

**PROCESSO** - A. I. Nº 269102.0044/08-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERCAL SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - CERCAL SUPERMERCADOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0354-02/10  
**ORIGEM** - INFAC GUANAMBI  
**INTERNET** - 13/02/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0001-12/12

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida quanto ao valor principal. 2. CONTA “CAIXA”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Esta situação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Reduzido o débito em decorrência da aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007. Mantida a Decisão recorrida. **b)** PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. À época da ocorrência dos fatos geradores não existia previsão em lei (Lei nº 7.014/96) para dar respaldo à infração imputada ao sujeito passivo tributário. Infração improcedente. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime quanto ao valor principal. Vencido o voto da relatora quanto à aplicação da multa na infração 4. Recuso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0354-02/10, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 03/09/2008, reclama ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$59.767,36, sob a acusação do cometimento de cinco irregularidades à legislação tributária deste Estado. Fazem parte do Recurso Voluntário a infração 5 e do Recurso de Ofício as infrações 2, 3, 4 e 5.

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$7.475,40, correspondente à omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimentos de Caixa de origem não comprovada, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2006, conforme demonstrativos à fls.16 e 17, e documentos às fls.18 a 27.

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, no total de R\$ 2.170,52, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, correspondentes aos meses de março, maio, setembro e outubro de 2004, outubro e

novembro de 2005, e agosto de 2006, conforme demonstrativo à fl.29 e cópias de notas fiscais às fls.30 a 37.

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, no total de R\$10.620,38, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, correspondentes aos meses de março a junho, e outubro de 2004, fevereiro a abril, julho, outubro e dezembro de 2005, janeiro a março, maio a junho, agosto a dezembro de 2006, conforme demonstrativos às fls. 39 a 40 e cópias de notas fiscais às fls. 41 a 68.

INFRAÇÃO 5 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 38.941,06, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, conforme demonstrativos às fls. 70 a 74, e cópias de notas fiscais às fls.85 a 420, e livro Caixa às fls. 421 a 505.

O autuado (fls.512/ 513) impugnou a infração 3 em relação à Nota Fiscal nº 99563, emitida pela empresa Berola em Contagem-MG alegando não ter adquirido as mercadorias, e nem houve o ingresso das mesmas em seu estabelecimento. Quanto à infração 4, diz desconhecer as Notas Fiscais nºs 99518, 99563, 101344, 102028, 102718, 103367, 104734, 105432, 106745 e 107572, todas da empresa Berola de Contagem-MG, uma vez que nunca manteve nenhum tipo de contato ou operações de qualquer natureza com a citada empresa. E, em relação à infração 5, ressalta não ter sido concedida a redução proporcional referente às operações isentas e não tributadas, conforme demonstrativo que anexou às fls. 514 a 518. Observa que embora a empresa Berola (Hélcio Ragazzi & Cia Ltda) foi a que mais simulou vendas em seu nome, outras empresas também o fizeram. Por conta disso, aduz que não ocorreu suprimento de Caixa, inclusive que o valor médio de suas compras não supera a R\$2.000,00 individualmente.

Foram juntadas à peça defensiva cópias de 04 (quatro) Boletins de Ocorrência Policial (fls. 519 a 522), cópias de correspondências e declarações dos fornecedores Rosina Alimentos Ltda, Maria Matos da Silva e Frigel.

Na informação fiscal (fls.542/543) o autuante rebateu a alegação defensiva em relação á infração 3 dizendo que as cópias das notas fiscais que foram objeto da autuação, emitidas pela empresa Berola, foram anexadas ao processo e elas trazem no campo de destinatário o nome do autuado. Pede a manutenção do imposto exigido e que cabe ao autuado, através de ocorrência policial prestada, acionar judicialmente a Berola para se ressarcir do valor cobrado. Quanto a infração 04, manteve sua posição, acrescentando que a exigência da antecipação tributária parcial foi apurada com base em notas fiscais da Berola e outros fornecedores. Sobre a infração 05, observa que o contribuinte pede a redução do débito por comercializar com mercadorias isentas e não tributadas, e ao mesmo tempo, diz que nunca comercializou com a empresa Berola e outras que alegou terem simulado vendas.

Quanto à proporcionalidade, diz que aproveitando a amostragem das saídas feitas pelo autuado em sua defesa (fls. 514/518), calculou o percentual das mercadorias tributáveis em 49,88%, o aplicando sobre a omissão de saídas de cada mês dos exercícios de 2003 a 2006. Observou que os novos valores exigidos estavam listados na planilha anexa - CD (fl. 544/545).

O autuado mais uma vez se manifesta questionando o zelo que deve ter o Estado sobre o trânsito das mercadorias neste Estado. Quanto à infração 5, observou que o autuante reconheceu e pediu a redução da base de cálculo em um percentual de 49,88% mensalmente nos exercícios de 2003 a 2006, a título de operações isentas e antecipadas. Concluiu requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Instado a se manifestar, o autuante reiterou todos os seus argumentos anteriores (fl.550B).

Considerando que não existia nos autos nenhum documento de prova de que as cópias das notas fiscais obtidas no CFAMT e SINTEGRA foram entregues ao autuado, bem como, o CD anexado com os novos demonstrativos de débito, a JJF converteu o PAF em diligência para que fossem

comprovadas as aquisições das mercadorias constantes nas notas fiscais do CFAMT e SINTEGRA, e aplicada à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 sobre o débito apurado nas infrações 2 e 5. Foi reaberto prazo de defesa.

Consta à fl. 556, Comunicação Interna – CI expedida pela INFAS Guanambi à SAT/DPF/GERSU/CONIF solicitando diligência ao contribuinte mineiro Hélcio Ragazzi Cia Ltda, CNPJ nº 16.553.224/0001-60, identificado no SINTEGRA como fornecedor do autuado, visando esclarecer se de fato a referida empresa vendeu ao autuado as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação. Consta à fl. 557, cópia de e-mail, datado de 17/10/2008, enviado pelo autuante ao Inspetor Fazendário informando as providências adotadas em relação aos documentos fiscais de quatro fornecedores, sendo comprovado mediante declaração das empresas Distribuidora de Bebidas Sertaneja Ltda e Souza Cruz, ambas estabelecidas no Estado da Bahia, que realmente o autuado adquiriu as mercadorias relacionadas nas notas fiscais por elas emitidas (docs.fl.559 a 571).

Por conta disso, foram anexados ao processo, fls. 572/589, a relação das notas fiscais do SINTEGRA que foram desconsideradas do levantamento fiscal e o Demonstrativo do Débito da infração 5 – pagamentos não registrados na escrita contábil; Demonstrativo do débito da infração 2 – suprimento de Caixa de origem não comprovada; e o Demonstrativo das Vendas e Situação Tributária para fins de proporcionalidade das vendas, resultantes das citadas exclusões (fls.576 a 589).

O autuante, respondendo à diligência fiscal solicitada pelo órgão julgador, presta as seguintes informações:

Diz que o autuado foi intimado e apresentou demonstrativo das vendas mensais, tributadas e não tributadas do período de 2003 a 2006, sobre o qual foi calculado o percentual mensal de vendas tributadas, e aplicado nas infrações 2 e 5 a título de proporcionalidade da efetiva omissão de saída de mercadorias tributadas.

Informa que as empresas fornecedoras das notas fiscais, obtidas mediante circularização do SINTEGRA, que alicerçaram a cobrança na infração 5, foram requisitadas a enviar documentação comprovando a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento do autuado, sendo que apenas as empresas FRANFRIOS e BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS o fizeram, permanecendo suas notas fiscais no Demonstrativo de Débito. As demais empresas não atenderam a requisição feita. Frisa que as notas fiscais oriundas de circularização do SINTEGRA das empresas que não atenderam a solicitação da comprovação de entrega das mercadorias foram excluídas do Demonstrativo do Débito da infração 5 e relacionadas separadamente numa planilha denominada RELAÇÃO NF SINTEGRA DESCONSIDERADAS.

Informa, ainda, que as empresas Souza Cruz e Distribuidora de Bebidas Sertaneja enviaram cartas declarando a venda para o autuado, assim como ROSINA, FRIJEL e MARIA MATOS DA SILVA o fizeram desde a primeira Informação Fiscal, porém, sem acostar documentos comprovando a entrega das mercadorias. Tais notas fiscais também foram excluídas da cobrança da infração 5.

Por fim, com relação à empresa Hélcio Ragazzi Cia Ltda (BEROLA), sendo a emitente de maior expressividade das notas fiscais cobradas no Auto de Infração, foi feita indicação para representação perante o CONIF, encaminhada pelo Sr. Inspetor da INFAS Guanambi, da qual até a data desta informação (05/04/2010) aguardou Parecer, sem êxito.

O autuado foi cientificado dos novos elementos anexados ao processo, mediante a entrega dos mesmos, com a reabertura do prazo de defesa por 30 (trinta) dias, conforme recibo devidamente assinado pelo autuado à fl.592, porém no prazo estipulado não se manifestou.

A JJF proleta a seguinte Decisão:

*“Incialmente, registro que na fase de instrução do processo, verifiquei que para a elaboração do levantamento fiscal o autuante se louvou de cópias de primeiras vias de notas fiscais apresentadas pelo autuado; de cópias de*

notas fiscais coletadas nos postos fiscais pelo CFAMT; e cópias de notas fiscais obtidas junto a vários fornecedores, todas relacionadas e constantes nos autos.

O lançamento foi impugnado com base na alegação do sujeito passivo de que nunca efetuou qualquer compra de mercadorias junto à empresa Berola (Hélcio Ragazzi & Cia Ltda), bem assim, que não existem provas de que as mercadorias ingressaram no seu estabelecimento, inclusive apresentou uma Ocorrência Policial de nº 573/2008, lavrada pela Delegacia Circunscricional de Caculé (doc.fl.558).

A Jurisprudência do CONSEF prestigia os lançamentos efetuados com base em Notas Fiscais retidas pelo sistema CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), o sistema de controle de mercadorias em trânsito pelas rodovias baianas, que se constituem prova de que as mercadorias circularam, efetivamente, com destino ao estabelecimento do autuado.

No caso das cópias das notas fiscais identificadas no SINTEGRA, em outros processos que tratam de exigência fiscal baseada em cópias de notas fiscais obtidas junto aos fornecedores, o CONSEF em diversos casos tem entendido que se faz necessário para a comprovação da operação de compra, que além da cópia da nota fiscal, sejam apresentados outros elementos de prova, tais como, cópias dos pedidos das mercadorias caso existentes; cópias dos canhotos das notas fiscais com assinatura e identificação do recebedor das mercadorias; c) comprovantes de recebimento do autuado (boletos bancários, duplicatas, transferências bancárias etc), por parte do fornecedor, dos valores referentes às vendas realizadas através das notas fiscais; cópias de conhecimentos de transporte, ou quaisquer outros elementos que demonstrem a compra das mercadorias.

Diante disso, o presente processo foi encaminhado à Infaz Guanambi, conforme despacho à fl. 552 e 553, no sentido de que fossem carreadas ao processo pelo autuante, além das cópias das notas fiscais, provas adicionais das compras das mercadorias, relativas à todas as notas fiscais obtidas junto aos respectivos fornecedores.

Conforme informação à fl.591, o autuante cumpriu parcialmente a diligência fiscal, trazendo ao processo apenas a comprovação das aquisições efetuadas junto às empresas Distribuidora de Bebidas Sertaneja Ltda; Souza Cruz S/A; Fran Frios Com. Rep.Dist. e Cargas Ltda; e Bahiana Distribuidora de Gás Ltda, tendo apresentado a relação das notas fiscais sem a comprovação e que foram desconsideradas nos levantamentos fiscais (docs.fl.572 a 575).

Portanto, para proferir o meu voto, tomo por base os levantamentos ajustados pelo autuante constantes às fls.576 a 585, uma vez que o sujeito passivo foi cientificado mediante a entrega de todos os documentos relacionados no recibo subscrito pelo mesmo à fl.592, com a reabertura do prazo de defesa, e não se manifestou no prazo estipulado.

Desta forma, passo a analisar cada item de si.

.....

## INFRAÇÃO 02

Este item faz referência a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimentos de Caixa de origem não comprovada, com fulcro no §3º do artigo 2º do RICMS/97.

O débito encontra-se demonstrado às fls.16 e 17, cujos suprimentos foram apurados através da comparação dos valores lançados no Caixa com os valores recebidos, nos meses de janeiro, março a outubro, e dezembro de 2006.

De acordo com o §3º do artigo 2º do RICMS/97, “presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar: I – saldo credor de caixa; II – suprimento a caixa de origem não comprovada.”

Logo, quando é detectada pela fiscalização qualquer das ocorrências acima, a legislação tributária autoriza a presunção legal de que o contribuinte efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas.

Por outro lado, quando o estabelecimento está inscrito no SIMBAHIA, e incorre na situação prevista no inciso V do art. 408-L do RICMS/97, é correta a exigência de imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, pois de acordo com o artigo 19, da Lei nº 7.357/98, “quando se constatar quaisquer das situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18 desta lei, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais”, com a concessão dos créditos fiscais previstos no § 1º do art. 408-S, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 alterado pelo Decreto nº 8.413/02.

A ocorrência de suprimentos de Caixa ou de saldo credor de caixa deve ser regularmente comprovada para evitar a presunção legítima, de tratar-se de Recursos provenientes de vendas não registradas.

O autuado na defesa fiscal não fez qualquer referência a este item, o que torna subsistente o reclamo fiscal, uma vez que “o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas” (art.140 do RPAF/99).

*Mantido o lançamento, por se encontrar devidamente comprovado nos autos, com a redução do débito para a cifra de R\$ 4.037,60, em razão da aplicação do critério da proporcionalidade, previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, das mercadorias tributadas sobre o débito apurado, conforme demonstrativo às fls 584 a 585.*

#### **INFRAÇÃO 03**

*Acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação.*

*O autuado não negou sua obrigação tributária em relação às notas fiscais relacionadas à fl.29, impugnando apenas o lançamento em relação à Nota Fiscal nº 99563, emitida por Berola em Contagem/MG, sob alegação de que não adquiriu as mercadorias. Considerando que na diligência fiscal não foi comprovado a compra das mercadorias por parte do autuado, inclusive foi incluída na relação das notas fiscais desconsideradas na exigência fiscal da infração 05, não é devido o débito no valor de R\$ 1.365,48, fato gerador datado de 31/10/2005. Assim, subsiste em parte este item no montante de R\$ 805,04.*

#### **INFRAÇÃO 04**

*Trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação,*

*O sujeito passivo ao defender-se apenas impugnou o débito referente às notas fiscais nº 99518, 99563, 101344, 102028, 102718, 103367, 104734, 105432, 106745 e 107572, todas da empresa Berola de Contagem-MG, sob alegação de que não adquiriu as mercadorias.*

*A exemplo do item anterior, também devem ser excluídas as citadas notas fiscais, haja vista que não restou comprovado na diligência fiscal a aquisição das mercadorias na citada empresa, inclusive tais documentos fiscais se encontram relacionados nas notas fiscais que foram desconsideradas da infração 05, por falta de provas.*

*Desta forma, excluindo-se do levantamento fiscal às fls.39 e 40, o débito relativas às citadas notas fiscais tendo como emitente a empresa Berola, resulta na diminuição do débito deste item para o valor de R\$678,84.*

#### **INFRAÇÃO 05**

*Diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados, com base na presunção legal prevista no §3º do artigo 2º do RICMS/97, conforme demonstrativos às 70 a 74.*

*Neste caso, tendo sido detectada pela fiscalização a ocorrência de pagamentos não contabilizados, o dispositivo acima citado autoriza a presunção legal de que o contribuinte efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas.*

*Para elidir a presunção legal da realização de operações de vendas anteriores não contabilizadas, o autuado tomou por base duas premissas: a) que não foi concedida a redução proporcional referente às operações isentas e não tributadas (antecipação tributária); e b) que nunca manteve operação comercial através das notas fiscais emitidas pela empresa Berola, e portanto, que nunca efetuou qualquer pagamento à citada empresa.*

*Estas duas questões foram esclarecidas na diligência fiscal, onde foram desconsideradas todas as notas fiscais obtidas cópias juntas aos fornecedores e que não foram comprovadas as aquisições, inclusive as emitidas pela Berola, conforme relação às fls.572 a 575.*

*Além disso, também foi atendido o pedido do autuado no sentido de ser feita a proporcionalidade, prevista na Instrução Normativa 56/2007, das mercadorias tributadas sobre o débito apurado após a exclusão das notas fiscais não comprovadas, conforme 576 a 583.*

*Mantido o lançamento, com a redução do débito para o valor de R\$ 8.544,54.*

*Considerando que foram excluídos do levantamento fiscal os documentos fiscais obtidos junto aos remetentes das mercadorias que se encontram relacionados às fls.572 a 575 e que não foram comprovadas as aquisições das mercadorias, represento a autoridade fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte autuado para programar nova ação fiscal, no sentido de adotar as providências cabíveis visando renovar o procedimento fiscal em relação às citadas notas fiscais.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 25.933,04, conforme quadro e demonstrativos de débito abaixo.”*

A JJF recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Inconformado com a Decisão prolatada, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fl. 617) entendendo que o canhoto de uma nota fiscal, podendo ser ou não destacado, tem por finalidade a comprovação de que as mercadorias foram entregues e, assim, pode o vendedor questionar o recebimento do valor da operação, e, para quem compra, o direito de questionar não pagar o que não recebeu.

Reafirma de que não adquiriu as mercadorias mencionadas. Entende que as empresas ao não entregarem ao fisco os canhotos de recebimento não fizeram prova das aquisições, e que sem eles “não provocaria nenhuma demanda, nem mesmo a iniciativa da nossa parte do Registro de uma Ocorrência Policial pelo uso não autorizado do nosso Cadastro”.

Diz textualmente: “As mesmas empresas a serem demandadas voltam a apresentar uma **simples declaração, sem nenhuma comprovação**, uma apresenta apenas a relação das notas fiscais, tal qual haviam sido enviadas anteriormente, outra afirma que não possui comprovante de entrega porque a empresa pagou com cheque pré-datado. Perguntamos e se o cheque fosse devolvido? Como faria a habilitação para a cobrança? Como faria a constituição do crédito? Outras, nenhum tentativa de comprovação apresentou, senão confirmar que vendeu. Será que seriam agora ingênuos a ponto de afirmar que não vendeu! Depois de enviar cópia das notas fiscais, ou depois de emitir as notas fiscais! Será que iria confessar a emissão graciosa! Só que isso **não é o suficiente para imputar responsabilidade a terceiros**.”

Nesta sua tese solicita a efetiva comprovação da entrega dos produtos (apresentação dos canhotos das notas fiscais), ou do pagamento, através de cheque, depósitos bancários ou boletos. Caso contrário, que sejam excluídas as notas fiscais das empresas: Distribuidora de Bebidas Sertaneja Ltda, Souza Cruz S.A, Maria Matos da Silva, Rosina Ind Transportes e Comércio Ltda.

A PGE/PROFIS (fls. 632/633) opina pelo improvimento do Recurso interposto, uma vez que as infrações estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, não existindo amparo fálico-jurídico para o pleito do recorrente.

Observa que o autuante (fls. 576/585) realizou os ajustes necessários nos levantamentos fiscais, colacionando ao processo a comprovação das aquisições efetuadas perante as empresas Fran Frios e Distribuidora de Gás Ltda. No mais, as empresas Distribuidora de Bebidas Sertaneja, Souza Cruz S.A, Maria Matos da Silva, Rosina Indústria Transportes e Comércio Ltda. e FRIGEL foram objeto de exclusão da cobrança relativa a omissão de saída de mercadoria tributáveis apurada através de pagamentos não registrados, porquanto não restou devidamente comprovada a entrega das mercadorias.

#### **VOTO VENCIDO (Aplicação da multa - Infração 4)**

Inicialmente aprecio o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido desta CJF dar provimento ao seu pedido de reforma da Decisão de 1ª Instância.

Ressalto que o recorrente não fez qualquer menção sobre as infrações a que estava impugnando. No entanto como somente questiona as notas fiscais cujas mercadorias afirma não ter adquirido, entendo que está se referindo a infração 5, uma vez que nas infrações 3 e 4 ele somente questiona as notas fiscais da empresa Beroba, não citada no seu Recurso e, em relação a infração 2, esta não teve por base qualquer nota fiscal questionada e sim cupons fiscais emitidos pelo próprio recorrente.

Em assim sendo, a infração 5 trata da falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados, nos meses de janeiro de 2003 a dezembro de 2006.

O autuante de posse das notas fiscais apresentadas pelo próprio recorrente (1º vias), notas fiscais colhidas junto ao sistema CFAMT desta Secretaria de Fazenda e no SINTEGRA, despesas com luz e com pagamentos ao contador da empresa, observou que tais despesas não se encontravam registradas no seu livro Caixa, apensado às fls. 421 a 505 dos autos. Exigiu o imposto sobre tais despesas com base no art. 2º, § 3º, do RICMS/BA.

Para o deslinde da matéria posta, entendo importante transcrever as determinações do aludido artigo regulamentar à época dos fatos geradores (2003 a 2006)

*“Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

[...]

*§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

**I - saldo credor de caixa;**

**II - suprimento a caixa de origem não comprovada;**

**III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;**

**IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;**

**V - pagamentos não registrados.** (revogado pela Alteração nº. 122 - Decreto nº. 11656, de 11/08/09, DOE de 12/08/09 - efeitos a partir de 12/08/09).

**VI - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;**” (grifo nosso).

Denota-se com tal transcrição que existia previsão regulamentar para a exigência do imposto na forma posta.

No entanto, o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, norma hierarquicamente superior ao RICMS, estabelecia que:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

[...]

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

Da análise das determinações legais acima citadas resta claro inexistir consonância entre elas. A redação da lei à época dos fatos, não previa a presunção de omissões de saídas de mercadorias pela constatação de “**pagamentos não registrados**”. O RICMS/BA, decreto que regulamenta a lei, inovou o ordenamento jurídico ao não trazer apenas as mesmas regras estabelecidas pela Lei nº 7.014/96, em evidente desobediência ao quanto tracejado no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, ou seja, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Não cabia ao regulamento do ICMS, sob pena de ferir os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, prever caso de presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis que não estivesse estabelecido pela lei do ICMS, uma vez que a cobrança de qualquer tributo, ou mesmo a sua majoração só poderá ser válida se houver lei formal que a autorize. Esta é, inclusive, a posição que vem sendo adotada por este Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 0302-11/09 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Assim, sendo tal previsão ilegal, pois sem fundamento da legislação hierarquicamente superior, esta infração, de ofício, é improcedente.

Passo a apreciação do Recurso de Ofício interposto.

Quanto à infração 2, que diz respeito a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimentos de Caixa de origem não comprovada, a empresa não a rebate. Entretanto,

a JJF, em obediência ao quanto previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, solicitou que fosse aplicado o critério da proporcionalidade das mercadorias tributadas sobre o débito apurado, o que foi realizado pelo autuante conforme demonstrativo às fls. 584/585 e base da Decisão prolatada. Estando correto o procedimento, ratifica-se a Decisão ora recorrida.

Na infração 3 – falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação. Embora sendo perquirida, pela JJF, a comprovação da aquisição das mercadorias elencadas na Nota Fiscal nº 99563, emitida por Berola em Contagem/MG (impugnada) o autuante não logrou êxito nessa comprovação, uma vez que, sendo documento fiscal colhido junto ao SINTEGRA (3<sup>a</sup> via), seria necessária a efetiva prova da internalização das mercadorias neste Estado. Inclusive, e como perfeitamente observou a JJF, tal documento foi incluído na relação das notas fiscais desconsideradas na exigência fiscal da infração 5, quando o autuante, a pedido da JJF, foi solicitado a comprovar a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte.

Mantida a Decisão recorrida que julgou procedente em parte esta infração no montante de R\$ 805,04.

A infração 4 trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação. O sujeito passivo apenas impugnou o débito referente às Notas Fiscais nºs 99518, 99563, 101344, 102028, 102718, 103367, 104734, 105432, 106745 e 107572, todas da empresa Berola de Contagem-MG e colhidas junto ao SINTEGRA. Da mesma forma do item anterior, o fisco não conseguiu as provas necessárias para a comprovação dessas aquisições, o que motivou as suas exclusões do levantamento fiscal pelo próprio autuante e, acertadamente, acatadas tais exclusões pela JJF.

Diante do exposto é mantida a Decisão recorrida que julgou procedente em parte esta infração no montante de R\$678,84. Entretanto, a multa sugerida pelo autuante e aplicada pelos julgadores de 1º Grau deve ser reformada.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/96 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 (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).

Diante deste quadro, a multa de 50%, com arrimo no art. 42, I, “b”, 1, 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 acombarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, tudo conforme acima explicitado.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc, II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº

7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 50% enquadrada no art. 42, I, "b", 1, da Lei nº 7.014/96. E, ressalto, tal re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto e de ofício, reenquadro a multa desta infração para 60% com base no art. 42, II, "F", da Lei nº 7.014/96.

Por fim, no que diz respeito à infração 5 - falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de pagamentos não registrados, diante da fundamentação já exposta quando da apreciação do Recurso Voluntário, fica prejudicada a análise do Recurso de Ofício interposto.

Do exposto, de ofício, voto pela IMPROCEDÊNCIA da infração 5, ficando prejudicado o Recurso Voluntário interposto, e quanto ao Recurso de Ofício, voto pelo NÃO PROVIMENTO e, de ofício, voto pela alteração da multa aplicada na infração 4, de 50% para 60%.

#### **VOTO DIVERGENTE (Alteração da multa - Infração 4)**

Este voto refere-se apenas à multa concernente à imputação 4 do Auto de Infração.

A imputação trata de exigência de valores relativos à falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial, por contribuinte enquadrado à época dos fatos geradores, março/2004 a dezembro/2008, como microempresa.

Em parte deste período, ou seja, março/2004 a junho/2007, o sujeito passivo esteve enquadrado como microempresa no regime simplificado de apuração de ICMS identificado como SIMBAHIA, instituído pela Lei nº 7.357/98, revogada em 01/07/2007; e de julho/2007 a dezembro/2008 encontrava-se enquadrado também como microempresa, mas já no regime simplificado de apuração de tributos identificado como Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 e, no Estado da Bahia, também regido pela Lei Estadual nº 10.646, de 03 de julho de 2007, com efeitos a partir de 01/07/2007.

No Auto de Infração encontra-se indicada a multa no percentual de 50% prevista no item 1 da alínea "b" do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 que, conforme dados originalmente constantes dos enunciados-padrão do sistema informatizado de Emissão de Auto de Infração - SEAI, é a multa aplicável para as empresas enquadradas no regime simplificado de apuração do ICMS, nas situações de falta de pagamento, ou pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

A digna Conselheira Relatora, em seu voto, aduz que deve ser majorado o referido percentual de 50% para 60%, pelos argumentos que expõe.

Conforme Relatório lido em sessão, a infração 4 foi foco apenas de Recurso de Ofício, este em razão da redução do valor de crédito tributário a ser lançado de ofício, conforme julgamento de primeira instância. O contribuinte, assim, não se teria pronunciado acerca da imputação 04 quando da interposição de seu Recurso Voluntário, pelo que teria aceitado o teor da decisão primeira acerca desta imputação, decisão de primeiro grau que, por unanimidade, manteve a multa de 50% para a Infração 04 tal como lançada no Auto de Infração.

Assinalo que concordo com a digna Relatora quanto ao mérito da questão, ou seja, a imputação 04 de fato é apenas parcialmente procedente. Este entendimento quanto ao mérito mostrou-se unânime na sessão de julgamento de Segunda Instância.

Contudo, com a devida vênia discordo do posicionamento externado no sentido da majoração, para 60%, do percentual de multa de 50% do valor do ICMS.

Esclareço que tendo sido mantido, por unanimidade, em sede de julgamento em primeira instância, este percentual de multa equivalente a 50% do valor do imposto lançado de ofício pelo Fisco no Auto de Infração, disto resultou que, até à assentada da sessão de julgamento em sede de segunda instância, o contribuinte teve conhecimento apenas da imposição do percentual de 50% relativamente à imputação 4, porquanto foi este o percentual mantido no julgamento de primeiro grau, decisão que veio a ser objeto do Recurso Voluntário.

Em decorrência desta situação, o contribuinte expôs suas razões defensivas, tanto na impugnação originária quanto já na oportunidade de apresentação de seu Recurso Voluntário, considerando existente para a imputação 04 o lançamento deste percentual de 50%. Disto resulta que quando já esgotado o prazo para interposição de Recurso Voluntário vem apenas agora a ser analisada, neste processo, a possibilidade de majoração para o percentual de 60%, pelos argumentos expostos em sessão, e sobre os quais me posicionarei ainda neste voto.

É certo que este contencioso administrativo tem o poder-dever de rever, e inclusive de modificar de ofício, o lançamento do crédito tributário, se comprovada qualquer afronta à legislação tributária nos autos do processo. Porém, ressalto, apenas se comprovada.

Em razão do teor do voto prolatado pela digna Relatora de segundo grau, peço vênia para citar que antes e depois de interposição e de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 33203-8/2004 - interposta esta no sentido de questionar a constitucionalidade do instituto da antecipação parcial, hipótese normativa inserida pelo artigo 12-A na Lei nº 7.014/96 - mostra-se evidente, nas letras do texto legal mencionado, que a antecipação tributária parcial, embora seja uma das formas de antecipação tributária, não é uma antecipação tributária com fase de tributação encerrada, e nem com substituição do sujeito passivo para efeito de pagamento do imposto devido. Portanto, da leitura do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, impossível confundir-se o instituto da antecipação tributária parcial com o instituto da antecipação tributária por substituição, porque este artigo 12-A cuidou de deixar explícita e inegável a diferença entre os dois institutos, conforme se lê a seguir:

**Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS na Bahia):**

**Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.**

**§ 1º. A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:**

(...)

**III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.**

(...)

**(artigo 12-A acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/04 - grifos nossos.)**

A antecipação tributária objeto do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, e objeto igualmente do item “2” da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 – que em âmbito nacional trata do regime de tributação denominado “Simples Nacional” - é a denominada antecipação tributária parcial, ou seja, antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, e sem substituição de sujeito passivo para qualquer efeito tributário.

Esta Lei Complementar nº 123/2006, com base na qual é possível cobrar-se o imposto devido por antecipação pelas empresas nesse regime simplificado inscritas, é de clareza meridiana ao

dividir, respectivamente nos itens 1 e 2 da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13, a seguir transcritos, as operações sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto em operações com fase de tributação encerrada, e sem fase de tributação encerrada. De forma didática e literal, enquadraria ambas as espécies de antecipação no gênero antecipação tributária, conforme se pode facilmente ler a seguir:

**Lei Complementar n° 123/2006 (Lei do Simples Nacional):**

*Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, (...):*

*§ 1º. O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

*XIII – ICMS devido:*

*g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:*

*1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;*

*2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;*

Observo, por se tratar de lide em que figura no polo passivo empresa enquadrada no regime simplificado SimBahia em parte do período objeto da autuação, que o inciso II do artigo 5º da Lei do SimBahia, inciso que tratava do ICMS devido por antecipação, não citava se a antecipação tributária ali mencionada era antecipação “parcial”, ou “total”, apenas trazia a expressão “[operações] sujeitas a antecipação”. E, a se entender que a expressão “sujeitas a antecipação”, mencionada nesse dispositivo legal, não se referia à antecipação parcial, então por lógica a redação deste artigo deveria ter sido forçosamente modificada pelo teor do artigo 12-A da Lei n° 7.014/96, o que não ocorreu até à data da sua revogação, em 01/07/2007:

**Lei n° 7.357/98 (Lei do SIMBAHIA):**

*Art. 5º O tratamento simplificado de apuração do imposto de que cuida esta Lei não se aplica ao pagamento de ICMS nas operações:*

*(...)*

*II - sujeitas a antecipação ou substituição tributária;*

*(...)*

Por outro lado, o inciso I do artigo 386 do RICMS/BA, ao tratar das empresas do Simples Nacional, também não cita de forma explícita que se trata da espécie de antecipação dita parcial, e sim trata o assunto em forma de gênero de operações, ou seja, utiliza a expressão “operações sujeitas ao regime de antecipação”. Se a antecipação parcial não se incluísse nesta redação regulamentar, estaria excluída do RICMS/BA, em relação às empresas do Simples Nacional inscritas como contribuintes do ICMS na Bahia?

**RICMS/BA:**

*Art. 386. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:*

*I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação ou substituição tributária;*  
*(grifos nossos)*

Se vigorasse este entendimento de que as expressões “imposto devido por antecipação”, ou “operações sujeitas a antecipação” não incluiriam o imposto devido por antecipação parcial, ter-se-ia que as empresas do Simples Nacional teriam esta obrigação tributária prevista em Lei Complementar, mas não no Regulamento de ICMS do nosso Estado?

Assim, com esta interpretação de que a “antecipação tributária parcial” não fosse espécie do gênero “antecipação tributária”, não apenas se estaria inviabilizando cobrar a multa decorrente do seu não pagamento tempestivo pelo contribuinte do SimBahia, ou do Simples Nacional, e sim estar-se-ia também criando óbices, antes disto inexistentes, a que o Estado da Bahia cobrasse o

imposto devido por antecipação parcial pelas empresas do regime simplificado de apuração. Porém, tratando-se de imposto devido por antecipação, a antecipação parcial do ICMS tem, desde março/2004, base legal para a sua cobrança também em relação às empresas do regime simplificado de apuração, seja no extinto regime SimBahia, seja no atual regime Simples Nacional.

A antecipação tributária denominada de antecipação tributária parcial é apenas uma das modalidades de pagamento antecipado de imposto, nada mais.

E se, em livre expressão, escolha-se denominar a antecipação tributária por substituição como antecipação tributária “propriamente dita”, desta escolha nominativa não resulta a impropriedade da antecipação do momento do pagamento do tributo em razão de outra hipótese normativa.

Por conseguinte, antes e depois do julgamento pela constitucionalidade do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, a antecipação parcial é apenas, e tão-somente, uma das formas de pagamento do imposto por antecipação.

Uma vez que o contribuinte que figura como sujeito passivo da lide em julgamento é empresa que, à época dos fatos objeto da imputação 4, não se encontrava sob regime normal de tributação, não se aplica o teor da alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, restando inóqua a argumentação quanto a que a segunda alteração trazida à redação original deste inciso - esta pela Lei nº 10.847, em 27/11/2007 - não seria, ou seria, meramente interpretativa, ao inserir o aposto com o conteúdo “inclusive por antecipação parcial.”.

Porém, uma vez citada em sede de julgamento, esclareço que comungo do entendimento de que é modificação de redação meramente interpretativa, posto que a antecipação tributária parcial é antecipação de tributo, por conseguinte antecipação tributária, raciocínio simples e objetivo porque simples e objetivo o fato. Caso a antecipação parcial do pagamento do tributo ICMS não fosse uma antecipação de pagamento de tributo, seria que tipo de antecipação?

Nos termos do capítulo IV do Código Tributário Nacional, a interpretação dos dispositivos do Direito Tributário é restritiva, ou seja, podendo aplicar-se a letra da lei, aplica-se a letra da lei, sem o uso de analogia, ou de qualquer outro processo de interpretação.

Ou seja, sendo a antecipação tributária parcial apenas uma das espécies de antecipação tributária, constatada está a sua originária e inequívoca inclusão no gênero “antecipação tributária”, tanto quanto aquela outra espécie de antecipação tributária na qual ocorre a substituição tributária e o encerramento da fase de tributação também, além da antecipação do momento do pagamento do imposto.

Porém, tratando-se de microempresa do regime simplificado de apuração, aplica-se a previsão normativa específica vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária objeto da Infração 04, ou seja, março/2004 até dezembro/2008, dado que a norma específica sempre prevalece sobre a norma de caráter geral, e o lançamento rege-se pela Lei já em vigor também àquela época, Lei nº 7.014/96.

A alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterada em 1999 pela Lei que instituiu o SimBahia, para que a redação da Lei geral do ICMS estivesse adequada e aplicável também às empresas sob regime simplificado de apuração do imposto:

*Lei nº 7.014/96:*

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

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:*

*b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento;*

*I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;*

(redação da alínea "b", do inciso I do caput do art. 42 dada pelo artigo 24 da Lei nº 7.357, de 04/11/98 (**LEI DO SIMBAHIA**), DOE de 05/11/98, redação com efeitos de 01/01/99 até 30/03/2010.)

(...)

3 - do imposto devido por empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, nas operações enquadradas no regime simplificado de apuração;  
(grifos nossos)

Assim, existindo previsão legal específica de multa para as empresas do regime simplificado de apuração no item "1" da alínea "b" do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, mostra-se inaplicável ao caso o teor da alínea "f" do inciso II do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispositivo este invocado no voto da digna Relatora de segunda instância.

Concomitantemente, e também com a necessária licença, discordo do voto vencedor quanto à inexistência de previsão legal para a aplicação da multa indicada no Auto de Infração para esta imputação, porque compreendo que o percentual aplicável para os fatos à época é o de 50% do montante de ICMS devido, tal como originalmente lançado pelo Fisco no Auto de Infração, sendo indevida tanto a majoração para o percentual de 60%, apresentada no voto da Conselheira Relatora, quanto a exclusão da multa, objeto do voto vencedor.

Assinalo, por oportuno, que o título da Subseção IV da Lei nº 7.014/96, que institui a antecipação parcial em seu artigo 12-A, em redação vigente até 30/03/2010, era *"Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação"*. Nesta Subseção, posteriormente à promulgação da Lei nº 7.014/96, já em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A.

O título atual desta Subseção IV da Lei nº 7.014/96 é *"Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Antecipação Tributária"*.

Entendo, por conseguinte, que a antecipação parcial, sempre incluída na Subseção que trata das antecipações tributárias, é espécie deste gênero de modalidade de tributação, ou seja, é uma forma de antecipação do momento do pagamento do imposto, diferindo do instituto da substituição tributária.

Assim, friso, inclusive dentro da técnica legislativa adotada neste Estado, a antecipação parcial é uma forma de pagamento de tributo por antecipação, motivo pelo qual este instituto está e sempre esteve inserido na mencionada Subseção IV, e não em outra parte da Lei nº 7.014/96.

No caso da antecipação parcial, espécie da antecipação tributária, trata-se de situação em que ocorre apenas, e tão-somente, o deslocamento do elemento temporal do fato gerador e, consequentemente, a antecipação do momento do pagamento do imposto, sem o encerramento da fase de tributação naquele instante e sem a substituição do sujeito passivo originário por outro.

Observo, por oportuno, vez que o autuado era optante pelo regime simplificado de apuração de tributos denominado Simples Nacional durante parte do período objeto da autuação, ou seja, de julho/2007 até dezembro/2008, que nos itens "1" e "2" da alínea "g" do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 está dito, de forma literal, que o ICMS é devido nas operações sujeitas ao **regime de antecipação do recolhimento do imposto com, e sem, encerramento da tributação**, submetendo-se o sujeito passivo à legislação estadual aplicável no Estado da Bahia.

Ou seja, a **Lei Complementar nº 123/2006, que rege o Simples Nacional, explicita que a antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, situação em se enquadra a antecipação parcial prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, é uma das formas de antecipação tributária**. E é com base neste dispositivo normativo que as empresas enquadradas no regime simplificado Simples Nacional têm a obrigação tributária do recolhimento da antecipação parcial em nosso Estado, além da obrigação de recolhimento dos tributos que compõem a "cesta de tributos" prevista no caput, incisos I a VIII, do mencionado artigo 13.

No item “1” da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei do Simples Nacional, está a hipótese de incidência relativa ao regime da substituição tributária, e no item “2”, da mesma alínea do mesmo inciso e artigo, enquadra-se a antecipação parcial, que na Bahia é a antecipação tributária em que não ocorre a substituição do sujeito passivo, e nem se esgota a fase de tributação. E a Lei Complementar 123/2006 não poderia dispor de forma diferente, pois há uma antecipação do momento de pagamento de um tributo em ambas às situações previstas nestes itens “1” e “2”.

Assim, a antecipação do momento do recolhimento do tributo, prevista a época dos fatos objeto da imputação, no inciso I, alínea “b”, item “1, da Lei nº 7.014/96, é dado atinente ao elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, antecipar o momento do pagamento do imposto significa na situação em foco apenas que, ao invés da submissão à regra de dever pagar o tributo quando da operação de saída, o imposto deverá ser pago quando da entrada da mercadoria, ou em data posterior prevista pela legislação aplicável à situação, ainda que as mercadorias não tenham saído do estabelecimento adquirente.

A antecipação tributária parcial é uma antecipação tributária.

Por conseguinte, quando a redação originária da Lei nº 7.014/96 previu multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de imposto devido por antecipação, sem excluir este ou aquele modo de antecipar o pagamento do tributo, tratou de antecipação tributária em todas as modalidades existentes e tal redação atinge os fatos supervenientes, desde que naquela hipótese de incidência, sempre preexistente, o fato da vida viesse a se enquadrar.

Assinalo que o princípio da reserva legal, decorrente imediato do princípio da legalidade, é princípio de suma importância, especialmente no direito Penal e no Direito Tributário, ramos em que assume a sua força extrema, expressado pelo princípio da tipicidade. Isto porque estes dois ramos do Direito são dos que mais afetam a vida do particular, o primeiro por avançar sobre a liberdade, e o segundo por incidir sobre a propriedade privada, o patrimônio. Quando se diz que a Lei deve estabelecer a existência de tributo e a multa aplicável, é evidente que a previsão normativa preexistirá ao fato da vida, para que tal lei possa vir a ser aplicada quando se materializar a hipótese de incidência.

Embora sobejamente conhecidos, por oportuno transcrevo dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

*CTN:*

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

Assim, a previsão de multa deve preexistir ao fato da vida, e de fato corretamente já existia antes da instituição da espécie de cobrança antecipada de ICMS denominada de “antecipação parcial”, prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, a previsão da multa por falta de pagamento, e de pagamento a menos, de ICMS devido por antecipação, com ou sem a substituição do sujeito passivo, e com, ou sem, encerrar a fase de tributação.

Por este motivo, é evidente que quando a Lei nº 7.014/96 previu a multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, do ICMS devido por antecipação, este dispositivo só teve efeito sobre os fatos da vida que ocorreram após a promulgação da mencionada Lei. Quando, em março de 2004, foi criada uma nova espécie do gênero de pagamento de imposto por antecipação - evidentemente antecipação tributária porque se trata de tributo - de forma eficaz o

dispositivo que previa a multa por inadimplência desta obrigação principal já existia, pelo que já poderia ser aplicada a penalidade. Tudo conforme o ordenamento jurídico, a lógica jurídica, o princípio da reserva legal.

O que estaria em desconformidade com a correta técnica legislativa, e com a devida política de administração tributária, seria situação na qual passasse a existir alguma previsão normativa de cobrança antecipada, ou não, de imposto, e apenas depois que algum contribuinte deixasse de recolhê-lo é que o ente tributante viesse a perceber a necessidade de instituição prévia de multa a ser aplicada em face deste não recolhimento.

É determinação constitucional que a previsão legal de sanção preexista ao fato da vida, e no caso da antecipação parcial a hipótese normativa da aplicação de sanção preexistiu, na Bahia, para as empresas sob regime simplificado de apuração de imposto, no item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Não vislumbro a base jurídica para se excluir, da antecipação tributária, a antecipação tributária dita parcial, em que não ocorre o encerramento da fase de tributação.

Ressalto que a Lei Complementar 123/2006 (Simples Nacional) insere, como já transscrito neste voto, a antecipação sem encerramento da fase de tributação no contexto da antecipação tributária, e o faz de modo a deixar inequívoca tal situação.

Assinalo que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente aos fatos que baseiam a imputação 4 - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea “b”, que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas da escrituração fiscal, reitero que a empresa autuada estava, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, sucessivamente enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia e regime simplificado Simples Nacional, este em nosso Estado sucessor do regime simplificado de apuração de ICMS adotado anteriormente, pelo que no momento da ocorrência dos fatos objeto da duas imputação 04 do presente Auto de Infração o autuado não estava submetido às regras comuns, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal de apuração, e os atos que praticava estavam regidos pela legislação vigente para as empresas do regime simplificado de apuração.

Em nosso Estado, a Lei que regia o regime SimBahia, Lei nº 7.357/1998, foi revogada em 01/07/2007 pelo artigo 10 da Lei nº 10.646/07, que dispõe sobre a aplicação do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte de que trata a Lei Complementar nº 123/2006, e que possibilitou a opção do ora autuado pelo seu enquadramento como contribuinte inscrito no denominado regime Simples Nacional, a partir de 01/07/2007.

Por outro lado uma vez que, à época do cometimento da infração, o percentual de multa a ser aplicado era o de 50% do valor do imposto, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS, devido por antecipação, por empresas sob regime simplificado de apuração, vale dizer, dispensadas da escrituração fiscal exigível para as empresas sob regime normal de apuração, à situação em lide não se poderia aplicar o percentual de 60% do valor de imposto, também já previsto à época no inciso II, alíneas “d” e “f”, do mencionado artigo 42, para as empresas sob regime normal de apuração, porque a aplicação de tal percentual maior, 60% ao invés de 50%, seria um agravamento de penalidade sem base legal que o justificasse.

Assinalo, inclusive, que interpretar a legislação no sentido da aplicação do percentual maior de multa, portanto impondo maior ônus financeiro a ser suportado pelo sujeito passivo desta lide, seria procedimento contrário ao quanto previsto nos artigos 146, inciso III, alínea “d”; 170, inciso IX, e 179, todos da Constituição da República, acerca do tratamento diferenciado, e mais benéfico, a ser aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte:

*Constituição da República:*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC nº 42, de 2003)*

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Nova redação dada pela EC nº 6, de 1995)*

*Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

A Lei Estadual nº 10.646/2007 determina, em seu artigo 1º:

*Art. 1º. O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito estadual, obedecerá ao disposto na Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, observando-se a previsão contida no art. 146 da Constituição Federal.*

E, ainda que o artigo 125, incisos I e III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, exclua, da competência deste Conselho de Fazenda, a declaração de inconstitucionalidade, na realidade a interpretação sistemática da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide visando-se à economia processual, ao bem estar social e ao controle de legalidade que o ente público deve fazer sobre seus próprios atos.

Considero, outrossim, que ainda que houvesse dúvida quanto ao percentual de multa a ser aplicado no julgamento desta lide, alegando-se a ausência de multa específica para a situação em lide, ter-se-ia como imperativo o teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, que transcrevo:

*CTN:*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

- I – à capitulação legal do fato;*
  - II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
  - III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
  - IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*
- (grifos nossos)*

Porém, uma vez que a antecipação parcial é espécie de antecipação tributária, sempre existiu a previsão de multa para o descumprimento desta obrigação tributária principal tanto para as empresas do regime simplificado de apuração quanto para as empresas do regime normal de apuração, e a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pauta-se, quanto à legislação tributária, pelo transcrito artigo 112 do Código Tributário Nacional. No caso específico, pelo previsto no inciso IV do mencionado artigo, sendo vedada a analogia *in malam partem* e, situação ainda menos concebível, quando se trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária, como é a situação em análise.

Assinalo que desde o nascimento do instituto da antecipação parcial, vale dizer, durante o período compreendido entre março/2004 até meados de 2009, este Conselho de Fazenda aplicou, e manteve, nas duas instâncias de julgamento, a multa no percentual de 50% em todas as lides oriundas dos Autos de Infração lavrados contra os contribuintes do regime simplificado de apuração, nas ocorrências de falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de ICMS devido por antecipação parcial.

A partir do segundo semestre de 2009 passou a vigorar na segunda instância deste Colegiado o entendimento, por maioria, de que não seria devida a multa de 50% prevista no inciso I, alínea

“b”, item “1”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para as microempresas e empresas de pequeno porte, em tais situações relativas à antecipação parcial, com a nova interpretação no sentido de que dever-se-ia aplicar indistintamente, para contribuinte sob regime normal, ou simplificado, de apuração do imposto, para fatos geradores ocorridos até 27/11/2007, o previsto na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, a partir de 28/11/2007, o previsto na alínea “d” do inciso II do mesmo artigo 42, o que vem causando majorações, em sede de julgamentos de primeira e de segunda instância, no percentual de 50% invariavelmente indicado pelo Sistema de Emissão de Auto de Infração – SEAI, utilizado pelo Fisco estadual.

Tal entendimento, esposado por parte dos dignos julgadores de Primeira e de Segunda Instância, até o momento não logra alcançar a unanimidade em sede de primeira instância, e nem em sede de segunda instância, neste órgão colegiado. Em verdade, tal entendimento quanto à inaplicabilidade do percentual da multa de 60%, no caso de empresa do regime simplificado de apuração do ICMS, chegou a ser contraditado, em sede de julgamento de segunda instância, em Parecer técnico-jurídico emitido por digno representante da PGE/PROFIS, conforme relatado no Acórdão CJF nº 0198-11/10, prolatado em 14/06/2010, Parecer do qual também transcrevo parte do quanto foi sumariado e transrito no Relatório do Acórdão CJF nº 0198-11/10 pela então Conselheira Relatora:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0198-11/10  
RELATÓRIO*

*Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, (...) contra (...) Acórdão JJF nº 0408-02/09:*

*INFRAÇÃO 1 – Recolhimento a menos do ICMS, por antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, (...), multa de 50%;*

*INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação parcial, na condição de empresa normal, (...), multa de 60%;*

*(...)*

*A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 206 a 208, inicialmente quanto ao pedido de diligência relativo à infração descrita no item 01 (...). Após, transcreve partes do Parecer exarado pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, Procurador Assistente da PROFIS, onde este discorre sobre a possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07 no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”.*

*No referido Parecer, conclui o ilustre procurador em apertada síntese, que diante da referida alteração restou evidenciado que o conceito do termo antecipação, descrito no referido dispositivo, não abarcava a figura da antecipação parcial, distinta do instituto da antecipação parcial “strictu sensu” e que, assim, é possível a revisão do lançamento no sentido de aplicação da penalidade descrita na alínea “f” do mesmo dispositivo nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da lei citada, alterando-se a proposição da penalidade originária, ao tempo que se conceda ao autuado a possibilidade de pedido de dispensa de multa, nos termos do art. 45-A da Lei nº 7.014/96.*

*Conclui, ainda, que no que tange à possibilidade de aplicação da referida penalidade às empresas de pequeno porte e microempresas, nos termos do art. 42, I, “b”, item 1, entende impertinente tal aplicabilidade diante dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e legalidade estrita na imputação de penalidades, e finaliza aduzindo que (sic) “...seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa. Assim, diante do expedito, 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 encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.*

*VOTO*

*Inicialmente, (...)*

*No mérito, (...)*

*Assim, discordamos parcialmente das conclusões do Parecer exarado pela PGE/PROFIS nos autos, visto que, muito embora concordemos com este órgão jurídico no sentido de que na época dos fatos geradores deste item*

*da autuação não havia previsão de multa específica para a figura da antecipação parcial, apenas prevista após a alteração da Lei nº 7.014/96, efetivada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”, havia a previsão de multa inespecífica, nos termos do inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrita, que deve ser aplicada.*

(...)

*Do exposto, votamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto à infração descrita no item 2 para julgá-la IMPROCEDENTE, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, de ofício, pela alteração da multa quanto à infração descrita no item 1 para 60%, prevista no inciso II, “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, podendo o recorrente pleitear junto à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda a dispensa desta multa ao Apelo da Equidade, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.*

#### **RESOLUÇÃO**

(...)

*Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2010.*

Por outro lado observo que a majoração, já em sede de julgamento em Segunda Instância, do percentual de multa indicado em Auto de Infração que foi lavrado contra o contribuinte e do qual este se defendeu parcial e originariamente considerando uma multa de 50% prevista em outro dispositivo normativo e com outra capitulação legal, tal reforma de entendimento caracterizar-se-ia como *reformatio in pejus*, situação que afrontaria o ordenamento jurídico.

Por tudo quanto exposto, em relação à Infração 4 voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação, tal como originalmente aplicado no Auto de Infração, mantido no julgamento de Primeira Instância, e está previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

#### **VOTO VENCEDOR (Exclusão da multa da infração 4)**

Em que pese o brilhante voto da ilustre Conselheira Relatora Mônica Maria Roters, peço a devida vênia para discordar dele no que tange à aplicação da multa de 60% aplicada na **infração 4**, na medida em que entendo que é descabida a sua aplicação sobre esta infração que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, no total de R\$10.620,38, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, correspondentes aos meses de março a junho, e outubro de 2004, fevereiro a abril, julho, outubro e dezembro de 2005, janeiro a março, maio a junho, agosto a dezembro de 2006, conforme demonstrativos às fls. 39 a 40 e cópias de notas fiscais às fls. 41 a 68.

Tal divergência tem sido recorrente em votos exarados por mim em matérias similares, com base nos motivos que passo a discorrer a seguir:

Entendo que a cobrança da multa de 60% incidente sobre o ICMS antecipação parcial não recolhido, não tem aplicabilidade quando o ano do fato gerador do imposto for anterior a **28/11/2007**, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*” no art.42, inciso II, “d” da Lei nº 7014/96 por força da Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir da data supracitada em grifo, ou seja, apenas a partir desta data se instituiu a figura chamada “antecipação parcial” na norma tributária do estado da Bahia. A Lei nº 7014/96 não tinha esta figura fiscal especificada, inicialmente, no seu capítulo concernente às penalidades aplicáveis às infrações tributárias.

A figura da “*antecipação parcial*” é distinta da chamada antecipação propriamente dita e da substituição tributária, sendo que essas duas últimas já vigoravam antes de **28/11/2007**, ressalvando que a antecipação parcial, instituída na data susomencionada, não encerra a fase da tributação e por tal razão não deve e não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária. Tal distinção jurídica e seus efeitos é matéria já pacificada por força de inúmeras decisões judiciais que vão ao encontro desse entendimento e da própria decisão do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004.

Por conseguinte, as multas inerentes às infrações, ocorridas no regime de antecipação parcial do ICMS por aquisição de mercadorias de outros estados para fins de comercialização, não podem atingir lançamentos cujos fatos geradores são anteriores a data de **28/11/2007**. Assim, adoto como fulcro o princípio legal de que a lei não pode retroagir para prejudicar e, em se tratando de multa, somente se admite a retroatividade para beneficiar, ou seja, a doutrina apregoa apenas a “retroatividade benigna”. É recorrente asseverar que a aplicação da multa de 60% contida na **Infração 4** do presente PAF vai de encontro ao princípio da irretroatividade que, a meu ver, representa um direito basilar do contribuinte.

Portanto, a decisão de 1ª Instância de aplicar a referida multa incidente sobre o período da apuração foi equivocada e não encontra, a meu ver o necessário amparo legal. Em sendo assim, neste aspecto, divirjo do entendimento esposado em seu voto pela ilustre relatora e, de ofício, voto pela exclusão da multa aplicada na supracitada infração, pelos motivos já exaustivamente explanados acima, alinhando-me com a prezada Conselheira Relatora em todos os demais aspectos e posicionamentos do seu julgamento acima exarados em seu voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao valor principal e, em decisão não unânime em relação à exclusão da multa na infração 4, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269102.0044/08-1**, lavrado contra **CERCAL SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.521,48**, sendo o valor de R\$678,84, sem incidência da multa e R\$4.842,64, acrescido das multas de 50% sobre R\$805,04 e 70% sobre R\$4.037,60, previstas no artigo 42, I, “b”, item 1 e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$560,00**, prevista no incisos XVIII “c”, XII e XII-A, da citada lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Exclusão da multa – Infração 4) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

**VOTO VENCIDO** (Aplicação da multa de 60% - Infração 4) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO DIVERGENTE** (Manutenção da multa de 50% - Infração 4) – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Aplicação da multa de 60% - Infração 4)

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCEDOR  
(Exclusão da multa – Infração 4)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Manutenção da multa de 50% - Infração 4)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS