

PROCESSO - A. I. Nº 207494.0002/08-0
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0400-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12/04/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0061-12/11

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não elidida a ação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. a) NOTAS FISCAIS COLETADAS NO TRÂNSITO E NÃO REGISTRADAS. b) NOTAS FISCAIS REGISTRADAS NOS LIVROS FISCAIS. 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. Elidido, parcialmente, o item a com exclusão dos valores lançados indevidamente. Modificada a Decisão recorrida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO 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 e ao crédito indevido em multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a improcedência da infração por falta de norma específica à época da autuação. 5. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. a) SAÍDAS. ECF. b) TRANSFERÊNCIAS. Comprovado que parte das operações sujeitas à alíquota de 17% foram tributadas às

alíquotas de 7% e 12%. Infração não elidida. **5. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. b) FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Comprovado que partes das mercadorias foram adquiridas antes da vigência da redução da base de cálculo de alguns produtos. Infração subsistente em parte. **6. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. DESENCONTRO ENTRE O VALOR ESCRITURADO NO RAICMS E O RECOLHIDO.** Não comprovada a diferença entre os valores apurados e recolhidos. Infração não elidida. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão de 1ª Instância deste CONSEF, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/08, exige ICMS no valor de R\$1.644.205,21 acrescido das multas de 60% e 70%, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando o valor de R\$51.942,85, em decorrência das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Refere-se a notas fiscais capturadas no sistema CFAMT (Postos Fiscais) e não registradas em suas escritas fiscal e contábil, que pressupõe terem sido pagas com igual valor de vendas sem a emissão de nota fiscal e sem pagamento do tributo, conforme prevê a legislação em vigor – R\$83.004,37.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Refere-se a notas fiscais de compras capturadas no sistema CFAMT (Postos Fiscais) e não registradas no livro Registro de Entrada - R\$6.064,88.
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Refere-se a notas fiscais de transferências de mercadorias de outras unidades da Federação não registradas no livro Registro de Entradas, apuradas através de vias de notas fiscais capturadas no sistema CFAMT (Postos Fiscais) - R\$2.281,40.
4. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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 - R\$49.661,45.
5. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, que deram saídas por ECF - R\$528.293,73.
6. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, que deram saídas por transferência - R\$79.263,32.
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente á mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição e de mercadoria com 100% de redução da base de cálculo R\$6.016,19.
8. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Refere-se a notas fiscais de compras de mercadorias adquiridas e registradas no livro Registro de Entrada - R\$303.609,53.

9. Recolheu a menos ICMS em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Apuração do ICMS - R\$612.755,27.
10. Deixou de efetuar estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução - R\$25.197,92.

Após análise das razões defensivas, da informação fiscal e de diligência realizada, a 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial da autuação, pronunciando, em síntese, o seguinte voto quanto ao mérito da autuação, após rejeitar as arguições de nulidade apresentadas e negar o pedido de diligência (fls. 609/623).

INFRAÇÃO 1 – indicando os argumentos apresentados pelo impugnante, não os aceitou diante das determinações do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96. Foi ressaltado de que a fiscalização elaborou demonstrativos (fls. 15/21 dos autos) e juntou ao processo as vias das notas fiscais não registradas na sua escrita fiscal/contábil, cujas cópias foram entregues ao estabelecimento autuado.

Quanto ao argumento da não consideração dos créditos fiscais e o pagamento do imposto no momento da saída das mercadorias, de igual sorte, não foi acolhido, tendo em vista que o imposto exigido a título de presunção não se refere às mercadorias constantes das notas fiscais autuadas, e sim, do valor da receita correspondente não registrada em operações anteriores que foram utilizadas nos pagamentos das mercadorias, cujas notas fiscais não foram registradas. E que tais créditos não pode ser considerados nesta exigência fiscal, visto que a omissão de receita se reporta a operações anteriores. Porém, não existia impedimento da empresa escriturar os documentos fiscais, obedecendo ao período de prescrição e decadência e regras de utilização extemporânea do crédito fiscal (art. 101 do RICMS/BA).

E quanto ao argumento do impugnante de que há necessidade de confrontar os dados constantes do arquivo magnético com os livros fiscais, foi entendido *que os dados contidos nos arquivos magnéticos devem refletir a escrituração fiscal do contribuinte. Tendo sido entregues demonstrativos elaborados pela fiscalização, que foram feitos com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, pertinentes à sua escrituração, cabe a ele demonstrar possíveis inconsistências dos dados e como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que à luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.* Mantida a ação fiscal.

INFRAÇÃO 2 - Com relação ao argumento de que as vendas foram realizadas para não contribuintes do ICMS, diz a JJF que tal argumento não procede, tendo em vista as determinações contidas no art. 371, do RICMS/BA.

Em relação ao argumento de que não existia relação entre o levantamento fiscal e as mercadorias discriminadas nas notas fiscais, a JJF constatou que no demonstrativo juntado às fls. 15/21, cujas cópias foram entregues ao autuado, foram discriminadas as mercadorias (suco de frutas, bebida láctea, doces, absorventes, todinho, chocolate, fio dental, biscoito, sapato, etc.). Os produtos e margem de valor agregado (MVA) foram discriminados por nota fiscal, tendo sido entregue cópia a empresa, conforme recibo a fl. 243, o que possibilitou a mesma exercer o seu direito de defesa.

Quanto à alegação de que foi exigido ICMS nas infrações 2 e 8, relativo ao mesmo fato gerador, pelo confronto do demonstrativo elaborado pela fiscalização e juntado às fls. 15/21 (infração 2) com o acostado às fls. 160/221 (infração 8), restou provado que, apesar de se referir ao mesmo período fiscalizado (2005/2006), não há exigência de imposto em duplicidade, citando para tanto a nota fiscal 23800 de janeiro/05 (fl. 15), que integra a infração 2 e não consta da infração 8. Afora de que a infração 2 refere-se a notas fiscais não registradas e a infração 8 engloba notas fiscais regularmente registradas na escrita fiscal e contábil do autuado. Mantida a exigência fiscal.

INFRAÇÃO 3 – não foi acatado o argumento de defesa de que a fiscalização não verificou que o imposto foi pago na saída dos produtos do estabelecimento, pois o que se exige é multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro na contabilidade das notas fiscais de compras de mercadorias). E, em relação ao argumento de que não houve confronto dos dados do arquivo magnético com o escriturado em livros fiscais, assim se posicionou a JJF: *conforme apreciado anteriormente trata-se de operação de aquisição de mercadorias não registradas na sua escrita fiscal e como foi fornecido ao autuado cópias dos demonstrativos e das notas fiscais, caberia a ele provar a existência de inconsistência dos dados apontados na infração. Como nenhuma prova foi apresentada, implica em simples negativa do cometimento da infração, que não desonere o contribuinte do pagamento da multa que lhe está sendo imposta. Infração não elidida.*

INFRAÇÃO 4 (multa percentual sobre o ICMS que deixou de ter sido pago por antecipação parcial). Após afastar o argumento de defesa diante das provas constantes nos autos (demonstrativos de fls. 22/41), discorda do entendimento externado pelas CJF's sobre a interpretação do art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, conforme analisou e a infração foi mantida.

INFRAÇÕES 5 e 6 – indicando os argumentos de defesa, assim decide a JJF:

1. Atribuído indistintamente a alíquota de 17%, sem subtrair o montante pago, não foi detalhada a mercadoria adquirida de outro Estado, nem atribuído o diferencial de alíquota interestadual aplicável à operação, como se a parcela fosse integral e nem foi considerado na apuração do imposto, a redução da alíquota de 17% para 7% nas operações internas com: arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca (Decreto nº 8.088 de 27/12/01). Tais argumentos foram rechaçados, pois, pela análise do demonstrativo elaborado pela fiscalização, foi considerado o montante que foi pago, conforme exemplificou, e aplicada corretamente à alíquota. Quanto ao ICMS pago por antecipação parcial, não há que se fazer a sua compensação, tendo em vista que tal parcela pressupõe-se ter sido registrado o seu crédito pelo pagamento e foi utilizado na apuração do ICMS normal de cada mês. Que no demonstrativo juntado pela fiscalização às fls. 42/92 foi indicada alíquota de 7% nas operações internas com: arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca em conformidade com o disposto no Dec. 8.088 de 27/12/01, além de ter sido considerada a redução em 100% da base de cálculo das operações internas com arroz e feijão, sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho instituída pelo Decreto nº 9733/05, com efeitos a partir de 22/12/05.
2. Equívoco quando foi indicado nas notas fiscais de devolução o CFOP de transferência. Após constatar de que o autuante relacionou todas as notas fiscais emitidas pelo próprio autuado como operações de “transferências interestaduais” no Demonstrativo de Auditoria de Transferência para outras Unidades da Federação com Alíquota de ICMS de 7% (fls. 93/141) e CDR (fl. 241), aplicou a alíquota de 12%, prevista para estas operações interestaduais em vez da alíquota aplicada de 7% como realizou a empresa. Foi constatado que o autuado não juntou ao processo qualquer documento para provar suas alegações, conforme determinações do art. 123 do RPAF/BA. As infrações foram mantidas.

INFRAÇÃO 7 - indicando os argumentos de defesa (houve recolhimento do ICMS de mercadorias enquadradas e não enquadradas no regime de substituição tributária, a exemplo de suco de frutas, adubo orgânico ou aipim ralado e que alguns produtos foram tributados na saída da mercadoria, o que justifica o crédito fiscal) diz a JJF de que pela análise do Demonstrativo de Auditoria de Utilização Indevida de Crédito – Produtos Isentos e Substituídos juntado pelo autuante (fls. 142/159) e CD-R (fl. 241), não verificou a autuação sobre os produtos “suco de frutas, adubo orgânico e aipim ralado”. Com relação ao argumento de que alguns produtos foram tributados no momento das saídas, como se tratam de operações de aquisições de sapatos, biscoitos, doces, lâmpadas, chupetas, CD, DVD, absorventes, corvina, pescada, etc., mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e isentas (peixe), é vedada a utilização do seu crédito fiscal nos termos dos artigos 356 e 97, I, “a” do RICMS/BA. E, por fim, acaso o autuado comprovasse que

recolheu o imposto nas saídas, o que não fez, caberia a aplicação de uma multa de 60% do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente, por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Mantida a autuação.

INFRAÇÃO 8 – indicando todos os argumentos apresentados pela empresa autuada, a posição da JJF teve o seguinte teor: *Conforme Demonstrativo de Auditoria de ICMS – Substituição Tributária (fls. 160 a 221) e CD-R (fl. 241) elaborado pelo autuante, foram relacionadas notas fiscais registradas na escrita fiscal/contábil, referentes à entrada de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária de acordo com o disposto no art. 371 do RICMS/BA. Com relação à alegação de que pagou o imposto no momento da saída das mercadorias, não pode ser acolhido, haja vista que não foi juntada nenhuma prova neste sentido ao processo. Da mesma forma, não acato o modelo exemplificativo apresentado com a defesa à fl. 568, face a inexistência de prova de que as mercadorias foram tributadas no momento da saída do estabelecimento autuado, o que resultaria, se comprovado, em descumprimento de obrigação acessória. Também, não faz sentido o argumento de que não pode ser exigido ICMS da diferença de alíquota, visto que não se trata de aquisição de mercadorias destinadas ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No que se refere ao argumento de que o imposto exigido nesta infração também teria sido exigido na infração 2, conforme apreciado anteriormente o argumento defensivo idêntico daquela infração, pelo confronto das notas fiscais relacionadas na infração 2 com o da infração 8, não identifiquei nenhuma nota fiscal que relacionasse o mesmo produto. Ressalto que conforme esclarecido pelo autuante na informação fiscal, a infração 2 trata de aquisições de produtos através de notas fiscais não registradas na escrita fiscal/contábil, enquanto a infração 8, trata de produtos adquiridos e enquadrados no regime de substituição tributária, cujas notas fiscais foram registradas na escrita fiscal/contábil, sem o recolhimento do ICMS-ST. Portanto, não procede esta alegação defensiva, motivo pelo qual não a acato, devendo ser mantida integralmente esta infração.*

INFRAÇÃO 9 – primeiramente, informa a JJF de que constam às fls. 222/225 demonstrativos, onde foi apurado o ICMS devido por Antecipação Parcial e ICMS Substituição Tributária que, confrontados com os valores efetivamente recolhidos e constantes no Sistema de Arrecadação da Sefaz/DARC – GEIEF (CD-R fl. 241) resultou em recolhimento a menos de R\$559.336,93 e R\$53.418,34 respectivamente nos exercícios de 2005 e 2006. E, como esses demonstrativos foram elaborados com base nos dados constantes dos arquivos magnéticos que foram confrontados com os escriturados nos livros fiscais, conforme relatórios juntados às fls. 435/468 e cópia do livro RAICMS às fls. 478/52, restava caracterizado o cometimento da infração pelo recolhimento a menos do imposto. Em seguida, não acataram a tese defensiva de que deva se fazer levantamento fiscal no estabelecimento, pois *o próprio autuado é detentor dos dados constantes do seu arquivo magnético e também dos livros fiscais. E quanto ao argumento de que não foram considerados os créditos fiscais, ressaltaram de que a autuação diz respeito a diferença entre os valores totais do ICMS Antecipação Parcial e ICMS-ST apresentados pela empresa com o recolhido e os valores constantes no Sistema Arrecadação da Sefaz/DARC – GEIEF. Demonstrativos (fls. 222 a 225) e CD-R (fl. 241). O valor resultante da diferença apurada entre o informado e o recolhido foi transportado para o Auto de Infração, com indicação de base de cálculo correspondente à alíquota de 17%, porém isso não reflete a aplicação de uma alíquota de 17% sobre a base de cálculo como quis fazer crer o impugnante, motivo pelo qual não acato tal alegação.* Infração mantida.

INFRAÇÃO 10 – após apresentar os argumentos de defesa e os contra-argumentos do autuante, analisou os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 226/241), onde consta que o contribuinte efetuou compras de produtos em outros Estados, contemplados com redução da base de cálculo nas operações internas (arroz, feijão, sal, etc...), cuja base de cálculo foi reduzida em 100%, a partir da edição do Decreto 9733, de 21/12/05, produzindo efeitos a partir de 22/12/05. Logo, a partir daquela data, o autuado passou a comercializar tais produtos aplicando uma redução de 100% da base de cálculo. E assim se posiciona a JJF:

Dessa forma, tendo adquirido mercadorias em outros Estados, em operações tributadas, cujas saídas

subsequentes tem base de cálculo reduzida em 100%, o Estado da Bahia não poderia suportar um crédito fiscal relativo a uma operação de compra, a exemplo da compra de feijão no Estado de Pernambuco, consignado na nota fiscal 92917 (fl. 226), tendo em vista que a operação de venda subsequente era desonerada de tributação, com a redução de 100% da base de cálculo.

Embora o autuado tenha alegado falta de previsão legal de exigência de estorno do crédito fiscal na Constituição Federal e Lei Complementar, conforme acima apreciado, ocorreu de fato uma desoneração da tributação de produtos essenciais (arroz, feijão, sal, etc), e correta a aplicação da regra prevista no art. 100, II do RICMS/BA, que prevê o estorno de crédito fiscal, quando as mercadorias adquiridas “forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução”.

Vale ressaltar, inclusive, que a PGE/PROFI reformulou seu posicionamento de que nas situações de saídas com redução de base de cálculo, não cabia a exigência do estorno de crédito, por falta de amparo legal, tendo em vista as mais recentes decisões do STF que apresentam o seguinte entendimento “a redução da base de cálculo corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal”, a exemplo do AI-ED 497755/PR, cujo Relator foi o Ministro Carlos Velloso, que julgou o Agravo de Instrumento relativo à empresa Transporte Diamante Ltda; e da mesma forma o RE 174.478-2, Ministro Cezar Peluso, da Monsanto do Brasil S/A.

Portanto, entendo correto o procedimento fiscal ao exigir o estorno de crédito relativo à entrada de mercadorias cuja saída subsequente ocorreu com redução da base de cálculo, na mesma proporção da fruição do benefício que corresponde a uma isenção parcial.

Entretanto, verifico que a redução em 100% da base de cálculo dos produtos objeto da autuação, a partir da edição do Decreto nº 9.733/05, produziu efeitos a partir de 22/12/05 e o autuante incluiu no demonstrativo à fl. 226, operações anteriores àquela data, motivo pelo qual deve ser excluído integralmente o item 124 relativo ao mês de novembro/05 e mantido no mês de dezembro/05 a exigência relativa às notas fiscais 90884, 92915 e 92917 emitidas nos dias 23 e 27/12/05, totalizando R\$ 1.487,52, com a exclusão das notas fiscais emitidas antes do dia 22/12/05, conforme demonstrativo resumo abaixo. A infração foi mantida no valor de R\$23.466,83.

Após discorrer acerca do argumento de defesa sobre o seu entendimento de que as multas aplicadas tinham caráter confiscatório, decidiu a JJF pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

O contribuinte ao tomar ciência da Decisão prolatada (fls. 632/633), interpôs Recurso Voluntário (fls. 636/658).

Após identificar o objeto social da empresa e todas as infrações a ele imputadas, entende o recorrente de que o Auto de Infração é insubsistente. Observando as determinações do art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN diz que, sob o comando de suas determinações, o agente fiscal ao lavrar um Auto de Infração deve revesti-lo de liquidez e certeza. Citando ensinamentos de Aliomar Baleeiro, afirma que todos os elementos constitutivos do lançamento fiscal devem estar detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, sob pena da sua nulidade. No presente caso, o trabalho fiscal restringiu-se em uma análise dos arquivos magnéticos, que, embora seja obrigatório o seu envio ao fisco pelos contribuintes desse Estado e que, logicamente, refletem as operações fiscais atinentes ao imposto no período fiscal, não possuem o condão absoluto de fazer prova contrária ao contribuinte, caso sejam verificados pela fiscalização fatos que coloquem em dúvida a correta tributação em determinadas operações. Assim, entende, o levantamento fiscal deveria ter sido realizado no estabelecimento da empresa, objetivando o confronto dos dados lançados nos arquivos magnéticos e aqueles escriturados em livros fiscais. Por isto, ausentes os requisitos de validade do ato administrativo que culminou com a lavratura do Auto de Infração, quais sejam, forma, legalidade, finalidade, objeto e motivação.

Diz que o autuante deixou de descrever e demonstrar detalhadamente as supostas infrações, lhe impossibilitando de apresentar argumentos de defesa para demonstrar a improcedência do Auto de Infração. Ressalta que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa, sob pena de causar ofensa ao direito de ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV. Discorre sobre o princípio da tipicidade e da obrigatoriedade de sua observância, citando Roque Antonio Carrazza e decisões do Conselho de Contribuintes e do Tribunal de Impostos e Taxas no Estado de São Paulo.

Solicita que se observe *“que algumas autuações são contraditórias, na medida em que o agente fiscal considera que o recorrente deixou de recolher o ICMS e logo adiante afirma que o imposto teria sido recolhido a menor, fato que demonstra, sem sombra de dúvidas, a iliquidez e a incerteza da autuação, realizado com verdadeira afronta ao art. 142 do CTN, o que justifica o reconhecimento de sua nulidade”*.

Afirmando que não cometeu qualquer infração à legislação tributária do Estado e que todos os documentos e livros fiscais foram colocados à disposição da fiscalização, passa a impugnar, no mérito, a exigência fiscal.

Em relação à infração 1, após descrevê-la, afirma que a mesma não poderia ser considerada base legal para a cobrança de imposto, uma vez que *o fato de existirem entradas de mercadorias sem a devida comprovação de sua origem não implica na ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, uma vez que a incidência tributária se dá é na saída da mercadoria do estabelecimento*. Observa que a legislação considera ocorrido o fato gerador nas entradas de mercadorias somente nas hipóteses dos incisos VIII e XV do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 e dos incisos III, IV e V do § 2º do artigo 1º do seu regulamento, situações que não correspondem ao presente caso. Afora que o julgador de 1ª Instância não apreciou de que o autuante calculou o imposto pelo maior valor monetário, desconsiderando que a entrada de mercadoria no estabelecimento gera crédito à empresa e não analisou que na autuação não foi verificado que o imposto foi pago na saída das mercadorias, constatação imprescindível, uma vez que recolhido, não pode o Estado tributar novamente, havendo somente falta de utilização do crédito fiscal. Assim, só poderia concluir que a suposta omissão de receita, tal como apontada, não possui fundamento e não caracteriza, por si só, fato gerador do ICMS. Observa, como imperioso, que se o levantamento fiscal tivesse sido realizado no seu estabelecimento poderiam ser confrontados os dados lançados nos arquivos magnéticos e os escriturados nos livros fiscais. Repetindo que o autuante deixou de descrever e demonstrar detalhadamente a suposta infração e transcrevendo Decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de São Paulo, afirma que não se pode falar em omissão de receita, devendo a Decisão que manteve a referida infração ser modificada.

No que concerne à infração 2, observa, inicialmente, que o instituto da substituição tributária, no caso, *trata da venda para clientes não contribuintes do imposto por determinação legal, momento em que deve ser recolhido por antecipação pelo vendedor o ICMS incidente nas operações seguintes*. Em seguida, afirma que o Auto de Infração, além de estar completamente confuso, o impedindo de exercer o seu pleno direito de defesa, fato desconsiderado pela Decisão recorrida, a infração é totalmente genérica, pois destituída de qualquer comprovação. Diz que apenas nota um *emaranhado de contas, as quais não guardam nenhuma relação comprobatória entre o trabalho fiscal realizado e a discriminação das mercadorias e das notas fiscais*. Contudo, observou de que alguns débitos foram lançados em duplicidade, uma vez que algumas mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, descritas nesta infração, também se encontram descritas na infração 08, restando evidente a duplicidade no lançamento tributário, havendo, assim, *“bis in idem”*.

Por tais fatos, menciona que *no processo administrativo, a autoridade fiscal deve sempre buscar a verdade, ainda que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados, não ficando obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento*. Isto porque nele, *ao contrário do que ocorre no processo judicial, não se busca a segurança jurídica, mas sim a legalidade dos atos da administração, não podendo, destarte, ficar adstrito às provas trazidas aos autos, pois só se sabe se um ato é legal conhecendo-se sua total extensão, além de todos os fatos a ele relacionados*.

Portanto, tendo em vista a violação do princípio da verdade material, vez que o Auto de Infração não se alicerça em fatos verídicos, mas em deduções infundadas e totalmente incorretas e em cálculos confusos, deve ser ele julgado totalmente improcedente.

Quanto à infração 3, do mesmo modo que a infração 1, afirma que o autuante deixou de verificar de que o imposto havia sido recolhido na saída das mercadorias, não havendo nenhum prejuízo ao Estado, e sim, ao contribuinte que deixou de utilizar crédito fiscal.

Reitera os argumentos apresentados na primeira infração, de que não ocorreu fato gerador do imposto e que a fiscalização deixou de confrontar os dados lançados em arquivo magnético com os escriturados em livros obrigatórios. Argumenta que, mesmo que a simples negativa do cometimento da infração não desonere o contribuinte de elidir a presunção de legitimidade, não ocorreu erro ou falha na escrituração. Requer sua improcedência e que na Decisão de primeira instância o julgador limitou-se a afirmar que a multa é devida, sem qualquer consideração a respeito dos procedimentos equivocados adotados pelo agente fiscal. Requer a improcedente da autuação por ter certeza de nenhum erro ou falta de escrituração ocorreu.

No tocante à infração 4, relativa à aplicação de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas à comercialização, ressalta que todas as operações foram devidamente registradas na escrita fiscal e que a acusação fiscal não merece prosperar, pois fundada em alegações contraditórias. Aduz ser contraditório se aplicar uma multa decorrente de ICMS que deveria ter sido pago por antecipação, e, ao mesmo tempo ser afirmado que o recorrente o havia recolhido. Desta forma, diz, não há infração por falta de recolhimento do ICMS, não podendo, sob qualquer ótica, ser cobrada a multa percentual. Ressalta que, embora haja entendimento de que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, todos os documentos e livros fiscais foram e permanecem à disposição da fiscalização.

Em relação às infrações 5 e 6 afirma serem as mesmas totalmente ilegais e contraditórias, pois:

- i) Foi atribuída, indistintamente, a alíquota de 17%, não considerando o montante pago naquelas operações pela alíquota menor.
- ii) Não houve o detalhamento da mercadoria adquirida de outro Estado da Federação, bem como não foi atribuído o diferencial de alíquota interestadual aplicável à operação (7% ou 12% por exemplo), ou seja, simplesmente foi aplicada a alíquota de 17%, como se a parcela integral do imposto coubesse ao Estado da Bahia.

Observa que pelo art. 51, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 8.088 de 27/12/2001 é reduzida a alíquota (7%) nas operações internas realizadas com produtos como: *“arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca”*, fato não observado pelo autuante e sem qualquer elemento comprobatório da infração alegada, embora tivesse tido acesso a todos os documentos do recorrente. Pontua como relevante de que aos *produtos integrantes da cesta básica foram concedidos os benefícios fiscais de redução da carga tributária do ICMS nas suas saídas internas, de modo que a incidência final seja equivalente a 7% do valor das mercadorias, bem como o benefício de manutenção integral do crédito de ICMS relativo às entradas dessas mercadorias, o que foi ignorado pelo Agente fiscal.*

E, especificamente em relação à infração 6, diz que a operação correta é a de devolução de mercadoria, havendo apenas um erro de lançamento, quando foi indicado na nota fiscal, equivocadamente, o CFOP de transferência. Portanto, neste caso, haveria uma multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Repetindo que o autuante não verificou seus documentos fiscais, entende que a Decisão de primeira instância limitou-se a afirmar que não havia provas nos autos de que os produtos são da cesta básica, sem mencionar que foi aplicada a alíquota de 17%, indistintamente, sem subtrair o montante já pago pelo recorrente.

Afirma ser a autuação nula.

A respeito da infração 7, diz que, como as mercadorias foram adquiridas com notas fiscais, deveria o autuante analisar se os produtos se encontravam sujeitos, ou não, ao recolhimento de

ICMS por substituição, pois o art. 353 do RICMS/BA é taxativo ao enumerar os produtos que a este instituto estão sujeitos. E, por uma sumária análise dos documentos fiscais objeto da autuação constatou mercadorias que não se encontram enquadradas no regime da substituição tributária. Observa que já havia mencionado de que as mercadorias suco de frutas, adubo orgânico ou aipim ralado não estavam relacionados no rol do art. 353 do RICMS/BA. Entende que este fato condena o trabalho fiscal, pois baseado em incerteza e iliquidez do lançamento, não podendo ser punido pela negligência e imprudência do autuante. Assim, não existia outra medida aplicável senão o cancelamento da infração, diante da incerteza e iliquidez do lançamento.

Relativamente á infração 8, primeiramente salienta que o instituto da substituição tributária, no presente caso, trata da venda para clientes não contribuintes do imposto e, por determinação legal, deve o vendedor antecipar (recolher) o ICMS incidente nas operações seguintes. Não concorda com o autuante de que foi infringido o art. 371, do RICMS/BA (transcrito). Pondera que jamais deveria recolher, por antecipação, o imposto, ainda mais pela alíquota de 17%, *pois a operação seguinte é a saída das mercadorias para consumidor final. Ou seja, o ICMS sob a alíquota de 7% foi devidamente pago ao Estado de origem pelo fabricante ou vendedor, devendo o recorrente, na condição de estabelecimento comercial – supermercado – recolher o ICMS por ocasião das saídas das mercadorias para consumidor final sob a alíquota de 17%*, já que nessa operação existe apenas uma única e última etapa de circulação da mercadoria, para consumidor final, não tendo nenhum sentido ser obrigado a recolher, por antecipação, o ICMS por substituição tributária. Entende que, se assim for, haverá flagrante duplicidade de recolhimento, como demonstra com exemplo.

Diz que nenhum prejuízo suportou o Estado, mas que haverá prejuízo para si, se prevalecer a absurda cobrança que ora se faz, pois, além do recolhimento normal do ICMS por ocasião das saídas ao consumidor final, vê-se obrigada a recolher, novamente, o imposto a título de antecipação por substituição tributária, e, pior, pela alíquota de 17%, sem considerar o crédito de 7% da entrada no estabelecimento. Pergunta, em seguida: *Se houvesse, de fato, tal obrigação de antecipar o imposto, para quais operações então deveria o recorrente calcular seu montante? Qual seria afinal o MVA (Margem de Valor Agregado), considerando que em seguida só se tem mais uma única e última circulação de mercadoria?*

Com tais argumentos, afirma que a infração viola frontalmente o princípio da não-cumulatividade, insculpido na Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, I. Além do mais, não poderia considerar a antecipação do imposto a título de diferencial de alíquota de 10%, pois a situação não recai na hipótese do artigo 155, §2º, VII, “a” e VIII, ou seja, não é consumidor final da mercadoria adquirida.

Por tais razões, diz não poder prosperar a infração apontada.

Quanto á infração 9, afirma que a fiscalização baseou-se, exclusivamente, nos arquivos magnéticos apresentados, que *“não tem o condão absoluto de fazer provar contrária ao contribuinte”*. Alega que resta dúvida quanto à correta tributação de determinadas operações, fazendo-se necessário executar levantamento fiscal no estabelecimento autuado para confrontar dados constantes do arquivo magnético com os escriturados nos livros obrigatórios. Assim, requer diligência fiscal ao seu estabelecimento e transcreve ementa do julgamento do Auto de Infração nº 088313.0035/01-0, no qual foi feita diligência saneadora. Em vista do exposto, entende estar caracterizada a patente iliquidez e incerteza do lançamento tributário, devendo a autuação ser anulada.

No tocante à infração 10, alega, que deve ser aplicado o disposto no art. 155, § 2º, I da CF/88 que assegura direito à compensação do valor do imposto cobrado em operações anteriores, em obediência ao princípio da não-cumulatividade do imposto. Diz não haver previsão constitucional, nem na Lei Complementar nº 87/96, de estorno proporcional do crédito do imposto, no caso de redução de base de cálculo, previsto na legislação estadual e que não pode ser confundido com operações com isenção ou não-incidência. Colaciona Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), afirmando que isenção ou não-incidência são as únicas hipóteses de

exclusão do sistema de não-cumulatividade do imposto. E, mesmo sendo legítimo o estorno proporcional do crédito fiscal, argumenta que o trabalho da fiscalização não demonstrou claramente os parâmetros adotados para mensuração do valor exigido, motivo pelo qual requer a nulidade da infração.

Com relação à multa aplicada, afirma que o percentual aplicado é confiscatório, não traduzindo uma proporcionalidade entre a infração cometida e a sanção imposta. Neste sentido, discorre sobre a natureza das multas e afirma que percentuais no patamar adotado representam verdadeiro excesso de exação. Ressalta que a Constituição Federal veda o emprego do confisco tributário (art. 150, IV da CF 88), indo de encontro à aplicação de penalidades com caráter de confisco da propriedade privada, ocasionando um enriquecimento ilícito do Estado. Cita diversas decisões do STF para reforçar o seu posicionamento.

Por fim, requer que seja provido o Recurso Voluntário interposto para reformar a Decisão recorrida. Protesta pela posterior juntada de provas, realização de diligência fiscal, caso necessário, para apuração dos fatos alegados.

A PGE/PROFIS (fls. 670/672), após, sucintamente, relatar os argumentos do recorrente, os examinou não lhe dando provimento.

Inicialmente, destacou que o Recurso Voluntário apresenta os mesmos argumentos dispostos em sede de impugnação inicial e já apreciados pela primeira instância administrativa. Que o recorrente não colaciona aos autos provas capazes de desconstituir o lançamento, limitando-se a se insurgir contra as infrações apuradas e comprovadas mediante documentos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante. E, diversamente do quanto aludido, o trabalho fiscal encontra-se lastreado nos livros fiscais do contribuinte, fato inclusive informado pelo autuante quando prestou seus esclarecimentos, bem como nos arquivos magnéticos, elaborados pela própria empresa.

No mérito, embora o recorrente tenha apresentado sua impugnação itemizadamente, apenas nega as acusações, sem apresentar documentos para se confrontar aos levantamentos realizados pela fiscalização e, isto, tanto na sua impugnação inicial como em sede recursal. Assim é que o artigo 143 do RPAF/BA vigente assevera que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

No que tange às multas aplicadas, entende não prosperar a alegação de caráter confiscatório, vez que seus percentuais encontram-se consignados no art. 42 da Lei do ICMS.

Observando que o julgamento de primeira instância apreciou todas as questões ventiladas nos autos, e que a Decisão expressa no acórdão recorrido não merece qualquer reforma, opinou pelo conhecimento e improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Esta 2ª CJF encaminhou o processo à PGE/PROFIS (fls. 674/675) para emissão de Parecer Jurídico acerca da legalidade da aplicação, ou não, da multa de 60% em relação à antecipação parcial (infração 04) antes da promulgação da Lei nº 10.847/07.

Neste opinativo (fls. 677/681), o ilustre procurador assistente da PGE/PROFIS analisou, inicialmente, a possibilidade de revisão da multa aplicada na infração 4, em sede recursal, uma vez que, na esteira do disposto no art. 142, do CTN, no lançamento tributário, o auditor fiscal apenas propõe a penalidade, pois o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído, cabendo à Corte Julgadora Administrativa, na hipótese de litígio, fazer a imperiosa correção da sanção inadequadamente proposta, constituindo definitivamente o crédito tributário, objeto do lançamento. Ressalta que a inserção pelo legislador do verbo “propor” na redação do art. 142, do CTN não se fez por acaso, pois decorrente da possibilidade latente de confirmação ou não da conduta infracional no curso da constituição definitiva do crédito, tanto na fase de instrução processual ou no bojo do controle da legalidade pela Procuradoria Geral do Estado. Assim, tal

correção não abala os princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica. Quanto ao princípio da irretroatividade das normas que fixam penalidades, entende não ser atingido, pois, no caso, sempre foi aquela descrita no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96. Portanto, não se pode falar em retroação de norma qualquer, desde que inexistente no art. 42, I, “b” e II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

No que atine à questão relacionada à aplicação do art. 42, II, “F”, com multa de 60%, tanto para empresas enquadradas no regime simplificado de apuração do imposto quanto para as empresas com regime normal de apuração, interpreta não compreensível a idéia do seu reenquadramento, uma vez que não se reenquadra penalidade que nunca existiu no ordenamento jurídico e, por existir, apenas, uma proposição de índole precária de penalidade, confirmada ou não na constituição definitiva do crédito tributário.

Finalizando, entende possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96 na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da Lei nº 10.847/07, sugerindo que se conceda ao contribuinte a possibilidade do pedido de dispensa de multa preconizada no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Chamado para tomar conhecimento do opinativo jurídico exarado pela PGE/PROFIS (fls. 682/683), o recorrente se manifesta (fls. 687/693). Após identificar o objeto social da empresa, todas as infrações a ele imputadas e o desenrolar do presente processo até o último opinativo da PGE/PROFIS, apresenta os mesmos argumentos tanto de sua inicial, como de sua peça recursal a respeito da insubsistência do Auto de Infração sob a ótica do art. 142, do CTN. Discorre sobre o princípio da tipicidade e, em relação à específica infração 4, motivadora da diligência requerida por esta CJF, afirma que a mesma não pode prosperar, pois fundada em alegações totalmente contraditória e com capitulação equivocada. Apresenta, em seguida, a mesma argumentação do seu Recurso Voluntário e requer que seja reformada a Decisão recorrida e julgado totalmente improcedente o trabalho fiscal.

Esta 2ª CJF encaminha os autos à IFEP Comércio para que o autuante tomasse as seguintes providências (fl. 697):

1. Excluisse do levantamento da infração 2 a mercadoria vinho a partir de 1/10/2005, sendo que não deve constar do exercício de 2006.
2. Excluisse do levantamento fiscal relativo à infração 7 a mercadoria pescado.

Cumprindo o quanto solicitado (fl. 700), o autuante refez o levantamento fiscal referente à infração 2, excluindo a mercadoria vinho da autuação, na forma solicitada por esta 2ª CJF e apresenta valor de débito de R\$5.688,34.

Quanto à infração 7, ressalta não poder cumprir o que foi solicitado, pois a autuação teve por base o Decreto nº 7.577 de 25/05/1999 e prorrogado pelos Decretos nºs 7.681/99, 7.728/99, 7.889/00, 8.087/01, 8.409/02 e 8.665/03 que em seu art. 1º dispõe que, nas operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, a base de cálculo do ICMS será reduzida em 100%, observada a vedação ou estorno do crédito fiscal, nos termos dos arts. 97 e 100, do RICMS/BA.

Em 10/05/2010 o recorrente se manifesta (fls. 707/708) acerca da informação prestada pelo autuante, porém tal manifestação somente contém as duas primeiras páginas. Em 18/06/2010, a empresa apresenta a sua manifestação completa e que consta às fls. 714/728 do PAF. Após identificar todas as infrações a ele imputadas e o desenrolar do presente processo até a manifestação do autuante quanto à diligência requerida por esta 2ª CJF em relação às infrações 2 e 7, afirma que este foro administrativo foi omissivo sobre as demais infrações constantes do PAF. Apresenta os mesmos argumentos tanto de sua inicial, como de sua peça recursal a respeito da insubsistência do Auto de Infração e já descrito no presente relatório. De novo, apenas argumenta:

INFRAÇÃO 2 – observa que o autuante excluiu a mercadoria vinho do levantamento fiscal, porém se insurge contra as demais mercadorias, conforme apresentou em sua peça recursal.

INFRAÇÃO 7 – diz que, conforme diligência, foi esclarecido que a mercadoria pescado tem base de cálculo reduzida em 100%. Porém, tanto o autuante como este Colegiado foram omissos acerca das demais mercadorias, pois não realizou operações comerciais exclusivamente com produtos enquadrados no regime da substituição tributária como o pescado (a exemplo de carnes, bebidas, laticínios, etc.), ou seja, mercadorias enquadradas na ST e outras não, e que geraram débito e crédito. Como elas se encontravam acobertadas por notas fiscais, caberia ao autuante uma análise mais acurada das mesmas, para saber se elas se encontravam ou não sujeitas à ST. Os demais argumentos são os mesmos anteriormente apresentados.

INFRAÇÃO 9 – novamente apresenta os mesmos argumentos já expostos e requer, com mais ênfase, diligência no seu estabelecimento para apuração dos fatos. Afirma, ainda, que o autuante capitulou erroneamente a infração.

INFRAÇÃO 10 – não se manifestou a respeito desta infração.

A PGE/PROFIS, em despacho (fl. 729), reitera os termos do Parecer anterior, já que as razões recursais repetem literalmente os argumentos defensivos, não sendo carreada aos autos prova alguma a dar suporte à pretensão recursal de improcedência do Auto de Infração. Opina pelo conhecimento e improvimento do Recurso interposto.

A ilustre procuradora assistente em exercício da PGE/PROFIS, dentro de sua competência legal, acompanha os termos do Despacho da lavra do procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Junior, quando cancelou a manifestação da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão. Encaminha os autos ao CONSEF para julgamento (fl.730).

VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação da infração 4)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração e, conseqüentemente, que esta CJF reforme a Decisão de 1ª Instância.

Antes de adentrar ao mérito das razões recursais, enfrento a preliminar de nulidade arguida pelo recorrente.

Afirma o recorrente que foram desobedecidas as determinações do art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN, pois o Auto de Infração não se encontra revestido de liquidez e certeza. Na presente lide, o trabalho fiscal restringiu-se em uma análise dos arquivos magnéticos, que não possuem o condão absoluto de fazer prova contrária ao contribuinte, sem que a fiscalização tenha sido realizada no estabelecimento da empresa, objetivando o confronto dos dados lançados nos arquivos magnéticos e aqueles escriturados em livros fiscais. Portanto, ausentes os requisitos de validade do ato administrativo.

Não tem razão o recorrente. Pelas próprias descrições das infrações existentes no corpo do Auto de Infração elas estão claras e expressamente caracterizadas, inclusive citando todos os documentos e planilhas elaboradas e entregues ao contribuinte através de CD-R. Também, não procede a alegação de que o autuante se baseou, para elaboração dos seus trabalhos, exclusivamente, nos arquivos magnéticos. Houve confronto com os livros fiscais, conforme prova às fls. 435/468 (listagem dos dados dos arquivos magnéticos) e fls. 478/529 (livro fiscal) os quais foram arrecadados no início da fiscalização, como se prova às fls. 545/550 dos autos. Estes fatos foram ratificados pelo autuante quando de sua informação fiscal. E, a respeito do autuante não ter realizado a fiscalização nas dependências do seu estabelecimento, além de ter dado, formal e legalmente, o início da ação fiscal, arrecadou, como já referido, os livros e documentos fiscais. Afora de que o art. 39, § 1º, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) determina que o Auto de Infração poderá ser lavrado tanto no estabelecimento do infrator como na repartição fiscal ou mesmo no local onde se verificar ou apurar a infração. Por isto, entendendo não existir causa a ser levantada para a nulidade da autuação, estando o Auto de Infração revestido de certeza e

liquidez.

Sob a guarida de ofensa aos princípios da tipicidade, do direito da ampla defesa e do contraditório assegurados pela Constituição Federal, afirma o recorrente de que o autuante deixou de descrever e demonstrar detalhadamente as supostas infrações. Mais uma vez não procedem os argumentos recursais. As infrações estão detalhadamente descritas no corpo do Auto de Infração, o recorrente recebeu todos os levantamentos realizados pela fiscalização, com a identificação de cada infração, ainda recebeu CD-R com todos estes demonstrativos (fl. 241). Afora todos estes procedimentos, antes da lavratura do Auto de Infração, que se deu em 30/06/2008, o autuante em 19/06/2008 apresentou à empresa um demonstrativo das irregularidades apuradas na ação fiscal, juntamente com CD (fls. 242/245). Diante deste quadro não vejo causa a ser levantada a bandeira de ofensa aos princípios da tipicidade, do direito da ampla defesa e do contraditório, nem, tampouco a Decisão do Conselho de Contribuintes e do Tribunal de Impostos e Taxas no Estado de São Paulo trazida para corroborar esse argumento não serve de paradigma.

Diz ainda o recorrente de que existem iliquidez e incerteza no lançamento fiscal, já *“que algumas autuações são contraditórias, na medida em que o agente fiscal considera que o recorrente deixou de recolher o ICMS e logo adiante afirma que o imposto teria sido recolhido a menor”*. Não existe tal fato. O recorrente neste momento estar a se reportar às infrações 2 e 8 que tratam da falta do recolhimento do ICMS por antecipação tributária no mesmo período. Acontece de que a infração 2 tem por base notas fiscais retidas nos Postos Fiscais e constantes do CFAMT, que não foram lançadas nos livros fiscais da empresa, e a infração 8 encontra-se baseada em notas fiscais regularmente escrituradas, ou seja, são distintas uma da outra. Por esta razão não houve afronta às determinações do art. 142, do CTN. E, a respeito deste argumento para algumas outras infrações, como o recorrente o apresentou no bojo dos argumentos de mérito, para melhor compreensão, os aprecio da mesma forma.

Quanto ao pedido de diligência solicitado, o indefiro na forma colocada, conforme adiante explicito.

No mérito, o recorrente traz, novamente, os mesmos argumentos expostos na sua inicial. Porém como a matéria foi devolvida a esta 2ª CJF, a aprecio.

A infração 1 do presente Auto de Infração diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Complementando a infração, consta que a omissão de receita se caracterizou através de Notas Fiscais não lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, e não comprovados os lançamentos na escrita fiscal e contábil, após prazo concedido à empresa, apuradas através de vias de Notas Fiscais (fls. 246/415) retidas nos Postos Fiscais constantes do CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), conforme Demonstrativos anexos (fls. 15/21) do PAF e CD-R (fl. 241).

O recorrente afirma: 1) o autuante deixou de descrever e demonstrar detalhadamente a suposta infração, tendo se baseado exclusivamente nos arquivos magnéticos enviados ao fisco; 2) não implica ocorrência do fato gerador do imposto o fato de existirem entradas de mercadorias sem a devida comprovação de sua origem, uma vez que a incidência tributária ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento, conforme hipóteses dos incisos VIII e XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e dos incisos III, IV e V do § 2º do artigo 1º do seu regulamento; 3) o autuante calculou o imposto pelo maior valor monetário, desconsiderando que a entrada de mercadoria no estabelecimento gera crédito à empresa, fato não analisado pela JJF. Afora que tais créditos não foram utilizados; 4) não foi verificado que o imposto foi pago na saída das mercadorias.

A respeito do primeiro questionamento do recorrente, já me posicionei quando abordei as arguições de nulidade do Auto de Infração e por ele apresentadas. Quanto aos demais argumentos, os entendo equivocados. Ressalto, inicialmente, que a previsão legal ora discutida não se encontra determinada nos incisos VIII e XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e incisos III, IV e V do § 2º do artigo 1º do RICMS/BA, mas sim, no § 4º, do art. 4º, da Lei Estadual nº 7.014/96 e § 3º, IV, do art. 2º do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97), como, inclusive, indicou o autuante. Assim, não

cabe o argumento do recorrente de que não implica ocorrência do fato gerador do imposto o fato de existirem entradas de mercadorias sem a devida comprovação de sua origem. No mais, a infração trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, cujos documentos fiscais foram colhidos junto ao Sistema CFAMT desta Secretaria de Fazenda. Ou seja, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. A presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso Voluntário para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso e que não esteja contabilizada deve ser incluída no levantamento fiscal, já que houve desembolso, e a presunção diz respeito à ocultação de receitas. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, sendo do sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei, ou seja, o recorrente deveria ter trazido prova de que as notas fiscais estavam contabilizadas, ou mesmo registradas no seu livro Registro de Entradas. Se acaso, tivessem sido contabilizadas, porém não lançadas no livro fiscal, poderia caber apenas multa formal de 10% ou 1%, conforme o enquadramento tributário das mercadorias adquiridas.

Diante desta situação, não existem créditos fiscais a serem considerados, pois, como visto, o imposto exigido se refere a saídas anteriores de mercadorias não registradas (ocultação de receitas) e não pelas notas fiscais de entradas que serviram de base á autuação, como colocado pela JJF e, ao contrário do que afirmou o recorrente. E, como bem posicionado por aquela instância, não existe impedimento legal de que a empresa escrete os documentos fiscais, obedecendo ao período de prescrição e decadência e às regras da utilização extemporânea do crédito fiscal. E, de igual forma, não cabe se discutir que o imposto foi pago nas saídas das mercadorias, pois elas se deram sem contabilização e/ou lançamento dos seus registros fiscais, consequentemente, o imposto não foi recolhido.

Em vista do exposto, mantenho a Decisão de 1ª Instância quanto a esta infração, para exigir o ICMS no valor de R\$83.004,37.

Na infração 2 é exigido o ICMS pela falta de seu recolhimento por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88. Complementando a infração, consta que as notas fiscais de aquisições (fls. 246/415), base da autuação, não foram lançadas no livro Registro de Entradas de Mercadorias e que as mesmas foram capturadas junto ao CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), conforme Demonstrativos anexos (fls. 15/21) do PAF e CD-R (fl. 241).

Os mesmos argumentos expostos na inicial, analisados e rebatidos pela JJF, foram trazidos, novamente, a esta 2ª Instância, inclusive com pedido de diligência, ou seja: 1) A infração é totalmente genérica, destituída de qualquer comprovação, sem nexo causal, pois apresenta um emaranhado de contas que não guardam nenhuma relação comprobatória entre o trabalho fiscal e a discriminação das mercadorias e das notas fiscais, o impedindo de exercer o seu pleno direito de defesa, fato desconsiderado pela Decisão recorrida, afora de que não se buscou a verdade material dos fatos; 2) são vendas a não contribuintes e, por determinação legal, o imposto deve ser recolhido por antecipação tributária, de responsabilidade do vendedor das mercadorias; 3) algumas mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, também foram autuadas na infração 8, havendo a caracterização do “*bis in idem*”.

Quanto ao primeiro argumento, ao contrário do afirmado, as planilhas apresentadas pelos autuantes (fls. 15/21), e entregues ao recorrente, estão claras e expressam o que está se exigindo. Elas indicam todos os números das notas fiscais, bem como suas datas, fornecedores e mercadorias. Também foram indicados os valores nelas constantes, o ICMS devido com sua respectiva MVA, os créditos fiscais e apurado o valor final do imposto a ser cobrado. Inclusive, no seu cabeçalho foi ressaltado que o ICMS devido por falta de recolhimento da antecipação

tributária se encontrava na sua coluna 12. E, pelo cotejamento, por amostragem, entre os documentos fiscais apensados aos autos e os indicados nas planilhas, a indicação das mercadorias está correta, como se verifica: Notas Fiscais nºs 23800 (fl. 298), 106539 (fl. 265), 377671 (fl. 269), 376908 (fl. 270), 128361 (fl. 281). Este procedimento foi ressaltado pela 1ª Instância deste Colegiado. Caso existisse algum equívoco por parte da fiscalização nesta indicação, o cálculo deveria o recorrente indicar, como previsto nos arts. 123, do RPAF/BA. Portanto, em nenhum momento se fugiu, como afirmou o recorrente, da verdade material dos fatos.

Em vista do exposto, o pedido de diligência na forma posta não merece acolhimento com base nas disposições contidas no art. 147, I e II, do RPAF/BA.

Sobre o segundo argumento apresentado, entendo que o recorrente confundiu o recolhimento do imposto pelo vendedor, seja qual for o enquadramento tributário da mercadoria, quando realiza vendas para não contribuinte e/ou consumidor final, o que não se configura na presente infração que exige o imposto sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária. (art. 352, II, do RICMS/BA), ou seja, a responsabilidade do seu pagamento é do adquirente da mercadoria e a fase de tributação encontra-se encerrada, não podendo nem o Estado, nem o contribuinte exigir complementação ou restituição do imposto, salvo ser for constatado erro ou outra circunstância que exija correção (§ 7º, do art. 356, do RICMS/BA), quando das operações comerciais posteriores.

No presente caso, a exigência fiscal recaiu sobre as mercadorias: suco de frutas, bebida láctea, doces (chocolates e ovos de páscoa), absorvente, Todynho, chocolates, fio dental, biscoito, calçado e vinho, no período de janeiro a junho de 2005 e fevereiro a abril e dezembro de 2006. Ressalto que em relação suco de frutas (item 7 do inciso II, do art. 352, do RICMS/BA), bebida láctea - Todynho aqui incluído (item 3.4 do inciso II, do art. 352, do RICMS/BA), somente foi exigido o imposto no período em que tais mercadorias se encontravam incluídas no regime da substituição por antecipação tributária, pois as mesmas foram retiradas do art. 353, II, do citado Regulamento pela Alteração nº 66 – Decreto nº 9.547 de 20/9/05, DOE de 21/9/05, efeitos a partir de 1/10/05. No entanto, em relação ao vinho existe acerto a ser feito. O vinho foi excluído do art. 353, II, 2.1 pela mesma Alteração nº 66, somente voltando a ser enquadrado no regime da substituição/antecipação tributária a partir de 2009 (Alteração nº 116 – Decreto nº 11.462, de 10/3/09, DOE de 11/3/09, efeitos a partir de 1/4/09 e posteriores alterações). Desta forma, em dezembro de 2006 ele não se encontrava enquadrado no referido regime tributário, o que não é o caso das demais. Assim, esta 2ª CJF solicitou ao autuante que procedesse a este ajuste, o que foi feito.

E, em relação ao terceiro argumento, como muito bem exposto pela descrição das infrações 2 e 8, expressamente colocado no voto de 1º Grau e rebatido quando das arguições de nulidades, aqui os documentos fiscais foram aqueles capturados pelo CFAMT e não lançados no livro Registro de Entradas do recorrente. Na infração 8 foi exigido o imposto por antecipação/substituição tributária em relação às mercadorias nela enquadradas, cujos documentos fiscais se encontravam lançados no livro Registro de Entradas, porém o imposto não havia sido recolhido.

Por todos estes fatos, o valor de R\$376,54 (fl. 21 dos autos) deve ser excluído da autuação, sendo exigido o ICMS deste mês no valor de R\$405,85. (R\$782,39-376,54), restando a exigência fiscal desta infração no valor total original de R\$5.688,34. Decisão parcialmente mantida, fazendo-se a seguinte observação: No demonstrativo do Auto de Infração, o imposto referente ao mês de dezembro de 2006 (data de ocorrência) consta como se de maio fosse, mês, inclusive não autuado em relação a esta infração, como se constata pelo demonstrativo de fls. 16. Para que não exista ônus ao contribuinte relativo a acréscimos moratórios, deve ser modificada esta data de 31/05/2006 para 31/12/2006.

Na infração 3, é aplicada multa de 10% pelo fato do recorrente ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro no livro Registro de Entradas - notas fiscais de transferências de mercadorias de outras unidades da Federação não

registradas no livro Registro de Entradas – documentos capturados nos Postos Fiscais e constantes no sistema CFAMT.

O contribuinte apresenta os mesmos argumentos expostos na sua inicial: a) o autuante não se certificou que o imposto fora recolhido na saída dos produtos do estabelecimento; b) não houve a ocorrência do fato gerador do imposto; c) não foram confrontados os dados dos arquivos magnéticos com os escriturados em livros fiscais.

Todos estes argumentos foram, acertadamente, rebatidos pela JJF. Mais uma vez, ressalta-se que, aqui não se exige imposto, mas sim, multa por descumprimento de obrigação acessória - falta de lançamento de notas fiscais de transferências de mercadorias, capturadas pelo sistema CFAMT, no livro Registro de Entradas do estabelecimento autuado, conforme previsão contida no art. 322, I, do RICMS/BA e art. 42, IX, da Lei nº 7014/96. E, quanto ao argumento de que não restar provado nos autos que a fiscalização não teve por base os arquivos magnéticos enviados, e sim, os livros fiscais da empresa, transcrevo parte do voto da Decisão de 1º Grau para rebata-lo: *Em relação à terceira alegação, conforme apreciado anteriormente trata-se de operação de aquisição de mercadorias não registradas na sua escrita fiscal e como foi fornecido ao autuado cópias dos demonstrativos e das notas fiscais, caberia a ele provar a existência de inconsistência dos dados apontados na infração. Como nenhuma prova foi apresentada, implica em simples negativa do cometimento da infração, que não desonere o contribuinte do pagamento da multa que lhe está sendo imposta.* Mantida a Decisão recorrida para exigir a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.281,40.

Na infração 4, é aplicada multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago 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. Este fato encontra-se provado às fls. 22/41 dos autos e o recorrente apenas aduz ser contraditório se cobrar uma multa referente a imposto que foi pago quando das saídas das mercadorias e com capitulação equivocada. O período de apuração se refere a janeiro de 2006 a dezembro de 2006.

Diante de posição reiterada, externada pela 2ª Instância deste Colegiado, inclusive sendo meu convencimento sobre a infração ora em discussão, passo à Decisão.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado, em 2004, a Lei nº 7.014/96 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, 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 da 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 deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido 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.

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 e como os fatos geradores da obrigação tributária acessória foram dos exercícios de 2005 e 2006, a julgo, de ofício, improcedente por falta de norma específica, à época, para a cobrança da multa em discussão, modificando, neste particular a Decisão proferida em 1º Grau.

As infrações 5 e 6 foram impugnadas conjuntamente. A de nº 05 trata do recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, que deram saídas por ECF e a de nº 06, que deram saídas por transferência.

O recorrente, mais uma vez, volta com os mesmos argumentos apresentados em sua inicial, quais sejam: a) o autuante atribuiu indistintamente a alíquota de 17%, sem subtrair o montante pago; b) não detalhou a mercadoria adquirida de outro Estado, nem atribuiu o diferencial de alíquota interestadual aplicável à operação, como se a parcela fosse integral; c) não considerou na apuração do imposto, a redução da alíquota de 17% para 7% nas operações internas com: arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca (Dec. 8.088 de 27/12/01); d) por equívoco, a empresa havia indicado nas notas fiscais de devolução o CFOP de transferência, desta forma, em relação à mesma, somente caberia multa por descumprimento de uma obrigação acessória. Acrescentou que a Decisão recorrida limitou-se a afirmar que não havia provas nos autos de que os produtos são da cesta básica e não mencionou que foi aplicada a alíquota de 17% indistintamente, sem subtrair o montante pago. Com tais argumentos, requereu a nulidade do lançamento fiscal.

Quanto à nulidade destas infrações, não existe qualquer procedimento realizado pela fiscalização que pudesse ser aventado para ser considerada tal solicitação.

Em primeiro, ao analisar o demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 42/92 e, em relação à infração 5, ao contrário do afirmado, o autuante não aplicou indistintamente a alíquota de 17%, mas sim, a de 17% e 7%, quando devida. Em segundo, o exigido foi a diferença entre o imposto debitado, calculado com alíquota errônea, e aquele calculado com a alíquota correta. Em terceiro, como o recorrente apura o imposto pelo regime normal, os débitos erroneamente calculados foram abatidos dos créditos existentes (imposto devido ao estado de origem das mercadorias, por exemplo) ou mesmo aquele pago por antecipação parcial. E, tendo sido recolhido o imposto no mês, este foi recolhido com base em uma apuração equivocada. Portanto, sem qualquer

pertinência se abater, novamente, créditos e imposto pago. Ressalta-se que, o que se exige é a diferença do imposto que não foi levada à tributação por erro na aplicação da alíquota em sua base de cálculo. Em quarto, as determinações do art. 51, inciso I, alínea “a”, do RICMS/BA foram rigorosamente seguidas. Todos os produtos da “cesta básica” – arroz, feijão, farinha de milho, flocos de milho, fubá (autuados) foram calculados com redução da base de cálculo, pois aplicada à alíquota de 7%. E acrescento a respeito desses citados produtos autuados: através da Alteração nº 71 – Decreto nº 9.733, editada em 21/12/2005, com efeitos a partir de 22/12/2005, foi acrescentado ao RICMS/BA o art. 78-A que reduz em 100% a base de cálculo nas operações internas com o arroz e feijão, bem como, o inciso XXX ao art. 87 que deu o mesmo tratamento ao sal de cozinha, ao fubá e farinha de milho. Ao analisar o demonstrativo do mês de dezembro de 2005 e do exercício de 2006, nenhuma dessas mercadorias foram autuadas a partir deste período. Em quinto, estes fatos foram expressa e claramente analisados pela JJF. E, por fim, quanto ao vinagre, charque e margarina, tais mercadorias somente tiveram sua base de cálculo reduzida (7%) a partir de 22/12/05 através da Alteração nº 71 (Dec. nº 9.733, de 21/12/05) que acrescentou o inciso XXXI ao art. 87, do RICMS/BA. Ao analisar os levantamentos fiscais, percebe-se, claramente, de que tais mercadorias não foram autuadas no mês de dezembro de 2005 e no exercício de 2006.

E, quanto à assertiva de que as operações autuadas referentes à infração 6 foram de devoluções e não de transferências, não trouxe o recorrente qualquer prova para embasar o fato. Apenas confirma que os CFOP consignados nos documentos fiscais foram de transferências, já que o admite como equívoco de preenchimento dos mesmos. Por seu turno, o fiscal autuante relacionou todas as notas fiscais emitidas como operações de “transferências interestaduais” no Demonstrativo de Auditoria de Transferência para outras Unidades da Federação com Alíquota de ICMS de 7% (fls. 93/141) e CD-R (fl. 241) e aplicou a alíquota de 12%, prevista para estas operações interestaduais em vez da alíquota aplicada de 7% pelo recorrente. Exigiu a diferença apurada. E, como bem pontuou a JJF *conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Na situação presente, como o demonstrativo relaciona notas fiscais emitidas pelo próprio autuado e que estão sobre a sua posse, caberia a ele juntar com a defesa demonstrativo próprio para comprovar o alegado, fato que não ocorreu.*

Pelo exposto, não se pode falar em, apenas, descumprimento de uma obrigação acessória. Assim, mantenho integralmente a Decisão recorrida no que se refere às infrações 5 e 6, nos valores originais de R\$528.293,73 e R\$79.263,32, respectivamente.

Na infração 7 o recorrente é acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição e de mercadoria com 100% de redução da base de cálculo.

O recorrente afirma de que este lançamento é ilícito e incerto, pois: 1) todas as mercadorias foram adquiridas com notas fiscais, cabendo ao autuante, por dever, desenvolver com maior acuidade os trabalhos de fiscalização; 2) foram autuadas mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária e outras não, como suco de frutas, adubo orgânico ou aipim ralado.

Ao analisar as planilhas apresentadas pela fiscalização (fls. 142/159) elas foram elaboradas de maneira criteriosa, indicando não somente os cálculos elaborados, mas, também, todas as mercadorias que fizeram parte da presente exigência fiscal e o imposto exigido. Tanto que pode o recorrente se defender e apresentar seus argumentos. Assim, não procede a acusação sobre o trabalho do autuante. Afora que não se acusa o contribuinte de não ter emitido nota fiscal.

No mais, observo que em nenhum momento foram autuados suco de frutas, adubo orgânico ou aipim ralado, nem, tampouco mercadorias enquadradas no regime normal de apuração do ICMS, como quer crer o recorrente. Resta claramente expresso na infração apurada que os créditos fiscais são de mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária (sapatos,

biscoitos, torradas, doces industrializados, lâmpadas, chupetas, CD, DVD, absorventes, escova dental, coletor universal) bem como, aquelas consideradas isentas (corvina, pescada, pescadinha). E, conforme determinações do art. 356 e 97, I, “a”, do RICMS/BA é vedada a utilização dos seus créditos fiscais.

Por fim, entendo necessário se fazer uma observação a respeito da mercadoria “pescado”. Pelo RICMS/BA, até 30/04/1999 eram isentas as saídas internas de pescado, exceto em se tratando de crustáceos, moluscos, adoque, bacalhau, merluza, pirarucu, salmão e rã; operação que destine o pescado à industrialização e pescado enlatado ou cozido (art. 14, XIII, do RICMS/BA). A partir desta data, o pescado foi excluído do RICMS/BA, somente voltando nele a ser incluído em 27/3/2008, com a Alteração nº 100 – Decreto nº 10.984 de 26/3/2008, efeitos a partir de 27/3/2008, quando não mais foi tratado no Capítulo das Isenções, e sim, no art. 87, XXXVI que trata dos benefícios fiscais de redução de base de cálculo, como a seguir transcrevo:

Art. 87 É reduzida a base de cálculo:

XXXVI - das operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, em 100% (cem por cento), observada a vedação ou estorno do crédito fiscal, nos termos dos arts. 97 e 100, sendo que o benefício previsto neste inciso não se aplica:

- a) à operação que destine o pescado à industrialização;*
- b) ao pescado enlatado ou cozido;*
- c) ao pescado seco ou salgado*

Em vista desta situação os autos foram encaminhados por esta 2ª CJF ao autuante para que essa mercadoria fosse excluída do levantamento fiscal. O autuante não a excluiu, diante das determinações (e base da autuação) contidas nas seguintes normas legais: Decreto nº 7.577 de 25/05/1999, prorrogado pelos Decretos nºs 7.681/99, 7.728/99, 7.889/00, 8.087/01, 8.409/02 e 8.665/03.

Ao analisar a legislação apresentada pelo fiscal autuante, percebe-se claramente que, embora o legislador baiano tenha excluído, em 1999, o pescado das isenções até então concedidas, reduziu a sua base de cálculo em 100% através do Decreto nº 7.577/99. Este Decreto teve várias prorrogações por tempo determinado até que o Decreto nº 8.663/03 o prorrogou por tempo indeterminado. O Decreto nº 7.577/99 teve vigência até a edição do Dec. nº 10.984 em 2008. Em assim sendo, total razão assiste ao autuante, pois, embora determinações não constantes do RICMS/BA, possuem a mesma força legal.

Pelo exposto, mantenho integralmente a Decisão recorrida no que se refere à infração 7 no valor de R\$6.016,19.

Na infração 8 a empresa é acusada de não ter recolhido o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Refere-se a aquisições de mercadorias enquadradas na antecipação tributária, escrituradas no livro Registro de Entrada, porém sem ter sido recolhido o imposto por ST.

Os argumentos apresentados a esta 2ª Instância foram: 1) são vendas a não contribuintes e, por determinação legal, o imposto deve se recolhido por antecipação tributária, de responsabilidade do vendedor das mercadorias; 2) não concorda de que deve ser aplicado para o caso as determinações do art. 371, do RICMS; 3) discorda do instituto da ST para a situação, pois suas vendas são para consumidores finais, havendo apenas uma única e última etapa de circulação da mercadoria, não tendo nenhum sentido ser obrigado a recolher, por antecipação, o ICMS por substituição tributária sob pena de flagrante duplicidade de recolhimento, como demonstra com exemplo. 4) Afirma não ter trazido, com o seu procedimento, qualquer prejuízo ao Erário. 5) que a infração viola frontalmente o princípio da não-cumulatividade; 6) não poderia considerar a antecipação do imposto a título de diferencial de alíquota de 10%, pois não é consumidor final da mercadoria adquirida.

O recorrente, diante de sua tese recursal, reconhece de ter deixado de efetuar a antecipação tributária sobre as mercadorias autuadas, ao alegar que pagou o imposto nas suas saídas.

Não havendo Convênios e Protocolo entre os Estados Federados que indique como responsável tributário o remetente de mercadorias, e estando elas enquadradas no regime da substituição tributária interna, cabe ao seu adquirente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto (art. 371 do RICMS/97) decorrente da operação comercial realizada. O prazo do seu recolhimento consta determinado no Regulamento, no caso presente e específico é aquele indicado no art. 125, II, “b”, ou seja, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, quando se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente á operação ou operações subsequentes, ressalvadas as disposições contidas nos § 7º e § 8º (postergação do recolhimento do imposto).

E, em resposta aos argumentos de defesa, tenho a considerar:

Sobre o primeiro argumento apresentado, já me posicionei sobre o mesmo quando da infração 02, ou seja, o recorrente confunde o recolhimento do imposto pelo vendedor, seja qual for o enquadramento tributário da mercadoria, quando realiza vendas para não contribuinte e/ou consumidor final, o que não se configura na presente infração que exige o imposto sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária (art. 352, II, do RICMS/BA). No presente caso, a exigência fiscal recaiu sobre as mercadorias, entre outras: suco de frutas, bebida láctea, biscoito, sucos, sorvetes, achocolatados, chocolates, aguardentes, etc.

No presente caso, não cabe, neste momento, o recorrente concordar, ou não, com as determinações legais. Elas estão postas na legislação tributária deste Estado.

De igual sorte, não merece guarida a discordância do recorrente na aplicação do instituto da ST quando de vendas para consumidores finais. Ressalto que o enquadramento de uma mercadoria na ST ou antecipação tributária independe da operação posterior a ser realizada. Ela deve ser apurada, conforme determina a legislação tributária, inclusive neste cálculo, abatendo-se o crédito fiscal consignado no documento fiscal, e o imposto pago no prazo regulamentar. E, em consequência, as mercadorias enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária, mesmo na hipótese delas terem tido saídas pelo regime normal de apuração, a norma tributária veda a utilização do seu crédito fiscal, como dispõe o RICMS/97 no seu art. 97, IV, já que abatido anteriormente. Desta forma, o exemplo dado para consubstanciar sua argumentação falece de base legal, já que considerada a mercadoria como se a mesma não estivesse enquadrada no regime da ST/antecipação tributária, lhe dando tratamento normal de apuração do imposto. Entretanto, caso o recorrente trouxesse aos autos prova de que recolheu o tributo, mesmo de forma errônea, para que não houvesse “*bis in idem*”, o imposto recolhido não poderia mais ser exigido e a questão seria de aplicação de multa (obrigação acessória) com fundamento no § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Em assim sendo, aqui não se pode falar que não houve prejuízo ao Erário.

Do mesmo modo, o instituto da substituição/antecipação tributária não viola o princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois como acima explicitado, os créditos fiscais são considerados quando da apuração do imposto.

Por fim, a respeito de seu argumento sobre a exigência de diferença de alíquota, aqui não pode ser recepcionado, pois fato não aventado na autuação.

Pelo exposto, mantenho integralmente a Decisão recorrida no que se refere à infração 8 no valor de R\$303.609,53.

Na infração 9, a empresa é acusada de ter recolhido a menos o ICMS em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro de Apuração do ICMS. O autuante juntou às fls. 222/225, demonstrativos onde apurou o ICMS devido da Antecipação Parcial e ICMS Substituição Tributária nos exercícios de 2005 e 2006. Confrontando-os com os valores efetivamente recolhidos, constantes no Sistema de Arrecadação da SEFAZ/DARC – GEIEF (CD-R - fl. 241), resultou em recolhimento a menos do imposto nos referidos exercícios. E,

conforme esclarecimentos prestados pelo mesmo quando de sua manifestação inicial, os demonstrativos foram elaborados com base nos dados constantes dos arquivos magnéticos que foram confrontados com os escriturados nos livros fiscais, conforme relatórios juntados às fls. 435/468 e cópia do livro RAICMS às fls. 478/529. E o autuante antes da lavratura do Auto de Infração concedeu prazo ao contribuinte para apresentar qualquer prova contrária visando a desconstituir, conforme fl. 242/245 dos autos.

O recorrente argumenta de que a infração teve por base, exclusivamente, os arquivos magnéticos que não fazem prova efetiva contra o contribuinte. Afirma, ainda, que o autuante capitulou erroneamente a infração. Alegando restarem dúvidas quanto à correta tributação de determinadas operações, requer diligência para que o levantamento fiscal seja realizado em seu estabelecimento, objetivando o confronto dos dados constantes nos arquivos magnéticos com os escriturados nos livros fiscais. Para consubstanciar seu pedido apresenta ementa do julgamento do Auto de Infração 088313.0035/01-0. Entende haver patente iliquidez e incerteza do lançamento tributário, devendo a autuação ser nula.

Quanto ao primeiro argumento apresentado, resta ao recorrente prová-lo, pois diante dos procedimentos da auditoria realizados, a autuação se baseou nos arquivos magnéticos apresentados que foram confrontados com os seus livros fiscais (RAICMS) e com os dados de pagamentos existentes nesta Secretaria de Fazenda. Assim, a diligência na forma requerida foi realizada desde o momento da fiscalização. Afora tal fato e como bem posicionado pela JJF, sendo o recorrente detentor dos arquivos magnéticos e documentos e livros fiscais capazes de elidir a acusação, caberia a ele, diante do levantamento fiscal, juntar ao processo e como determina o art. 123, do RPAF/BA, demonstrativos próprios e documentos para comprovar as alegadas dúvidas quanto à correta tributação de determinadas operações porventura existentes nos demonstrativos. Afora tal fato, teve ele prazo para realizar ajustes antes da lavratura do Auto de Infração.

Em vista do exposto, o pedido de diligência solicitado não pode ser acatado e a Decisão deste Colegiado apresentada não serve como paradigma à situação ora em análise.

Por fim, equivoca-se o recorrente quando afirma de que houve errônea capitulação da infração. Os artigos regulamentares indicados como infringidos (arts. 116, 124, I e 331, § 8º) tratam, exatamente, da forma de apuração do imposto pelos contribuintes que o apure pelo regime normal e seu prazo de pagamento, bem como, que os valores lançados no RAICMS servem de fonte para o preenchimento dos documentos de informações econômico-fiscais, ou seja, este foi o motivo da autuação. E, quanto á capitulação da multa aplicada, a mesma foi corretamente aplicada, como a seguir transcrevo as determinações da Lei nº 7.014/96:

Art. 42. *Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

b) em decorrência de desconcontro entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado no livro fiscal de apuração do imposto;

Pelo exposto não existe qualquer motivo para ser alegada incerteza e iliquidez, consequentemente, a nulidade da ação fiscal.

Mantenho integralmente a Decisão recorrida no que se refere à infração 9, no valor de R\$612.755,27.

Na infração 10, a empresa é acusada de não ter efetuado estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Conforme demonstrativos apensados às fls. 226/241, o contribuinte efetuou compras de produtos em outros Estados, contemplados com redução da base de cálculo nas operações internas (arroz, feijão, sal, etc.), cuja base de cálculo foi reduzida em 100%, a partir da edição do Decreto nº 9733,

de 21/12/05, produzindo efeitos a partir de 22/12/05. Em assim sendo e a partir desta data, passou a comercializar tais produtos aplicando uma redução de 100% da base de cálculo do imposto.

O recorrente entende que em obediência ao princípio da não-cumulatividade, deve ser aplicado o disposto no art. 155, §2º, I da CF/88 que assegura direito à compensação do valor do imposto cobrado em operações anteriores. Também alega inexistência de previsão na Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96, de estorno proporcional do crédito do imposto no caso de redução de base de cálculo, previsto na legislação estadual, não podendo ser confundido com operações isentas ou com não-incidência, conforme Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que apensou aos autos (RE/561665 de 2007). E, por fim, mesmo que fosse admitido legítimo o estorno proporcional do crédito fiscal, a fiscalização não havia demonstrado com clareza os parâmetros adotados para mensuração do valor exigido. Requereu a nulidade do lançamento fiscal.

Inicialmente, observo que para se obedecer ao princípio de não-cumulatividade do imposto insculpido da Constituição Federal existem duas contrapartidas a ser consideradas, ou seja, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O Estado ao reduzir a base de cálculo do imposto em 100%, voltando a matéria em questão, configura uma desoneração de tributação nas vendas realizadas dentro do Estado, e ele não pode suportar um crédito fiscal relativo a uma operação de compra sem a contrapartida, ou seja, o seu débito. Por tal circunstância veda a sua utilização.

Tal matéria já foi largamente discutida nos tribunais pátrios, sendo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal que entende ser o benefício fiscal de redução de base de cálculo uma isenção parcial, incidindo, portanto a regra constante do art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal, conforme decisões abaixo citadas e exemplificativas.

1. RE 174478 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 17/03/2005 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao Recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88

2. AI 552306 AgR-AgR / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI

Julgamento: 06/06/2006 - Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Agravo regimental improvido.

3. RE 174478 ED / SP - SÃO PAULO

EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CEZAR PELUSO

Julgamento: 14/04/2008 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de

cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao Recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República.

4. AI 558290 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI

Julgamento: 30/06/2009 - Órgão Julgador: Primeira Turma

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - No julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, o Tribunal passou a entender pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, uma vez que consubstancia isenção fiscal parcial. Precedentes. II - Recurso protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

5. RE 465236 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 06/04/2010 - Órgão Julgador: Segunda Turma

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Em assim sendo existe previsão constitucional da norma vigente neste Estado, e previsão na Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 3º, II), na Lei nº 7.014/96 (art. 29, § 4º, II) e no RICMS/BA (art. 100, II). No mais, a Decisão do STF trazida pelo recorrente trata de situação diversa com a matéria em discussão, pois se refere à mercadoria usada, cuja base de cálculo foi valorada para menos quando de sua venda, não se tratando, portanto, de benefício fiscal concedido.

Assim, correto o procedimento fiscal ao exigir o estorno de crédito relativo à entrada de mercadorias, cuja saída subsequente ocorreu com redução da base de cálculo, na mesma proporção da fruição do benefício que corresponde a uma isenção parcial.

E, quanto à alegação de que a fiscalização não havia demonstrado com clareza os parâmetros adotados para mensuração do valor exigido, os demonstrativos apresentam de maneira clara e coerente toda a apuração realizada e demonstra todo o ICMS que o recorrente se creditou indevidamente.

Em vista do exposto, a nulidade arguida no bojo da discussão de mérito não merece qualquer acolhimento.

Mantenho a autuação relativa a esta infração no valor de R\$23.466,83, conforme Decisão de 1º Grau.

Com relação ao caráter confiscatório das multas aplicadas, entendendo o recorrente serem as mesmas inconstitucionais, ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de sua discussão, ao teor do art. 167, do RPAF/BA. No mais, elas estão previstas no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para manter integralmente as infrações 1, 3, 5, 6, 7, 8 e 9, manter em parte a infração 2 no valor de R\$5.688,34, manter a infração 10 na forma decidida pela JJF e decidir pela improcedência da infração 4 por falta de base legal à época dos fatos geradores. Após as alterações, o demonstrativo de débito será na seguinte configuração:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Inf.	Data Ocorrência	Data Vencimento	Alíq.	Valor Histórico	Valor Julgado-JJF	Valor Julgado-CJF	Multa
1	1	31/01/2005	09/02/2005	17	3.090,46	3.090,46	3.090,46	70
2	1	28/02/2005	09/03/2005	17	146,89	146,89	146,89	70
3	1	31/03/2005	09/04/2005	17	3.171,15	3.171,15	3.171,15	70
4	1	30/04/2005	09/05/2005	17	5.720,57	5.720,57	5.720,57	70
5	1	31/05/2005	09/06/2005	17	7.144,73	7.144,73	7.144,73	70
6	1	30/06/2005	09/07/2005	17	4.886,89	4.886,89	4.886,89	70
7	1	31/01/2006	09/02/2006	17	5.644,46	5.644,46	5.644,46	70
8	1	28/02/2006	09/03/2006	17	6.966,04	6.966,04	6.966,04	70
9	1	31/03/2006	09/04/2006	17	7.805,57	7.805,57	7.805,57	70
10	1	30/04/2006	09/05/2006	17	12.690,64	12.690,64	12.690,64	70
11	1	31/05/2006	09/06/2006	17	2.391,23	2.391,23	2.391,23	70
12	1	30/06/2006	09/07/2006	17	478,86	478,86	478,86	70
13	1	31/07/2006	09/08/2006	17	374,46	374,46	374,46	70
14	1	30/09/2006	09/10/2006	17	11.985,66	11.985,66	11.985,66	70
15	1	31/10/2006	09/11/2006	17	7.900,70	7.900,70	7.900,70	70
16	1	31/12/2006	09/01/2007	17	2.606,06	2.606,06	2.606,06	70
17	2	31/01/2005	09/02/2005	17	617,46	617,46	617,46	60
18	2	28/02/2005	09/03/2005	17	130,46	130,46	130,46	60
19	2	31/03/2005	09/04/2005	17	1.008,71	1.008,71	1.008,71	60
20	2	30/04/2005	09/05/2005	17	275,55	275,55	275,55	60
21	2	31/05/2005	09/06/2005	17	203,83	203,83	203,83	60
22	2	30/06/2005	09/07/2005	17	1.444,77	1.444,77	1.444,77	60
23	2	28/02/2006	09/03/2006	17	80,61	80,61	80,61	60
24	2	31/03/2006	09/04/2006	17	1.420,36	1.420,36	1.420,36	60
25	2	30/04/2006	09/05/2006	17	100,74	100,74	100,74	60
26	2	31/12/2006	09/01/2007	17	782,39	782,39	405,85	60
27	4	31/01/2006	09/02/2006	0	789,78	789,78	0,00	60
28	4	28/02/2006	09/03/2006	0	2.450,17	2.450,16	0,00	60
29	4	31/03/2006	09/04/2006	0	2.515,03	2.515,02	0,00	60
30	4	30/04/2006	09/05/2006	0	1.271,39	1.271,38	0,00	60
31	4	31/05/2006	09/06/2006	0	28,45	28,45	0,00	60
32	4	30/06/2006	09/07/2006	0	856,54	856,53	0,00	60
33	4	31/07/2006	09/08/2006	0	2.089,77	2.089,77	0,00	60
34	4	31/08/2006	09/09/2006	0	687,80	687,79	0,00	60
35	4	30/09/2006	09/10/2006	0	1.394,64	1.394,64	0,00	60
36	4	31/10/2006	09/11/2006	0	476,53	476,52	0,00	60
37	4	30/11/2006	09/12/2006	0	1.553,23	1.553,22	0,00	60
38	4	31/12/2006	09/01/2007	0	2.573,42	2.573,41	0,00	60
39	5	31/01/2005	09/02/2005	17	40.509,58	40.509,58	40.509,58	60
40	5	28/02/2005	09/03/2005	17	37.548,63	37.548,62	37.548,62	60
41	5	31/03/2005	09/04/2005	17	46.037,91	46.037,91	46.037,91	60
42	5	30/04/2005	09/05/2005	17	40.911,99	40.911,99	40.911,99	60
43	5	31/05/2005	09/06/2005	17	41.300,74	41.300,74	41.300,74	60
44	5	30/06/2005	09/07/2005	17	35.016,18	35.016,18	35.016,18	60
45	5	31/07/2005	09/08/2005	17	36.458,97	36.458,97	36.458,97	60
46	5	31/08/2005	09/09/2005	17	36.340,90	36.340,90	36.340,90	60
47	5	30/09/2005	09/10/2005	17	33.017,93	33.017,93	33.017,93	60
48	5	31/10/2005	09/11/2005	17	34.473,35	34.473,35	34.473,35	60
49	5	30/11/2005	09/12/2005	17	34.852,53	34.852,53	34.852,53	60

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

50	5	31/12/2005	09/01/2006	17	26.017,24	26.017,24	26.017,24	60
51	5	31/01/2006	09/02/2006	17	9.974,45	9.974,45	9.974,45	60
52	5	28/02/2006	09/03/2006	17	8.815,35	8.815,35	8.815,35	60
53	6	31/10/2005	09/11/2005	12	2.937,89	2.937,89	2.937,89	60
54	6	30/11/2005	09/12/2005	12	4.570,94	4.570,94	4.570,94	60
55	6	31/12/2005	09/01/2006	12	1.225,70	1.225,70	1.225,70	60
56	6	31/01/2006	09/02/2006	12	14.228,59	14.228,59	14.228,59	60
57	6	28/02/2006	09/03/2006	12	6.316,00	6.316,00	6.316,00	60
58	6	31/03/2006	09/04/2006	12	3.200,37	3.200,37	3.200,37	60
59	6	30/04/2006	09/05/2006	12	5.197,46	5.197,46	5.197,46	60
60	6	31/05/2006	09/06/2006	12	6.148,95	6.148,95	6.148,95	60
61	6	30/06/2006	09/07/2006	12	2.307,12	2.307,12	2.307,12	60
62	6	31/07/2006	09/08/2006	12	4.534,23	4.534,23	4.534,23	60
63	6	31/08/2006	09/09/2006	12	4.721,15	4.721,15	4.721,15	60
64	6	30/09/2006	09/10/2006	12	5.450,93	5.450,93	5.450,93	60
65	6	31/10/2006	09/11/2006	12	3.223,63	3.223,63	3.223,63	60
66	3	30/06/2006	09/07/2006	0	2.281,41	2.281,40	2.281,40	10
67	4	31/01/2005	09/02/2005	0	376,77	376,77	0,00	60
68	4	28/02/2005	09/03/2005	0	1.422,91	1.422,90	0,00	60
69	4	31/03/2005	09/04/2005	0	7.509,91	7.509,90	0,00	60
70	4	30/04/2005	09/05/2005	0	2.898,48	2.898,48	0,00	60
71	4	31/05/2005	09/06/2005	0	1.099,13	1.099,12	0,00	60
72	4	30/06/2005	09/07/2005	0	1.848,15	1.848,15	0,00	60
73	4	31/07/2005	09/08/2005	0	2.750,44	2.750,44	0,00	60
74	4	31/08/2005	09/09/2005	0	3.815,47	3.815,47	0,00	60
75	4	30/09/2005	09/10/2005	0	1.763,15	1.763,14	0,00	60
76	4	31/10/2005	09/11/2005	0	1.559,96	1.559,96	0,00	60
77	4	30/11/2005	09/12/2005	0	3.180,77	3.180,76	0,00	60
78	4	31/12/2005	09/01/2006	0	4.749,70	4.749,69	0,00	60
79	7	31/12/2005	09/01/2006	17	207,70	207,70	207,70	60
80	7	31/01/2006	09/02/2006	17	206,20	206,20	206,20	60
81	7	28/02/2006	09/03/2006	17	81,79	81,79	81,79	60
82	7	31/03/2006	09/04/2006	17	132,52	132,52	132,52	60
83	7	30/04/2006	09/05/2006	17	150,75	150,75	150,75	60
84	7	31/05/2006	09/06/2006	17	104,56	104,56	104,56	60
85	7	30/06/2006	09/07/2006	17	305,50	305,50	305,50	60
86	7	31/07/2006	09/08/2006	17	105,65	105,65	105,65	60
87	7	31/08/2006	09/09/2006	17	169,41	169,41	169,41	60
88	7	30/09/2006	09/10/2006	17	193,94	193,94	193,94	60
89	7	31/10/2006	09/11/2006	17	186,19	186,19	186,19	60
90	7	30/11/2006	09/12/2006	17	212,49	212,49	212,49	60
91	7	31/12/2006	09/01/2007	17	648,72	648,72	648,72	60
92	8	31/01/2005	09/02/2005	17	12.283,25	12.283,25	12.283,25	60
93	8	28/02/2005	09/03/2005	17	29.503,20	29.503,20	29.503,20	60
94	8	31/03/2005	09/04/2005	17	28.629,18	28.629,18	28.629,18	60
95	8	30/04/2005	09/05/2005	17	13.644,28	13.644,28	13.644,28	60
96	8	31/05/2005	09/06/2005	17	14.530,91	14.530,91	14.530,91	60
97	8	30/06/2005	09/07/2005	17	12.687,78	12.687,78	12.687,78	60
98	8	31/07/2005	09/08/2005	17	13.238,41	13.238,41	13.238,41	60
99	8	31/08/2005	09/09/2005	17	10.741,64	10.741,64	10.741,64	60
100	8	30/09/2005	09/10/2005	17	9.644,23	9.644,23	9.644,23	60
101	8	31/10/2005	09/11/2005	17	6.171,19	6.171,19	6.171,19	60
102	8	30/11/2005	09/12/2005	17	7.659,77	7.659,77	7.659,77	60
103	8	31/12/2005	09/01/2006	17	6.534,33	6.534,33	6.534,33	60
104	8	31/01/2006	09/02/2006	17	9.140,59	9.140,59	9.140,59	60
105	8	28/02/2006	09/03/2006	17	5.404,97	5.404,97	5.404,97	60
106	8	31/03/2006	09/04/2006	17	36.836,71	36.836,71	36.836,71	60
107	8	30/04/2006	09/05/2006	17	19.437,08	19.437,08	19.437,08	60
108	8	31/05/2006	09/06/2006	17	5.450,58	5.450,58	5.450,58	60
109	8	30/06/2006	09/07/2006	17	6.709,50	6.709,50	6.709,50	60
110	8	31/07/2006	09/08/2006	17	4.797,37	4.797,37	4.797,37	60
111	8	31/08/2006	09/09/2006	17	9.583,50	9.583,50	9.583,50	60
112	8	30/09/2006	09/10/2006	17	7.123,05	7.123,05	7.123,05	60

113	8	31/10/2006	09/11/2006	17	8.202,58	8.202,58	8.202,58	60
114	8	30/11/2006	09/12/2006	17	5.729,34	5.729,34	5.729,34	60
115	8	31/12/2006	09/01/2007	17	19.926,10	19.926,09	19.926,09	60
116	9	31/12/2005	09/01/2006	17	559.336,93	559.336,93	559.336,93	60
117	9	31/12/2006	09/01/2007	17	53.418,34	53.418,34	53.418,34	60
118	5	31/03/2006	09/04/2006	17	10.579,04	10.579,04	10.579,04	60
119	5	30/04/2006	09/05/2006	17	10.878,53	10.878,53	10.878,53	60
120	5	31/05/2006	09/06/2006	17	11.823,03	11.823,03	11.823,03	60
121	5	30/06/2006	09/07/2006	17	4.509,47	4.509,47	4.509,47	60
122	5	31/07/2006	09/08/2006	17	5.258,56	5.258,56	5.258,56	60
123	5	31/08/2006	09/09/2006	17	4.025,03	4.025,03	4.025,03	60
124	5	30/09/2006	09/10/2006	17	5.046,35	5.046,35	5.046,35	60
125	5	31/10/2006	09/11/2006	17	4.808,48	4.808,48	4.808,48	60
126	5	30/11/2006	09/12/2006	17	4.523,33	4.523,33	4.523,33	60
127	5	31/12/2006	09/01/2007	17	5.566,17	5.566,17	5.566,17	60
128	6	31/07/2005	09/08/2005	12	1.363,32	1.363,32	1.363,32	60
129	6	31/08/2005	09/09/2005	12	6.239,92	6.239,92	6.239,92	60
130	6	30/09/2005	09/10/2005	12	1.474,68	1.474,68	1.474,68	60
131	6	30/11/2006	09/12/2006	12	2.642,59	2.642,59	2.642,59	60
132	6	31/12/2006	09/01/2007	12	3.479,85	3.479,85	3.479,85	60
133	7	31/01/2005	09/02/2005	17	322,75	322,75	322,75	60
134	7	28/02/2005	09/03/2005	17	379,33	379,33	379,33	60
135	7	31/03/2005	09/04/2005	17	217,94	217,94	217,94	60
136	7	30/04/2005	09/05/2005	17	409,55	409,55	409,55	60
137	7	31/05/2005	09/06/2005	17	145,20	145,20	145,20	60
138	7	30/06/2005	09/07/2005	17	107,94	107,94	107,94	60
139	7	31/07/2005	09/08/2005	17	942,02	942,02	942,02	60
140	7	31/08/2005	09/09/2005	17	138,45	138,45	138,45	60
141	7	30/09/2005	09/10/2005	17	316,62	316,62	316,62	60
142	7	31/10/2005	09/11/2005	17	94,74	94,74	94,74	60
143	7	30/11/2005	09/12/2005	17	236,23	236,23	236,23	60
144	10	30/11/2005	09/12/2005	17	124,03	0,00	0,00	60
145	10	31/12/2005	09/01/2006	17	3.094,58	1.487,52	1.487,52	60
146	10	31/01/2006	09/02/2006	17	2.943,69	2.943,69	2.943,69	60
147	10	28/02/2006	09/03/2006	17	2.537,70	2.537,70	2.537,70	60
148	10	31/03/2006	09/04/2006	17	3.426,82	3.426,82	3.426,82	60
149	10	30/04/2006	09/05/2006	17	2.007,41	2.007,41	2.007,41	60
150	10	31/05/2006	09/06/2006	17	2.436,11	2.436,11	2.436,11	60
151	10	30/06/2006	09/07/2006	17	1.332,46	1.332,46	1.332,46	60
152	10	31/07/2006	09/08/2006	17	792,50	792,50	792,50	60
153	10	31/08/2006	09/09/2006	17	1.194,57	1.194,57	1.194,57	60
154	10	30/09/2006	09/10/2006	17	1.306,35	1.306,35	1.306,35	60
155	10	31/10/2006	09/11/2006	17	1.251,81	1.251,81	1.251,81	60
156	10	30/11/2006	09/12/2006	17	1.137,24	1.137,24	1.137,24	60
157	10	31/12/2006	09/01/2007	17	1.612,65	1.612,65	1.612,65	60
TOTAL					1.696.148,20	1.694.416,97	1.644.378,98	

VOTO VENCIDO (Quanto à fundamentação da infração 4)

Inicialmente, devo esclarecer que comungo com a decisão proferida pela insigne Conselheira Relatora no que pertine ao provimento do Recurso Voluntário em relação à infração 4, em face de sua manifesta improcedência.

Divirjo, todavia, da fundamentação utilizada no voto de regência.

Isso porque 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.

Dáí 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 infração 4, do presente Auto de Infração estivesse inquinada de flagrante improcedência.

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 4, objeto do presente Auto de Infração.

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

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

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

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

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso de Ofício e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

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

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do 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 expandido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

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

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

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

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

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

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

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 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 em silêncio 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, invocando outras razões de decidir, distintas daquelas utilizadas pela nobre Conselheira Relatora, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para julgar improcedente a infração 4.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0002/08-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.642.097,58**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.559.093,21 e 70% sobre R\$83.004,37, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e VII, alíneas “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total **R\$2.281,40**, previstas no art. 42, incisos II, “d” e IX da citada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação da infração 4) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à fundamentação da infração 4) – conselheiros(as): Nelson Antonio Daiha Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e Jose Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO VENCIDO
(Quanto à fundamentação da infração 4)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS