia - NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20 -, exceto: lavanda (NBM/SH 3301), ... desodorantes corporais simples e antiperspirantes (NBM/SH 3307.20.0100) ... “*

*Logo, pela legislação transcrita, está previsto que os “perfumes” e “águas-de-colônia”, inclusive colônia e deo-colônia seriam tributados à alíquota de 25%. Essa disposição legal utiliza o termo “perfume” como sendo um gênero que comporta várias espécies. Dentre essas diversas espécies, conforme reiteradas decisões deste CONSEF e de Pareceres da DITRI, se inclui a “deo-colônia”.*

*Dessa forma, não acolho a tese defensiva de que o produto objeto da autuação se enquadra no conceito de “desodorante corporal”, cujo procedimento das autuantes considero correto, e por isso, mantenho o presente lançamento tributário.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário (fls. 566/584), através do qual, inicialmente, reitera o reconhecimento integral do débito referente à infração 5, tendo efetuado o seu respectivo recolhimento, conforme cópia de DAE anexado aos autos (fl.483).

Passou a impugnar, de forma expressa, as demais infrações objeto do presente Auto de Infração, invocando as seguintes razões fáticas e jurídicas:

Quanto à infração 1, nega a ocorrência de omissão de saídas com base em informações obtidas através de relatórios gerenciais da empresa, esclarecendo que possui atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte em todo país, ocorrendo muitos acontecimentos cotidianos que interferem diretamente na quantificação dos estoques, resultando no desencontro do estoque físico com o estoque escritural, tais como: erro de código, que ocorre no momento do registro do estoque na loja; venda realizada através do leitor ótico do emissor de cupom fiscal, situação que gera registro duplicados da mercadoria no Caixa; casos de furtos, perdas e quebras; problemas de cronologia do sistema informatizado derivados da transferência de mercadorias entre as lojas, ou seja, que ocorrem vendas antes de terem as entradas manualmente inseridas no sistema de estoque.

Por conta disso, informa que dispõe em seus quadros de equipes especializadas em retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter a escrituração de acordo com as mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque, e que as diferenças, de entradas e de saídas, são prontamente corrigidas pelas lojas, para não causar prejuízo ao Erário.

Afirma que juntou à peça defensiva planilha (fls. 485 a 538) contendo códigos diversificados para a natureza das operações retratadas, dizendo que a mesma pode ser comprovada documentalmente, destacando:

1EWA	OUTRAS ENTRADAS – DEVOLUÇÕES DE VENDAS
9EWA	SAÍDA POR VENDA DE MERCADORIA
1EWI	ENTRADA POR AJUSTE DE INVENTÁRIO
9EWI	SAÍDA POR AJUSTE DE INVENTÁRIO

IEWL	OUTRAS ENTRADAS – TRANSFERÊNCIAS LOJAS
NF1	ENTRADA POR TRANSFERÊNCIAS DO CD

Prosseguindo, o recorrente observa que os estoques iniciais e finais atribuídos para o período fiscalizado conferem com aqueles levantados pela fiscalização, mudando apenas a dinâmica das mercadorias no estoque, razão por que, diz, ocorreram divergências no relatório fiscal.

Cita como exemplo a mercadoria “Mini System MHC-RG550 Sony” (código 4086522), alegando que, segundo a fiscalização, no ano de 2005, constatou-se omissão de saída para dois itens do referido produto, cujo valor total das supostas omissões totalizam R\$1.998,00. Todavia, assevera que não houve a omissão de saída apontada pela fiscalização, apontando quadro com o “*movimento real da mercadoria 4086522*” (fl. 578). Diz que o recorrente possuía em Estoque Inicial 2 unidades destes produtos, tendo ainda ocorrido a Entrada de mais 4 unidades, através das Notas Fiscais nºs 722381, 735644, 736223 e 737041, anexadas à peça recursal. Frisa que não comercializa mercadorias sem a emissão de documentação própria, ou ainda sem o registro das mesmas em seu estoque, posto que, se assim fizesse, por dolo, não seria razoável vendê-las mediante registro em ECF.

Argumenta que, de qualquer forma, a infração capitulada não corresponde aos fatos, ou seja, não há omissão de receitas ou des controle de estoque, ainda que o Fisco possa entender, em última análise, que algumas obrigações acessórias não foram exatamente retratadas pela Empresa, fato este que também só se admite para deixar claro que o cerne da questão está na persecução da prestação acessória, mas nunca na necessidade de prova quanto à possível omissão de receitas.

Diz que nula, portanto, é a autuação que capitula infração diversa dos fatos ou ainda os descreve avessos à realidade, mormente em esfera administrativa, que é embasada na inafastável aplicação do Princípio da Verdade Material.

Conclui ressaltando que jamais ocorreu circulação de mercadorias sem documentação da operação.

De referência à infração 2, demonstra seu conhecimento de sua obrigação de efetuar a antecipação parcial do ICMS devido nas aquisições interestaduais e afirma que os valores foram antecipados regularmente, e que não há qualquer razão para deixar de antecipar o imposto nas operações no período fiscalizado. Aduz que até a data do protocolo do Recurso não tinha sido possível levantar as provas dos recolhimentos.

No tocante à infração 3, argumenta que descabe a exigência do ICMS sobre os encargos financeiros cobrados do cliente, por entender que decorrem do acréscimo no valor final da operação, cujo objetivo é apenas recompor o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período de duração do financiamento suportado pela empresa. Ou seja, que os encargos financeiros se constituem em mera reposição da perda monetária correspondente ao financiamento a prazo.

Assevera que a matéria em análise já foi objeto de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 101.103-0/RS) e pelo Superior Tribunal de Justiça (RE nº 182.552), transcrevendo os votos dos Relatores, para mostrar que os encargos financeiros não devem compor a base de cálculo do ICMS, por entender que a sua incidência se restringe às operações comerciais.

Com relação à infração 4, explica que aplicou sobre produtos de perfumaria com NCM 330330020, a alíquota de 27%, entendendo que, por se tratar de desodorante corporal a classificação mais precisa seria no NCM 33072010.

Quanto aos produtos “deo colônias”, esclarece que se tratam de perfumes com baixa concentração aromática, entre 3% e 7%, entendendo que tais p desodorante corporal devendo ter a classificação NCM 33072010, cu por se tratar de perfume com baixa concentração aromática, em v



fiscalização no levantamento fiscal.

Finaliza requerendo que seja julgado procedente o Recurso Voluntário interposto para que sejam acolhidas as razões aduzidas na peça recursal, reformando a Decisão de primeira instância “*a fim de cancelar o crédito tributário decorrente do Auto de Infração lavrado, para que não produza quaisquer efeitos no mundo jurídico*”. Protesta pela posterior juntada de toda e qualquer prova que auxilie na comprovação dos fatos, especialmente a documental, com espeque no princípio da verdade material.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria (fls. 597/604), opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Assinala, quanto à infração 1, que o recorrente se limita a negar o cometimento da mesma, não trazendo aos fôlios elementos de prova capazes de desconstituir o lançamento efetuado pelo autuante. Frisa que, em suas próprias razões, o recorrente demonstra a ocorrência de diversos problemas e erros que comprometem efetivamente a quantificação do seu estoque. Ressalta que tanto isso é verdade que a referida infração fora apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, devidamente lastreado em demonstrativos e documentos que lhe conferem materialidade. Após invocar o art. 143 do RPAF, ressalta que os argumentos invocados pelo recorrente não logram êxito em afastar a infração que lhe fora imputada.

De referência à infração 2, assevera que, diversamente do alegado pelo recorrente – que não veio acompanhada mais uma vez de provas necessárias ao seu deferimento – o fisco estadual apurou e comprovou a ocorrência de infração à obrigação tributária acessória. Salienta, porém, que deve ser alterada a multa aplicada à espécie, tendo em vista que os fatos geradores apurados no presente levantamento são anteriores à Lei nº 10.847/07. Invoca, nesse sentido, Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, para afirmar que deve ser aplicada, em desfavor do recorrente, a penalidade prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à infração 3, após reproduzir o art. 17, da Lei nº 7.014/96, ressalta a nobre procuradora que “*como os encargos financeiros foram acrescidos ao valor final das vendas, devem ser incorporados à Base de cálculo do ICMS.*”

Por fim, no tocante à infração 4, assinala que tal matéria já foi enfrentada por diversas vezes por órgãos julgadores administrativos deste Estado, tendo sido pacificado o entendimento de que o produto objeto da autuação é *deo-colônia* do gênero *perfume* e que, portanto, deve ser aplicada a alíquota de 27%, nos termos da legislação estadual.

#### **VOTO (Vencido quanto à fundamentação da infração 2)**

Inicialmente, ingressarei na seara de análise da infração 1, objeto de irrisignação por parte do autuado em suas razões recursais.

Como corretamente asseverado na Decisão de *primo grau*, os quadros demonstrativos acostados aos autos especificam, com clareza solar, todo o trabalho fiscal realizado. Foram discriminados, por exemplo, os produtos objeto de autuação, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, lastreados nas respectivas notas fiscais de entradas e saídas, bem assim nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de Inventário, devidamente declarados no arquivo magnético.

Ora, em face do procedimento acima assinalado foram detectadas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, razão pela qual está sendo exigido o imposto com base na diferença de maior expressão monetária, a das saídas, à luz do que prescreve a Portaria nº 445/98.

Os elementos probantes - demonstrativos, levantamentos, do  
inclusive CD-ROM, relativo a auditoria de estoques -, anexados a

esclarecedores da infração imputada ao autuado, tendo o mesmo recebido cópias de todos eles, pelo que poderia exercer a ampla defesa e o contraditório.

Ocorre que o recorrente, a despeito de ter tido conhecimento de todos os documentos que ensejaram a exigência fiscal, quedou-se inerte em fazer prova em sentido contrário, tendo por escopo elidir a autuação.

Não se confirma o argumento.

No que se refere, especificamente, ao produto “Mini System MHC-RG550 SONY 49”, após análise dos documentos acostados aos autos, em especial aquele colacionado à fl. 578 em cotejo com o CD elaborado pela fiscalização, verifica-se que os dados de entradas de mercadorias divergem dos apresentados pelo recorrente. Isto porque, enquanto este informa a entrada de quatro aparelhos da mencionada mercadoria, com código 4086522, ocorridas em 24/03/2005 (uma unidade), 22/04/2005 (uma unidade), 23/04/2005 (uma unidade) e 26/02/2005 (uma unidade), ao passo que as autuantes informam no demonstrativo de fl. 2.616, do CD em que constam os demonstrativos, seis entradas, ocorridas nos dias 03/01/2005 (duas unidades), 26/05/2005 (uma unidade), 25/04/2005 (duas unidades) e 28/04/2005 (uma unidade), à luz do demonstrativo de entradas no ano de 2005 (fl. 2.616) do CD em que constam os demonstrativos.

Outrossim, quanto às saídas, os dados elencados pelo recorrente encontram correspondência com aqueles apresentados na fl. 4439 do demonstrativo elaborado.

Assim, inexistente reparo a fazer na Decisão recorrida, no que tange à infração 1.

No que concerne à infração 2, comungo com o entendimento manifestado pelo *a quo* no sentido de que nenhum documento foi apresentado pelo autuado para elidir a acusação fiscal, razão pela qual o imposto propriamente dito deve ser mantido.

Todavia, divirjo do entendimento externado pelos insignes julgadores de primeira instância no que pertine à **multa** aplicada na infração 2, tendo em vista que, ao contrário da mesma, entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, 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 a multa aplicada na infração 2, do presente Auto de Infração, estivesse inquinadas de flagrante impropriedade.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração :

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 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 improcedente, a infração 2, 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 pronunciamento, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o re



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 Voluntário 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 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 parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de mic*

Created with

 **nitroPDF** professional

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

*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, dê 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, afastando a aplicação da multa exigida.

No tocante à infração 3, em face do que preceitua o art. 13, § 1º, II,

87/96, recepcionado pela Lei nº 7.014/96 no art. 17, § 1º e pelo RICM

alínea “a”, verifica-se que os encargos financeiros são acrescidos :

Created with

 **nitroPDF** professional

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

pela qual devem ser incorporados à base de cálculo do ICMS.

Inexiste, portanto, reparo a fazer na Decisão recorrida.

Por fim, no que tange à infração 4, à luz do que estatui o art. 51, II, “h” do RICMS/97, resta evidenciado que os “perfumes” e “águas-de-colônia”, inclusive colônia e deo-colônia seriam tributados à alíquota de 25%. Isso porque a mencionada disposição legal utiliza o termo “perfume” como sendo um “gênero” que comporta várias espécies, dentre as quais se insere a “deo-colônia”.

Não há como prosperar, portanto a tese recursal de que o produto objeto da autuação se enquadra no conceito de “desodorante corporal”, pelo que deve ser mantido o procedimento fiscal também em relação à infração 4.

Destarte, por tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, afastando, de ofício, a multa capitulada na infração 2.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação da infração 2)**

Em que pese o brilhante voto prolatado pelo ilustre conselheiro relator do presente processo em relação à infração 2, discordo, *data vênia*, não de sua conclusão, mas sim da sua fundamentação.

A infração trata da aplicação de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7.014/97 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta se pronunciasse acerca da penalidade a ser aplicada.

E a motivação desta controvérsia residia na interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial, que alguns a entendia como espécie do gênero antecipação, outros, a entendia como instituto distinto. Após discussões, bem como decisões judiciais, com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).

Diante deste quadro, a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. E esta situação torna-se mais expressa ao se constatar que o legislador acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial, evidenciando que com o vocábulo “inclusive” houve uma “inclusão”, na norma, sendo criado direito novo. E, em se falando de multa (matéria de direito tributário-penal), somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Após esta breve síntese, me volto para as determinações do § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 vigente à época dos fatos geradores ora em debate, que assim se expressava.

*“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente*

*operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.*

Com a alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, a sua redação passou a ser a seguinte:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

Dessa forma, toda a argumentação exposta anteriormente em relação à vedação da aplicação das determinações do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para a exigência do imposto por antecipação tributária parcial através de auto de infração, aqui, de igual forma, deve ser aplicada.

E, como o citado parágrafo é expressamente específico em citar o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, se conclui que até 28/11/2007 não existia previsão legal para aplicação da multa na forma realizada, ou seja, quando a fiscalização constatasse o pagamento da antecipação parcial em desconformidade com as determinações da legislação tributária.

Em assim sendo, com fundamentação diversa, acompanho o voto do eminente conselheiro para, de ofício, julgar improcedente a infração 2 do presente Auto de Infração por falta de norma específica, à época dos fatos geradores, para a cobrança da multa em discussão.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente quanto ao afastamento, de ofício, da multa exigida na infração 2 e, por unanimidade em relação às infrações 1, 3 e 4, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0013/08-9, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$453.385,11**, acrescido das multas de 60% sobre R\$98.467,73 e 70% sobre R\$354.917,38, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso XVIII, “b”, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação da infração 2): Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à fundamentação da infração 2): Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO  
(Vencido quanto à fundamentação da infração 2)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à fundamentação da infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS