

**PROCESSO** - A. I. Nº 022227.0016/07-8  
**RECORRENTE** - ARAGOM MODAS LTDA. (CENTRAL CALÇADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0195-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ SERRINHA  
**INTERNET** - 18/03/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0037-12/2011

**EMENTA: ICMS. 1.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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 entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Excluídos os valores referentes às notas fiscais constantes do SINTEGRA, mediante diligência fiscal. Reduzido o débito exigido das infrações 1 e 2. Modificada a Decisão recorrida. Infrações parcialmente procedentes. Reenquadrada, de ofício, a multa indicada na autuação para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Não acolhidas as preliminares arguidas pelo sujeito passivo. **Recurso PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime em relação ao mérito. Vencido o voto do relator quanto à exclusão da multa indicada na infração 2. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou pela total procedência o Auto de Infração, condenando o autuado pelo descumprimento de obrigação principal no valor total de R\$76.592,56, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos. II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 26/09/2007 decorre de 2 infrações, transcritas abaixo, relativas aos anos de 2003 a 2006, como segue:

**Infração 01** – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação. ICMS no

valor de R\$ 67.835,38. Nos meses de abril a agosto e outubro a dezembro/2003; janeiro a junho, agosto a dezembro/2004; janeiro a junho e agosto a dezembro/2005; janeiro a dezembro/2006;

**Infração 02** – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS da antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação. ICMS no valor de R\$ 8.757,18. Nos meses de maio e junho, outubro a dezembro/2004; maio a dezembro/2005; janeiro a setembro, novembro e dezembro/2006.

Da apreciação dos argumentos defensivos esposados pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 1ª JJF, em Decisão unânime, entendeu pela procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo, *ipsis verbis*:

*“O presente Auto de Infração, cujo crédito tributário fora impugnado, traz a exigência do ICMS, em sua primeira infração, por falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e na segunda infração por não efetuar o recolhimento do ICMS da antecipação parcial, em ambos os casos, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação.*

*Cabe, preliminarmente, analisar as alegações de nulidade, articuladas na defesa. Alega o autuado que falta determinar, no lançamento, a matéria tributável (assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo). Não tem, por sua vez, amparo tal alegação, pois os fatos foram claramente consubstanciados no lançamento, indicando o imposto não recolhido, por antecipação parcial e por substituição tributária, bem como a base de cálculo foram devidamente detalhadas nos demonstrativos, amparados por cópias das notas fiscais, ambos constantes dos autos e do conhecimento do autuado, conforme ficou evidenciado em sua defesa e nos autos. Assim, não há elementos trazidos pelo impugnante que indiquem violação ao art. 142 do CTN, ou mesmo ao devido processo administrativo fiscal, pertinente ao caso.*

*Quanto à alegação do autuado de que parte das notas constantes dos demonstrativos não foi trazida aos autos como prova, foi devidamente saneada, conforme correspondência entregue ao contribuinte constando cópia da informação fiscal e as notas fiscais, às fls. 638 a 648, não anexadas inicialmente aos autos, não mais havendo, por parte do autuado a expressa indicação de que lhe restou ser entregue ou anexada aos autos, sem seu conhecimento, qualquer nota fiscal, alvo da exigência tributária, consignada no presente Auto de Infração. Assim, diferente do alegado pelo impugnante, não há razão para se alimentar dúvidas quanto às infrações imputadas, ou mesmos os elementos formais necessários para compor a legalidade do lançamento de ofício.*

*Concluo, portanto, pelo não acolhimento das arguições de nulidade, articuladas na defesa.*

*No mérito, entende o autuado que as notas fiscais relacionadas no CFAMT e PGF, referente às mercadorias procedentes de outras Unidades da Federação, sujeitas à antecipação parcial, foram incluídos como pagamento aos fornecedores, refletindo no valor do caixa da matriz, e, ao mesmo tempo, sendo exigido o ICMS pelo valor da antecipação parcial em sua filial (estabelecimento, ora autuado), havendo, segundo ele, a cobrança em duplicidade do imposto.*

*Ocorre, que as infrações, ora imputadas, são concernentes a duas espécies de antecipação, à antecipação parcial e a antecipação através do regime de substituição tributária, que têm como gênero a antecipação tributária, que é, por sua vez, de natureza distinta da exigência tributária feita na Matriz, relativa a saldo credor de caixa, esta trata de uma presunção legal relativa, prevista pelo §4º do art. 4º da Lei 7014/96, de que ocorreram, anteriormente, saídas de mercadorias tributáveis, não oferecidas à tributação, cujas receitas foram utilizadas para os pagamentos que originaram os saldos credores.*

*Ainda que as notas fiscais, que amparam a exigência da antecipação parcial e da substituição tributária, constantes do presente Auto de Infração, tenham sido incluídas no aludido levantamento do caixa da Matriz, não resultaria na cobrança em duplicidade do imposto, pois na Matriz serviu para indicar que o pagamento das mercadorias, relativas a estas notas fiscais, foram efetuados através de Recursos auferidos com a saída de outras mercadorias tributáveis efetuadas anteriormente, não oferecidas à tributação e no presente caso (antecipação e substituição tributária) está a se exigir parte do imposto que deveria ser pago nas saídas destas mercadorias efetuadas pelo autuado (antecipação parcial), bem como na substituição tributária, está a se exigir do autuado, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, o imposto que seria devido pelas operações subsequentes.*

*Quanto à alegação de que o Fisco deve provar que o impugnante recebeu as mercadorias para oferecer materialidade a exigência tributária, não encontra amparo, pois todos os elementos trazidos aos autos, notas fiscais destinadas ao autuado com mercadorias por ele negociadas, contado seu endereço e inscrição, bem como informações fornecidas pelos seus fornecedores, que foram formalmente solicitadas pelo Inspetor Fazendário, são suficientes para caracterizar a aquisição e recebimento das mercadorias, pois estes fatos não foram elididos com elementos probatórios que os desautorizassem.*

*Não há, portanto, razão para se efetuar o julgamento conjunto com o Auto de Infração lavrado contra a Matriz, ou mesmo a exclusão das notas arroladas naquele lançamento, bem como efetuar a aludida proporcionalidade*

*arguida pelo autuado. Esse último procedimento, inclusive, é pertinente, apenas, para as infrações relativas às presunções.*

*No que se refere à redução das multas, constantes do art. 919 do RICMS/BA, continuam valendo para o autuado. Dentro dos prazos previstos no aludido ato normativo, não há óbice ou razão para que o autuado não seja contemplado com as reduções das multas.*

*Assim, pelas razões expostas, concluo pela subsistência das duas infrações.*

*Voto pela Procedência do Auto de Infração.”*

Protocolizado Recurso Voluntário, colacionado às fls. 682 a 690, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões de defesa, aduzindo, inicialmente, que houve atentado ao disposto no artigo 142 do CTN, vez que as informações colhidas no sistema CFAMT e no PGF foram utilizadas aleatoriamente na cobrança do imposto por substituição tributária e por antecipação, tanto no presente PAF, quanto no *“roteiro de caixa desenvolvido no estabelecimento matriz”*. Alega que mantidas as duas exigências, referentes aos estabelecimentos da filial e da matriz, verificar-se-á a repetição de cobrança do imposto em razão do mesmo fato. Requer que o julgamento dos dois processos seja em conjunto.

Aduz que o autuante não fez juntar ao presente PAF todas as cópias das notas fiscais colhidas no sistema CFAMT e que deram origem à exigência fiscal, embora seja uma de suas responsabilidades, atentando, desta feita, contra o princípio do devido processo legal, comprometendo o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Ressalva que, apesar da alegada confiabilidade das informações do CFAMT e SINTEGRA/PGF, entende que tais informações devem comprovar a circularização das mercadorias, e que tais mercadorias teriam sido efetivamente destinadas à Autuada. A este propósito, alega que muitas notas fiscais relacionadas nas informações do CFAMT e do SINTEGRA não foram apresentadas, muito menos foram apresentadas as provas da circulação das mercadorias. Alega, também, que existem notas fiscais em duplicidade. Continua asseverando que as referidas notas fiscais foram utilizadas para desenvolver o roteiro de auditoria de caixa do estabelecimento matriz, e que serviram para apurar presunção de omissão de entrada e saída.

Acrescenta que o fato de o recorrente não haver se insurgido contra os valores da autuação, não pressupõe confissão tácita, nem tem o condão de eximir o fisco de fazer prova da acusação *“porque a máxima ‘in dubio pro fisco’ não pode servir como instrumento da realização do interesse fazendário, uma vez que vige no Direito Tributário o princípio da legalidade”*. informa que este CONSEF tem decidido pela invalidade da cobrança sob o fundamento de que o Fisco é o responsável pela apresentação das cópias das notas fiscais do CFAMT e da prova de que elas não foram registradas no movimento do contribuinte.

Quanto à acusação de falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para comercialização, como pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, entende que tais exigências são indevidas, pois, *“se por ventura o contribuinte não efetua o pagamento entrada no território baiano, incluindo no movimento fiscal pela saída das mercadorias o tributo foi pago”*.

Aduz que o princípio constitucional da isonomia foi ofendido, pois, quando a multa aplicada pelo não pagamento do imposto por substituição tributária e antecipação parcial a que estão sujeitas as mercadorias, exclui a redução da multa escalonada, prevista no art. 919 do RICMS/97, resta configurado tratamento diferenciado.

Afirma que é entendimento deste Conselho de Fazenda, também incorporado pela Superintendência de Administração Tributária, através da Instrução Normativa nº 56/2007, que no roteiro de caixa para apuração de presunções previstas no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, devem ser excluídos os valores das mercadorias isentas e não tributáveis. Neste sentido, entende que, apenas quando comprovada circulação das mercadorias constantes das informações, e que

as mesmas foram destinadas ao recorrente, é que se poderia exigir o tributo da matriz, pelo “roteiro de caixa” ou da filial, pela falta de pagamento.

Informa que a fiscal autuante reconhece, derredor da inclusão de notas fiscais da filial na auditoria do caixa da matriz, que *“não poderia ser diferente pelo fato de a empresa fazer escrituração única do livro Caixa”*, entendendo configurada a dupla exigência fiscal.

Aduz que a autuante também reconheceu que não está presente no PAF a totalidade das notas fiscais do PGF/SINTEGRA, logo, conclui que não foi esgotada a totalidade das notas fiscais necessárias para a validade do Auto de Infração. Alega que *“existe solicitação da SEFAZ aos fornecedores que não foram atendidas em sua totalidade (v.fl. 647 do PAF)”*.

Levanta a possibilidade de os documentos de números 3, 4 e 5, trazidos por ela, recorrente, não terem sido examinados pelos julgadores de primo grau.

Conclui suas argumentações asseverando que devem ser excluídas da base de cálculo as operações com mercadorias isentas e com imposto recolhido pelo regime de substituição tributária, vez que tais operações são objetos do cálculo no Auto de Infração lavrado contra a filial, logo, injustificável a inclusão dessas operações no roteiro de caixa centralizado na matriz, lembrando que cabe ao Fisco fazer a prova da circulação das mercadorias. Reitera que resta demonstrada a necessidade de exclusão das notas fiscais constantes das informações do CFAMT e do SINTEGRA, vez que não foram feitas as provas da circulação das mercadorias.

Por fim, reitera os argumentos da defesa e da réplica, no sentido do provimento do Recurso interposto para que seja deferido o julgamento conjunto dos Autos de Infração nºs 022227.0016/07-8 e 022227.0015/07-1; que sejam excluídas da exigência fiscal as notas fiscais constantes das informações CFAMT e SINTEGRA, cujas provas foram produzidas pelo fisco, permitindo o pagamento com a redução escalonada prevista no artigo 919 do RICMS/97, dos valores remanescentes, e; que sejam excluídos os valores das notas fiscais objeto da cobrança por substituição tributária no item referente ao roteiro de caixa que apurou as omissões por presunção no Auto de Infração nº 022227.0015/07-1.

Autos encaminhados à PGE/PROFIS, a ilustre procuradora, Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-Sé, fls. 698, recomenda a realização de diligência à ASTEC *“com vistas à emissão de Parecer técnico conclusivo acerca da inclusão de notas fiscais relacionadas no CFAMT e PGF, referente às mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, sujeitas à antecipação parcial, à título de pagamento aos fornecedores, refletindo no valor do caixa da matriz e ao mesmo tempo, sendo exigido o ICMS pelo valor da antecipação parcial em sua filial.”*

Da apreciação da sugestão da PGE/PROFIS, a 2ª CJF entende por indeferir-la, entretanto, converte o presente PAF em diligência, fl. 701, à mesma ASTEC, para que fosse totalizado separadamente e por período mensal, o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e aqueles através do SINTEGRA.

Da diligência realizada pela ASTEC nº 178/2010, fls. 704 a 728, inclusive anexos, é informado que foram elaborados demonstrativos, fls. 706 a 728, onde estão totalizados, separadamente e por período mensal, os valores das aquisições relativos aos documentos obtidos através do CFAMT e do SINTEGRA, tudo com arrimo nas planilhas elaboradas pela autuante às fls. 12/14, 63/67, 180/183 e 275/278 referentes à substituição tributária; e 503, 355/356 e 372/373 referentes à Antecipação Parcial.

Em nova manifestação, a PGE/PROFIS retorna aos autos, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-Sé para dizer que não há no Recurso interposto, argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido. Esclarece que as imputações fiscais estão claras, regularmente tipificadas e fundamentadas na legislação tributária

estadual, tudo conforme prescreve o art. 39 do RPAF/99. Assevera também que estão preservados os princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e da verdade material.

Aduz que o processo foi convertido em diligência à ASTEC, que, por seu turno, elaborou novos demonstrativos, totalizando separadamente, o valor das aquisições obtidas via CFAMT e via SINTEGRA, procedendo aos ajustes necessários nos levantamentos fiscais elaborados pelo autuante.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto ao enquadramento da multa aplicada na infração 2)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JFJ deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Tomo a suscitada ofensa ao art. 142 do CTN, abaixo transcrito, como preliminar de nulidade do lançamento, e como tal tratarei. Diz o art. 142:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

À luz da dicção e da própria inteligência do supracitado artigo de Lei, afasto a preliminar suscitada vez que a autuação é clara, tem fundamento em infrações definidas que indicam o imposto não recolhido, quer por antecipação (*latu sensu*), quer por substituição tributária. A base de cálculo do imposto exigido deriva de demonstrativo fiscal, com substância nas cópias das notas fiscais, tudo presente nos autos e de pleno conhecimento do recorrente, o que lhe permitiu se fazer presente no PAF, em sede de defesa, manifestação e no Recurso Voluntário, de maneira que resta evidente a mais completa atenção e cumprimento dos ditames do referido artigo do Código Tributário Nacional, bem como dos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal. Assim sendo, afasto a preliminar de nulidade apontada pelo recorrente quando suscita ofensa ao art. 142 do CTN.

Alega o recorrente que “a autuante não buscou anexar todas as cópias de notas fiscais como prova do débito exigido”. De fato, a falha existiu, contudo, as alegadas notas fiscais foram jungidas aos autos, fls. 638/648, fato de que teve conhecimento o recorrente através de correspondência que lhe foi entregue, conforme se pode verificar às fls. 649/650. Isto posto, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto a alegação de que a cobrança do imposto por substituição tributária e por antecipação, objeto do presente PAF e o “roteiro de caixa desenvolvido no estabelecimento matriz”, discutidas em dois processos fiscais, são exigências que se confundem e que uma vez mantidas, verificar-se-ia a repetição de cobrança do imposto em razão de um mesmo fato.

Há que se esclarecer que as infrações de que trata o presente PAF dizem respeito ao não recolhimento do ICMS por antecipação através do regime de substituição tributária, enquanto que a exigência fiscal a que está submetida a Matriz da Empresa, é relativa a saldo credor de caixa que autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Entendo que o recorrente confunde as duas autuações, que pela simples descrição já evidenciam dois institutos diversos que buscam e apuram infrações absolutamente distintas. Logo, afasto de plano qualquer possibilidade da apreciação da matéria tratada no PAF de nº 022227.0015/07-1, bem como do julgamento conjunto dos dois processos.

Alega o recorrente que os documentos de números 3, 4 e 5, trazidos por ela, não teriam sido examinados pelos julgadores de primo grau. Verifico que os ilustres julgadores da 1ª JJF foram criteriosos de tamanha forma que, além de analisar os documentos trazidos aos autos, tiveram o cuidado de fazer com que fosse o processo saneado, de modo a que pudessem preservar o contribuinte em seu direito, bem como construir juízo de valor para, só então, proferir uma Decisão.

Assevera o recorrente que devem ser excluídas da base de cálculo as operações com mercadorias isentas e com imposto recolhido pelo regime de substituição tributária, verificadas através das notas fiscais constantes das informações do CFAMT e do SINTEGRA, vez que não foram feitas as provas da circulação das mercadorias. Neste ponto, com relação às notas fiscais obtidas através do sistema CFAMT, entendo que, com os elementos constantes dos autos resta caracterizado cometimento das infrações, haja vista que as notas fiscais que tem o autuado como destinatário de mercadorias por ele negociadas, contendo seu endereço e inscrição, bem como informações fornecidas pelos seus fornecedores, são elementos suficientes para alicerçar a autuação.

Por outro lado, com relação às notas fiscais obtidas através do SINTEGRA, é entendimento consolidado deste CONSEF que tais documentos, em suas vias fixas, em princípio, não servem como prova de aquisições de mercadorias, requerendo por parte do Fisco prova complementar de que houve, de fato, a entrada das mesmas no estabelecimento do sujeito passivo. Nesse ponto, elucidativa foi a diligência determinada por esta 2ª CJF quando solicitou da ASTEC/CONSEF que totalizasse separadamente e por período mensal o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e aqueles através do SINTEGRA, fls 701. Assim sendo, afasto da exigência fiscal os valores que decorrem das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA, que monta R\$25.875,74.

O recorrente, quando cita ementa sem referência, fl. 688, traz à baila a discussão da possibilidade de aplicação da proporcionalidade, para exclusão da base de cálculo das operações com mercadorias isentas e com imposto recolhido pelo regime de substituição tributária. Noto que o recorrente fala da questão da proporcionalidade sem, contudo, observar que tal instituto é afeito à exigência do imposto por presunção legal de operações de saída de mercadorias sem a devida documentação fiscal, o que não se aplica ao caso.

Com respeito à redução das multas, a rigor do art. 919 do RICMS/BA, como bem asseverou o i. relator de Decisão recorrida, faz jus o recorrente, desde que obedecidos os prazos ali determinados. Afasto, portanto, a suscitada ofensa ao princípio da isonomia.

Quanto à multa capitulada no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, aplicada na infração 2, em que pese, no mérito, entender caracterizada, afastados os valores obtidos através das notas fiscais do SINTEGRA, entendo que é inaplicável tal penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial. É que o referido diploma legal distinguiu, claramente, os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004 de que o termo “antecipação” não abarcava a figura da “antecipação parcial”, pois são derivados de fontes conceituais distintas.

Ora, se resta clara a distinção entre os dois institutos, da “antecipação” e da “antecipação parcial” e o diploma legal trata especificamente da primeira, há de se concluir que o legislador não quis, em nenhum momento, que fosse imputada qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial. Vale ressaltar que entendimento diverso atenta contra o princípio norteador do direito tributário da tipicidade cerrada. Ainda neste sentido, hei de lembrar que não há tributo, nem penalidade possível sem lei anterior que os defina.

Aliado aos argumentos acima, há que se destacar o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções que, no caso em tela, já se mostra suficiente para que a multa de 60%, aplicada

à infração 2, no período de 2004 a 2006, fosse flagrantemente improcedente, ante o fato de que só é possível pensar na aplicação da penalidade a partir da promulgação da Lei nº 10.847/07.

Por tudo, resta absolutamente claro que a aplicação da multa dita prevista pelo cometimento da infração em comento estaria sendo feita sem a devida previsão legal, pois, também é clara a tipificação da infração, contudo, sem fixação de penalidade.

Neste sentido, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou através do Acórdão nº 0206-12/08, abaixo transcrito, que teve como relator o Conselheiro Helcônio Almeida.

**“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.”*

Na mesma oportunidade, o Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, então Presidente desta 2ª CJF, proferiu Voto em Separado, abaixo transcrito, no qual concorda com o relator do processo quanto à fundamentação, contudo trazendo outros argumentos que robustecem a mesma tese:

*“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 saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.*

(...)

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

Destaco como de relevante importância o fato de que, na assentada de julgamento, o representante da PGE/PROFIS, manifestou-se, concordando com o relator, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração.

Em que pese haver entendimento, como sugere a PGE/PROFIS, no sentido da possibilidade de reenquadramento da multa pela letra “f” do inciso II, do art. 42, entendo que tal mudança de enquadramento apenas seria aceitável em novo procedimento fiscal, e nunca no andar do presente processo administrativo, logo, ante a tudo o quanto exposto, entendo por julgar o

presente PAF parcialmente procedente, com afastamento da multa incidente sobre a infração 2 que alcança os anos de 2004 a 2006.

Ainda acerca da possibilidade de reenquadramento da multa, entendo que tal procedimento vai, em última análise, ferir o direito do contribuinte à ampla defesa, haja vista que, desde o início do processo no qual se defende, toda a tese de combate tem como alvo a infração de haver deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, cominada com a multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Nesse contexto, o contribuinte defendeu-se da multa indicada no Auto de Infração, logo a adequação da multa apenas neste momento processual, já em apreciação de Recurso em segunda instância, me parece ser lógica, muito menos possível, à luz dos princípios constitucionais que preservam o direito à ampla defesa e ao contraditório. Devo dizer que esta tese tem fundamento no art. 149, § único do CTN que diz que a revisão do lançamento “*só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*”, logo, impossível proceder a tal reenquadramento da multa enquanto o processo administrativo fiscal ainda esteja em curso.

Ressalto que a própria PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6, comunga do mesmo entendimento, senão vejamos:

*“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 ancorava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.*

Aprofundando a discussão que se trava, a dicção da letra “f” do inciso II do art. 42 encerra: “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”. Ora, não há prova nos autos de que o contribuinte agiu com dolo, conforme preceitua do diploma referido. Devo dizer, inclusive, que sequer foi cogitada tal conduta no Auto de Infração. E se assim o é, entendo impossível tal reenquadramento.

Sem maior aprofundamento, o mesmo acontece quando se pretende reenquadrar a multa pelo disposto na letra “j”, inciso IV do art. 42. Lá, na norma referida, está claro que a aplicação daquela multa está vinculada a uma conduta “fraudulenta” (*‘quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei’*), que também não é trazida à baila neste PAF.

Isto posto, de ofício, afasto a multa de 60% aplicada em relação aos fatos geradores dos anos de 2004 a 2006, verificados na infração 2.

Diante de tudo o quanto exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto afastando a exigência fiscal derivada das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA,



reduzindo o valor do ICMS a ser exigido do contribuinte, com base no Parecer Técnico da ASTEC/CONSEF nº 178/2010, de R\$76.592,56 para R\$ 50.716,82 e, de ofício, afasto a multa incidente sobre a infração 2. O débito exigido fica discriminado conforme demonstrativo abaixo elaborado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							
Seq.	Infração	D. Ocorrência	D. Vencimento	Aliq. (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Julgado-CJF	Multa (%)
1	1	30/04/2003	09/05/2003	17	375,78	375,78	60
2	1	31/05/2003	09/06/2003	17	2.388,36	903,49	60
3	1	30/06/2003	09/07/2003	17	1.247,23	580,17	60
4	1	31/07/2003	09/08/2003	17	1.376,61	651,92	60
5	1	28/02/2005	09/03/2005	17	144,05	144,05	60
6	1	30/11/2004	09/12/2004	17	3.666,39	3.483,80	60
7	1	31/12/2004	09/01/2005	17	1.845,91	1.845,91	60
8	1	31/01/2005	09/02/2005	17	295,71	208,05	60
9	1	31/03/2005	09/04/2005	17	587,32	473,29	60
10	1	30/04/2005	09/05/2005	17	1.908,66	1.908,66	60
11	1	31/05/2005	09/06/2005	17	2.713,56	2.005,88	60
12	1	30/06/2005	09/07/2005	17	968,09	968,09	60
13	1	31/08/2005	09/09/2005	17	741,33	0,00	60
14	1	30/09/2005	09/10/2005	17	1.342,69	1.119,31	60
15	1	31/10/2005	09/11/2005	17	4.610,99	2.785,44	60
16	1	30/11/2005	09/12/2005	17	3.005,75	2.779,16	60
17	1	31/12/2005	09/01/2006	17	1.006,70	734,79	60
18	1	31/01/2006	09/02/2006	17	588,58	527,12	60
19	1	28/02/2006	09/03/2006	17	901,79	840,33	60
20	1	31/03/2006	09/04/2006	17	759,93	759,93	60
21	1	30/04/2006	09/05/2006	17	2.723,39	2.399,42	60
22	1	31/05/2006	09/06/2006	17	3.201,90	2.538,34	60
23	1	30/06/2006	09/07/2006	17	772,19	0,00	60
24	1	31/07/2006	09/08/2006	17	781,32	0,00	60
25	1	31/08/2006	09/09/2006	17	3.205,18	0,00	60
26	1	30/09/2006	09/10/2006	17	1.757,42	0,00	60
27	1	31/10/2006	09/11/2006	17	2.564,87	296,84	60
28	1	30/11/2006	09/12/2006	17	4.212,48	1.762,92	60
29	1	31/12/2006	09/01/2007	17	1.610,72	508,37	60
30	2	31/05/2004	09/06/2004	17	375,71	375,71	60
31	2	30/06/2004	09/07/2004	17	414,87	414,87	60
32	2	31/10/2004	09/11/2004	17	26,97	26,97	60
33	2	30/11/2004	09/12/2004	17	113,73	113,73	60
34	2	31/12/2004	09/01/2005	17	148,15	148,15	60
35	2	31/05/2005	09/06/2005	17	344,29	344,29	60
36	2	30/06/2005	09/07/2005	17	508,72	508,72	60
37	2	31/07/2005	09/08/2005	17	120,57	120,57	60
38	2	31/08/2005	09/09/2005	17	857,12	857,12	60
39	2	30/09/2005	09/10/2005	17	87,19	87,19	60
40	2	31/10/2005	09/11/2005	17	843,30	781,08	60
41	2	30/11/2005	09/12/2005	17	255,92	0,00	60
42	2	31/12/2005	09/01/2006	17	146,51	146,51	60
43	2	31/01/2006	09/02/2006	17	81,05	0,00	60
44	2	28/02/2006	09/03/2006	17	181,13	181,13	60
45	2	31/03/2006	09/04/2006	17	363,70	363,70	60
46	2	30/04/2006	09/05/2006	17	219,50	219,50	60
47	2	31/05/2006	09/06/2006	17	1.084,35	876,45	60
48	2	30/06/2006	09/07/2006	17	369,76	369,76	60
49	2	31/07/2006	09/08/2006	17	198,50	0,00	60
50	2	31/08/2006	09/09/2006	17	878,11	175,65	60
51	2	30/09/2006	09/10/2006	17	30,00	0,00	60
52	2	30/11/2006	09/12/2006	17	563,88	0,00	60
53	2	31/12/2006	09/01/2007	17	544,15	258,01	60
54	1	31/08/2003	09/09/2003	17	1.610,65	399,69	60
55	1	31/10/2003	09/11/2003	17	1.765,05	929,68	60
56	1	30/11/2003	09/12/2003	17	1.436,12	969,80	60
57	1	31/12/2003	09/01/2004	17	348,58	348,58	60
58	1	31/01/2004	09/02/2004	17	361,88	361,88	60
59	1	28/02/2004	09/03/2004	17	539,44	539,44	60

60	1	31/03/2004	09/04/2004	17	1.405,51	1.405,51	60
61	1	30/04/2004	09/05/2004	17	946,69	815,55	60
62	1	31/05/2004	09/06/2004	17	2.905,32	2.575,72	60
63	1	30/06/2004	09/07/2004	17	831,58	642,29	60
64	1	31/08/2004	09/09/2004	17	1.796,02	1.669,17	60
65	1	30/09/2004	09/10/2004	17	1.623,80	1.623,80	60
66	1	31/10/2004	09/11/2004	17	959,84	852,07	60
67	CÓD. 07.01.01	31/07/2005	09/08/2005	17	0,00	613,47	60
TOTAL					76.592,56	50.716,82	

#### VOTO VENCEDOR (Quanto ao enquadramento da multa aplicada na infração 2)

Concordo com entendimento do nobre Conselheiro relator quanto às questões suscitadas no presente Recurso Voluntário. Entretanto, discordo daquela a respeito da inaplicabilidade da multa de 60% em relação à infração 2, que trata da exigência do imposto por antecipação parcial, relativa aos meses de maio e junho, outubro a dezembro/2004, maio a dezembro/2005 e janeiro a setembro, novembro e dezembro/2006.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/97 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 (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. 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 aplicada 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.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc, II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 02 no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 2, reenquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II,

letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF tem reiteradamente se manifestado.

Voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto afastando a exigência fiscal derivada das notas fiscais obtidas através do SINTEGRA, reduzindo o valor do ICMS a ser exigido do contribuinte, com base no Parecer Técnico da ASTEC/CONSEF nº 178/2010, de R\$76.592,56 para R\$ 50.716,82, e reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada na infração 02, do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação ao mérito e, em decisão por maioria quanto ao reenquadramento da multa indicada na infração 2, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022227.0016/07-8**, lavrado contra **ARAGOM MODAS LTDA. (CENTRAL CALÇADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.716,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO (Quanto à multa aplicada da infração 2) – conselheiros(as): Jose Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à multa aplicada da infração 2)

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

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS