

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0006/09-2  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JJF nº 0091-05/10  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 29/09/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0313-11/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Falta de previsão legal para aplicação da multa percentual, à época, considerando que o imposto foi efetivamente recolhido na saída subsequente das mercadorias. Exigência fiscal insubstancial. Rejeitada a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra o acórdão em referência, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração supra epigrafado, para exigir ICMS e multa, em face de 4 infrações, tendo o autuado insurgido-se apenas contra a 4ª, admitindo como pertinentes as demais.

A 4ª infração objeto deste apelo está enquadrada no art. 61, IX c/c art. 125, II, §§ 7º e 8º e art. 352-A do RICMS, por força da qual foi imposta a multa do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, no percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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, no valor de R\$ 86.366,60, tendo totalizado o dito lançamento o valor de R\$ 97.334,02.

O autuado, por seu advogado, apresentou impugnação às fls. 33 a 41, arguindo, preliminarmente, a decadência do crédito tributário com base no § 4º do art. 150, do CTN, com contagem do prazo a partir da ocorrência dos fatos geradores, transcrevendo doutrina de escol a esse respeito, para sustentar que o prazo decadencial inicia-se na data da infração.

Arguiu que, do cotejo dos períodos de apuração dos meses de janeiro a novembro de 2004, com vencimento no décimo dia do mês subsequente, relativos às infrações 01, 02 e 04, a ciência da lavratura do lançamento ocorreu tão-somente em 29.12.2009, resultando dizer que o Auto de Infração apenas foi efetivado com sua intimação mais de cinco anos após a ocorrência dos fatores geradores respectivos, a configurar a decadência tributária.

A par disso, arguiu ainda, que a cobrança da multa – infração 04 – não estava tipificada na lei quando da ocorrência do fato gerador.

Disse que, nas vendas interestaduais de álcool hidratado realizadas pela Usina para a Distribuidora cabe àquela, produtora, recolher o ICMS destacado na nota fiscal, incumbindo à Distribuidora recolher o diferencial de alíquota no momento da saída da mercadoria da Usina ou na passagem pela fronteira interestadual (inteligência do Protocolo nº 17/2004). E que o recolhimento parcial do ICMS na entrada pela Distribuidora gera um crédito a ser compensado com o imposto devido nas saídas (nas vendas para os postos de combustíveis), recolhendo-se o valor que ultrapassar o crédito tomado na entrada – sistemática de crédito/débito ínsita ao ICMS, sendo a sua responsabilidade parcial, ou seja, tão-somente pelo recolhimento antecipado de parcela do ICMS devido na entrada.

Concluiu que a antecipação na saída da mercadoria da Usina ou interestadual não enseja a falta de recolhimento do ICMS, resultando com o tributo sendo integralmente recolhido na saída, o que implica prejuízo ao erário do Estado.

E prosseguiu sustentando que :

*“No caso concreto, o Agente Fiscal entendeu por penalizar a Impugnante com a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei n.º 7.014/96 pelo não pagamento da antecipação parcial, muito embora o imposto tenha sido efetivamente recolhido na saída – do contrário estar-se-ia cobrando o valor do tributo. Ocorre que à época dos fatos geradores, no ano de 2004, a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração à legislação tributária do Estado da Bahia. Apenas com o advento da Lei n.º 10.847, de 27 de novembro de 2007 a ausência de pagamento da antecipação parcial de imposto passou a ser prevista como irregularidade fiscal.”*

Concluiu que, na época dos fatos, a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração tributária, o que passou a sê-lo quando da vigência da Lei n.º 10.847, de 27/11/2007 – editada que foi três anos após a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, e que é vedada a aplicação retroativa da norma para penalizar o contribuinte, consoante a regra expressa no art. 150, III da Constituição Federal combinado com o art. 106, I do Código Tributário Nacional, *pugnando pela improcedência do lançamento fiscal.*

Dessa impugnação manifestou-se o Auditor Fiscal, inicialmente para rechaçar que, a despeito da existência de algumas posições de doutrinadores e até decisões isoladas de alguns ministros do STJ, dizendo que: “ (...)o prazo de decadência é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, já firmou entendimento, sendo a posição prevalente no STJ, de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem seu início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração rever e homologar o lançamento (STJ – RESP 198631 / SP (1998/0093273-9) – T2 – Rel. Min. Franciulli Netto – DJ 22.05.2000 – p. 100). – Decisão unânime.

Mencionou que o art. 28, da Lei nº 3.956/81 de 11 de Dezembro de 1981, estabelece os prazos decadenciais, e que no tocante à infração 4, para maior aclaramento acerca da antecipação parcial, ali transcreveu o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996, acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/2003, DOE de 30/12/2003, que passou a viger a partir de 01/03/2004, antes da ocorrência do fato gerador e que o § 3º foi acrescentado ao art. 12-A pela Lei nº 9.159, de 09/07/2004, DOE de 10 e 11/07/2004, com efeitos a partir de 10/07/2004, estabelecendo normas sobre as operações com álcool. Disse, ainda, que no decorrer do tempo a redação da alínea “d” do art. 42 foi aperfeiçoada, e que o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997 prescreve no art. 61, que:

*Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*[...]*

*§ 8º Para efeitos da antecipação tributária parcial nas aquisições de AEHC e álcool não destinado a uso automotivo, transportado a granel, a base de cálculo será o valor da operação ou o valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior.*

Ressaltou que o § 8º foi acrescentado ao art. 61 pelo Decreto nº 9152, de 28/07/2004, DOE de 29/07/2004 (Alteração nº 57), e que a exigência da multa percentual sobre o ICMS que deixou de ser pago refere-se às operações realizadas a partir do dia 2 de agosto de 2004.

A Primeira Instância julgadora assim decidiu a presente lide administrativa:

*“No caso em exame, percebe-se que o tributo lançado no Auto de Infração diz respeito a fatos geradores do ICMS-diferencial de alíquotas que não foi recolhido e multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser pago por antecipação parcial. Nessas situações não houve da parte do sujeito passivo qualquer antecipação de pagamento capaz de autorizar a incidência da norma estampada no art. 150, § 4º, do CTN.*

*Diante disso, opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram no exercício de 2004.*

*No mérito, o cerne do levantamento fiscal quanto às infrações 1, 2 e 3, i impugnante. O sujeito passivo, por sua vez, providenciou quitar as parcelas i exercício de 2005, conforme atesta o relatório apensado à fl. 70 dos auto 2004, alegou tão somente a decadência dos créditos tributários, questão*

alhures e não acolhida. Assim, no tocante a apuração fiscal do imposto inexiste controvérsia. Aplico ao caso a norma contida no art. 140 do RPAF/99, com o seguinte comando: “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”. Julgo, em decorrência, procedente os itens 1, 2 e 3 do presente lançamento de ofício, devendo os autos serem remetidos à autoridade competente para a homologação dos valores já recolhidos.

Passo agora ao exame do item 4 do Auto de Infração, no qual foi lançada multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Inicialmente, cumpre salientar que essa penalidade foi aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2004, quando a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente “quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares”.

Somente com a edição da Lei nº 10.847/07, com vigência a partir de 28/11/2007, é que foi incluída no dispositivo legal em referência a expressão “inclusive por antecipação parcial”.

Como se vê, a redação do mencionado dispositivo legal, vigente à época dos fatos geradores, não submetia, à referida penalidade, a conduta de falta de recolhimento tempestivo do ICMS-antecipação parcial e não serve ele como fundamento para a multa aplicada no Auto de Infração.

Também não pode ser imposta, de ofício ou mediante renquadramento, a multa de 60% prevista na alínea “f”, dos mesmo inciso e artigo, que se aplica “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”.

É que, no caso em concreto, o autuante nada lançou a título de tributo, chegando a consignar que as mercadorias objeto desta infração tiveram saída posterior tributada normalmente. Assim, se houve tributação normal na saída das mercadorias, tanto que o tributo não foi lançado – descabe a multa da alínea “f”, que está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal. No caso, a obrigação tributária principal foi efetivamente cumprida, mediante o pagamento do ICMS integral devido na saída seguinte da mercadoria adquirida.

Logo, presente neste caso uma gritante impossibilidade jurídica de dar efeito retroativo à norma sancionadora, à luz do que dispõe o art. 106, inc. I, do CTN, “in verbis”:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Adotando este mesmo entendimento, há outras decisões recentes deste CONSEF. A título exemplo cito, respectivamente, os Acórdãos nºs 0367-11/09 e 0350-12/09, originários das Câmaras de Julgamento, proferidas em sede de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, lavradas nos seguintes termos (trecho da ementa integrante da Decisão):

**ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA.** Falta de previsão legal para aplicação da multa percentual, à época, considerando que o imposto foi efetivamente recolhido na saída subsequente das mercadorias. Exigência fiscal insubstancial. Modificada a Decisão recorrida.

**ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA.** Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado. A penalidade aplicada, à época dos fatos geradores, não está adequada ao instituto da antecipação parcial, quando o contribuinte não recolhe o imposto e tributa na saída. Recurso de Ofício **NÃO PROVADO**.

Com base na fundamentação acima, afasto, por falta de embasamento legal, a penalidade aplicada no item 4.

Ante o exposto voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo contribuinte

## VOTO

Como bem exposto e decidido pela IJF, o lançamento refere-se a fatos geradores- diferencial de alíquotas que não foi recolhido e multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial -, concluindo que o contribuinte não de pagamento que pudesse atrair a aplicação da regra do art. 150, §.

Com efeito, sigo a jurisprudência reiterada deste CONSEF, conforme afastar a preliminar de decadência, quanto aos fatos geradores do e:

Adentrando no mérito, constata-se que o ponto nodal da resistência do recorrido restringiu-se à infração 4, tendo admitido as demais, tendo inclusive quitado as parcelas relativas ao exercício de 2005, como se extrai do relatório de fl. 70.

No que pertine ao exercício 2004, observa-se que a insurgência centrou-se na decadência dos créditos tributários. Decido aplicando, especificamente, a norma do art. 140 do RPAF/99, que assim preconiza: “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*”, pelo que julgo pela procedência dos itens 1, 2 e 3, determinando a remessa dos autos ao órgão competente para homologar os valores já quitados pelo contribuinte.

Quanto ao item 4, deflui-se do exame dos autos que a multa foi imposta sobre fatos geradores ocorridos nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2004.

Logo, considerando que a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*” e, somente com a edição da Lei nº 10.847/07, com vigência a partir de 28/11/2007, que foi incluída a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, na forma da redação anterior que não impunha tal penalidade para a falta de recolhimento tempestivo do ICMS-antecipação parcial, considerando que não foi legítimo ter-se servido desse lastro legal para embasar a multa aplicada no Auto de Infração, o que, também, descabe ser imputada de ofício ou mediante reenquadramento, a multa de 60% prevista na alínea “f”, do mesmo inciso e artigo, que se aplica “*quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei, que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal*”.

Isto porque se constata que o Preposto Fiscal nada lançou quanto ao ICMS em si, ao reverso, esclareceu que as mercadorias objeto desta infração tiveram saída posterior tributada normalmente, o que leva à ilação de que houve tributação normal na saída das mercadorias, tanto que o ICMS não foi exigido no lançamento em análise, não sendo possível, consequentemente, impor a multa da alínea “f”, por atrelar-se justamente ao descumprimento da obrigação tributária principal, a qual, como visto, foi adimplida.

E, como não é lícito dar efeito retroativo à norma sancionadora, à luz do que dispõe o art. 106, inc. I, do CTN e, como a JJF, acompanho a posição cediça mais recente deste Colegiado, para julgar pela improcedência do item 4, posto que a penalidade ali imposta carece de amparo legal.

Do exposto, confirmo a Decisão de primeiro grau, a mantendo integralmente, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, sendo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, cumprindo ser homologados os valores pagos pelo recorrido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206923.0006/09-2, lavrado contra TOTAL DISTRIBUIDORA S/A., devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$10.967,42, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo contribuinte.

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

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS J

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