

**PROCESSO** - A. I. Nº 279102.0002/08-3  
**RECORRENTE** - EDILSON FERREIRA DA ALENCAR (JUA OVOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JFJ nº 0350-04/08  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 29/06/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0129-12/12

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Infração procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. PAGAMENTO A MENOS. Infração parcialmente comprovada. Adequada, de ofício, a multa indicada para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo de estoque, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, neste caso, a de entradas. b) ENTRADA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas. Infrações elididas parcialmente, após as correções efetuadas por diligência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada as preliminares de decadência e a redução da multa da terceira infração. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$28.675,22, acrescido das multas de 60% e 70%, multa pelo descumprimento de obrigação acessória, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 31/03/2008 decorre de cinco infrações, dentre as quais a de nº 1 foi reconhecida pelo recorrente, enquanto que as demais, abaixo transcritas, são motivadoras do Recurso Voluntário interposto, como segue:

**Infração 2** - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação relacionadas nos Anexo 88 do RICMS/97. ICMS no valor de R\$190,04 e multa de 60%.

**Infração 3** - Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. ICMS no valor de R\$1.347,30 e multa de 60%.

**Infração 4** - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ICMS no valor de R\$11.511,25 e multa de 70%.

**Infração 5** - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. ICMS no valor de R\$15.690,86 e multa de 70%.

Da análise dos argumentos de defesa trazidos aos autos pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JF, à unanimidade, decidiu pela parcial procedência do Auto de Infração, cujo voto transcrevo abaixo:

**“VOTO**

*No mérito, ...*

*Na infração 02, o ICMS questionado foi proveniente do recolhimento a menos por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.*

*O demonstrativo da infração encontra-se na fl. 11, e aponta o fornecedor COMAL, situado em Pernambuco, referente às notas fiscais ali indicadas, nos meses de janeiro e de fevereiro de 2003.*

*O sujeito passivo afirma inexistir a infração e efetua a juntada de DAE para tentar comprovar, fl. 227, no valor de R\$ 326,88, com vencimento em 09/02/2003, mas este valor já foi considerado pelo autuante, no momento da ação fiscal, como pode ser constatado no demonstrativo da infração, fl. 11 do PAF. Portanto, não tendo sido trazido provas do pagamento dos valores ora exigido, em momento anterior à fiscalização, considero procedente a infração.*

*Na infração 03, está apontado o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para comercialização, consoante a previsão contida no art. 352-A do RICMS/97.*

*O demonstrativo da infração, fl. 12 discrimina as notas fiscais objeto da infração, apontando ainda os valores recolhidos, antes da ação fiscal.*

*O contribuinte nega o cometimento da infração, sob o pressuposto de que DAEs anexados comprovariam o devido recolhimento, descaracterizando, conseqüentemente, a infração. Analisando tais documentos, constato que o DAE de fl. 228, no valor de R\$ 1.275,00, referente ao mês 09/2006, já foi considerado pelo autuante. O DAE de fl. 228-A, no valor de R\$ 1.915,00, refere-se ao mês de agosto de 2006, pertinente às notas fiscais 2626, 2627 e 59428. As duas primeiras não compõem o demonstrativo da autuação, fl. 12. Contudo o valor de R\$ 625,00, referente à nota fiscal nº 59428 deve ser excluído. A final, o DAE de fl. 229, no valor de R\$ 436,00, referente ao mês de dezembro de 2006, nota fiscal 2789, já foi considerado pelo autuante.*

*Deste modo, resta parcialmente caracterizada a infração.*

*A infração 04 aponta a falta e recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, ano de 2003, sendo exigido ICMS referente ao maior valor monetário, o das saídas tributáveis.*

*O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.*

*A apuração de débitos do ICMS mediante este tipo de auditoria requer cuidados, tais como: criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento. Atenção para a unidade de medida a ser adotada, a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria, no caso, unidade.*

*Na infração ora analisada foi detectado omissão tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto relativo às operações de saídas omitidas, devendo ser cobrado o valor relativo a estas.*

*O contribuinte nega o cometimento da infração, e de modo genérico, sem apontar quais seriam os equívocos, cometidos pelo autuante, apenas sustenta erros para as mercadorias “mortadela, salsichas e outros produtos”.*

*Verifico que o demonstrativo da infração, de fl. 16, e os demais, compreendidos nas fls. 13 a 36, fundamentam a acusação fiscal, e discriminam os produtos e as omissões ora exigidas, sendo o levantamento fiscal efetuado com base no programa SAFA, e os arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte à Secretaria de Fazenda.*

*Neste caso aplico o dispositivo contido no RPAF/99, art. 143; “a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.*

*Infração mantida.*

*A infração 05 resultou do levantamento quantitativo de mercadorias no exercício de 2004, e exige ICMS referente às operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

*Consta na descrição dos fatos que nesta infração, o roteiro de auditoria apurou crédito tributário no valor de R\$ 18.529,86, referente ao ano de 2004. Ocorre que neste mesmo exercício, o contribuinte foi autuado, pela mesma infração, em quantitativo de estoques realizado em exercício aberto, conforme Auto de Infração nº 207108.0011/04-7, no valor de R\$ 2.839,00. Desse modo deduziu-se o quantum cobrado em ação fiscal anterior, resultando no valor histórico exigível de R\$ 15.690,86. Anexa cópia do Auto de Infração citado. Considero correto este procedimento.*

*O contribuinte alegou que foram consideradas as operações de remessa para veículo e retorno de veículo, cujas operações não se pode considerar como saída e entrada de mercadorias, e sim as notas fiscais série 2, que são as operações de saídas.*

*O autuante rebateu este argumento defensivo, ao relatar que mesmo sem ter a defesa discriminado quais documentos teriam sido, equivocadamente, incluídos no Auto de Infração, o procedimento adotado no levantamento quantitativo de estoques, tanto desta quanto da infração anterior, encontra-se sobejamente explicitado na descrição dos fatos, logo à fl. 01 do PAF.*

*Verifico que na descrição dos fatos consta o seguinte relato: “No período fiscalizado, o contribuinte efetuou vendas em veículo. Nas citadas vendas, emitiu como nota-mãe (notas fiscais de saídas que contém todas as mercadorias destinadas à venda, em cada viagem do veículo) as notas fiscais série 1 ou notas fiscais sem especificação da série. Durante a viagem, no momento da efetiva venda aos destinatários, as notas fiscais de saídas emitidas eram as de série 2. As mercadorias não vendidas ao retornarem, davam entrada no estabelecimento, acobertadas por notas fiscais de entradas de série 1 ou série não especificada. A esta operação de retorno, o contribuinte denominou devolução. No levantamento quantitativo de estoque por item de mercadorias, o procedimento adotado pela Fiscalização foi o de relacionar como notas fiscais de entradas aquelas oriundas de fornecedores diversos e as notas fiscais ditas de devolução. Já em relação às saídas, as notas fiscais listadas foram as conhecidas notas-mãe. As notas fiscais de saídas série 2, emitidas por ocasião de cada venda não foram relacionadas no presente roteiro de auditoria.”*

*Constato que o procedimento acima descrito, está correto, pois ao listar as quantidades relacionadas nas notas mães (de saídas), também foram consideradas apenas as quantidades devolvidas através das chamadas “devolução” (entradas), e as diferenças entre elas aponta saídas de mercadorias, ou mercadorias que não retornaram ao estabelecimento após as vendas através de veículo.*

*No demonstrativo de estoques consta o valor da infração de R\$ 18.529,86, referente ao ano de 2004, mas tendo sido autuado anteriormente, em decorrência de exercício aberto, no mesmo ano, conforme Auto de Infração nº 207108.0011/04-7, no valor de R\$ 2.839,00, este valor foi deduzido, resultando no valor histórico exigível de R\$ 15.690,86, procedimento correto.*

*O contribuinte em sua peça de defesa, não aponta o cometimento de qualquer outro erro no levantamento quantitativo efetuado, que está embasado nos demonstrativos de fls. 38 a 40.*

*Infração mantida.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

O autuado protocoliza Recurso Voluntário, fls. 364/366 anexando documentos às fls. 367 a 941. Inicialmente considerado intempestivo, fls. 943, o autuado interpõe contra a Decisão de arquivamento da sua peça de impugnatória, tendo suas razões acolhidas e seu Recurso Voluntário Provido conforme fls. 954/956.

No Recurso Voluntário que protocolizou, o recorrente diz que da análise que fez identificou inúmeros equívocos que refletem na base de cálculo do imposto que se exige, refletindo, portanto no tributo exigido.

Referindo-se à infração 2, reconhece que deve o ICMS relativo à Nota Fiscal nº 2575, contudo, assevera que quanto às Notas Fiscais nºs 2544, 2579 e 2592 há que se observar a redução na base de cálculo do imposto, nos termos do art. 24, XXIII, “b”, do decreto 14.876/91. Aponta erro de digitação referente aos números das notas fiscais.

Quanto à infração 3, reconhece que houve falta de recolhimento da antecipação parcial referente as Notas Fiscais nºs 572 e 2953 e diferença de antecipação parcial referente as Notas Fiscais nºs 1948, 2400, 2599 e 2713. Rechaça a investida do fisco quanto às Notas Fiscais nºs 59428, 59429 e 3089, dizendo que a cobrança é indevida, pois, referente a tais notas fiscais, os recolhimentos foram feitos em 08/2006 e 09/2006 conforme DAE's juntados ao PAF. Neste caminho, entende que o imposto a recolher é de R\$722,30.

Entende indevida a infração 4. Diz que o autuante considerou em seus papéis de trabalho todas as notas fiscais serie 1, contudo, deixou de considerar que tais notas fiscais são notas de “vendas em veículo” e, em sendo assim, havia a possibilidade de devolução das mercadorias caso não se efetivassem as vendas. Aduz também que o autuante lançou devoluções como compra. Aponta erro de soma na planilha do autuante referente ao item “mortadela”. Junta planilha elaborada pelo seu escritório e cópias de diversas notas fiscais.

Quanto à infração 5, diz que há equívoco no demonstrativo do autuante, sendo facilmente constatado com o cotejo dos números planilhados pelo representante do fisco com as notas fiscais de devolução. Assevera também que verificou que os números de 2004 foram somados como se fossem de 2003. Junta cópias de todas as notas fiscais de compras e venda, pedindo que seja verificado o demonstrativo elaborado pelo autuante com o fito de que seja verificado o lançamento das notas fiscais de devolução tanto no somatório das entradas quanto no somatório das saídas.

Por fim, requer que seja feita revisão do procedimento fiscal, por auditor estranho ao feito, e pugna pelo acolhimento das suas razões.

Com fundamento nas razões expendidas pelo recorrente, a PGE/PROFIS, fls. 962/963, pela Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, sugere que o feito seja convertido em diligência à ASTEC desse CONSEF para que se precedesse a análise das ponderações tracejadas pelo recorrente.

Os membros desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, derredor da diligência sugerida, decidiram, *in verbis*:

*“Que quanto à infração 2, “por se tratar de uma questão meramente jurídica, ou seja, análise da legislação acerca do cabimento ou não da redução da base de calculo, não há necessidade de se remeter o PAF à ASTEC para esclarecer tal questão”;*

*Que quanto à infração 3, “não é necessário a remessa do PAF à ASTEC, isto porque trata-se de prova material e ambos os documentos, nota fiscal 59428, quanto o DAE pago em 08/2006 (fls. 403), encontram-se nos autos, necessitando apenas simples cotejo dos referidos documentos;*

*Que quanto à infração 4, “deverá a ASTEC analisar os demonstrativos de fls. 46/58, elaborados pelo autuado, confrontando com aquele elaborado pelo autuante quando do lançamento fiscal, informando, ao final, se remanesce alguma diferença. Examine-se, ainda, se o levantamento quantitativo de estoques considerou as operações de vendas em veículos. Caso necessário elabore novos demonstrativos de débito”; e*

*Que no que concerne a diligência requerida, deve os autos serem remetidos para a ASTEC a fim de se verificar se as notas fiscais de devolução foram consideradas em duplicidade, tanto nas entradas quanto nas saídas. Em caso positivo, elaborar novos demonstrativos de débitos.”*

A ASTEC exara Parecer de nº 195/2010, fls. 970 a 979, concluindo que de fato o autuado tem razão quando diz que o autuante incorreu nos equívocos que apontou, tanto assim que elaborou novos demonstrativos indicando as importâncias de R\$1.739,23 e R\$1.195,37 correspondentes às infrações 4 e 5, com as breves explicações abaixo transcritas:

*“A infração 04, com fato gerador em 3111212003 e com crédito inicialmente reclamado no valor de **R\$11.521,25**, após as correções efetuadas pela diligência nos itens mortadela (R\$1.187,18 ) e salsicha(R\$1.308,73), e com a manutenção dos valores parciais referentes ao presunto (R\$105,44), apresentado (R\$160,96) e hambúrguer (R\$164,10), que não foram analisadas, por falta de contestação do contribuinte sua defesa, fica a infração 04, com o valor total de **R\$1.793,23** de ICMS a reclamar, considerando-se que o item mortadela, ao contrário do cálculo do autuante que apresentou omissão de saída, resultou em omissão de entrada, sendo reclamada apenas a diferença a maior( omissão de saída), sendo este item, excluído do cálculo do ICMS a reclamar.*

*A infração 05, com fato gerador em 31112/2004 cujo crédito reclamado inicialmente pelo autuante foi de **R\$ 15.690,86**, após as correções dos cálculo feitos pela diligência nos itens mortadela(R\$3.294,73), salsicha(R\$430,85) e hambúrguer (R\$309,15), e com a dedução do valor de R\$2.839,00 concedido pelo autuante, pelo fato de ter sido lavrado o auto nº 207108.0011/04-7, pela mesma infração e no mesmo exercício fiscalizado, o valor de ICMS a ser reclamado fica reduzido ao valor total de **R\$1.195,73.**”*

Cientificados, autuado e autuante não mais se manifestaram.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, fls. 1.089 a 1.096, assevera que no que tange à infração 2, observa acerto da ação fiscal no que concerne à adoção da base de cálculo aplicada, observando também que o recorrente não traz aos autos prova do pagamento dos valores exigidos na autuação.

Quanto à infração 3, observa que a antecipação parcial encontra previsão no art. 352-A do RICMS/97. Verifica que de fato, os DAE's colacionados às fls. 228/228-A referem-se às Notas Fiscais nºs 59428, 59429 e 3089, contudo, aponta que tais pagamentos já haviam sido considerados pelo próprio autuante, e que o julgamento *a quo* também já havia procedido à exclusão das referidas notas.

Referentemente à aplicação da multa capitulada no inciso II, “d” do artigo 42 da Lei do ICMS, na hipótese de antecipação parcial concernente aos fatos geradores ocorridos em 2005 e 2006, apurados na infração 3, diz que se deve aplicar a penalidade prevista na alínea “f” do mesmo art. 42, II da referida Lei do ICMS. Transcreve resposta à consulta formulada por este CONSEF e firmada pelo ilustre Dr. José Augusto Marins Junior, que conclui pela inaplicabilidade da “*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. Aplica-se, entretanto, pelas razões expostas alhures a penalidade do art. 42, II, “f”, da lei nº 7.014/96*”.

No que atine às infrações 4 e 5, diz que ambas foram analisadas pela ASTEC, que mediante Parecer nº 195/2010, fls. 970/979, promoveu as correções dos valores originalmente lançados, resultando na redução do débito.

Opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

A ilustre procuradora assistente do NCA, Dra Aline Solano S. C. Bahia, fls. 1.097/1.098, ratifica os termos do Parecer exarado às fls. 1.089 a 1.096.

Em pauta suplementar, os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF resolve converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para à luz da Decisão do Supremo Tribunal Federal, expressa na Súmula Vinculante nº 8, atinente à decadência do crédito tributário, exarasse Parecer sobre a matéria, especificamente em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 2003, e que integra a infração 2.

Em Parecer, o Procurador Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, fls. 1.106, exara despacho no sentido de que “...*devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS*”. Complementa dizendo que “*não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”.

Em Parecer conclusivo, fls. 1.107/1.109, a Dra. Maria Helena Cruz Bulcão ressalta o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado e diz que o art. 173 do CTN prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. A primeira, art. 173, I, que se constitui na regra geral, estabelece como termo inicial do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – lançamentos de ofício ou por declaração. As demais, referem-se aos lançamentos por homologação, nas hipóteses em que o sujeito passivo antecipa, efetivamente, o pagamento do tributo devido – não há que se falar em decadência, e no caso em que o sujeito não antecipou o pagamento *ou o fez a menor que o devido* - termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diz que no caso em tela, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão ou do pagamento a menor por parte do sujeito passivo e, em assim sendo, a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menor, encontra enquadramento no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código. Cita a jurisprudência.

Conclui reiterando todos os termos do opinativo de fls. 1.089/1.096, opinando também pelo afastamento da hipótese de decadência parcial da infração 02, relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2003.

#### **VOTO (Vencido em relação à preliminar de decadência e quanto ao enquadramento da multa da infração 3)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª JJF deste CONSEF, acórdão JJF 0063-02/10, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte efetuado recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição; Recolhido a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização; Deixado de recolher o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas; e deixado de recolher o ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas.

Ainda em sede de preliminar, há que ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência das operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, integrantes da infração 02, à luz da Decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 8.

Derredor desta matéria, devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de credito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, integrantes da infração 02, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Vencido que fui, por maioria, quanto à decadência dos lançamentos de janeiro e fevereiro de 2003, passo à apreciação do Recurso Voluntário propriamente dito.

Quanto à infração 2, o recorrente se insurge contra parte da acusação, aduzindo que quanto às Notas Fiscais nºs 2544, 2579 e 2592, não foi observado pelo agente do fisco a redução na base de cálculo do imposto, nos termos do art. 24, XXIII, “b”, do Decreto nº 14.876/91, apontando equívoco na digitação referente aos números das notas fiscais.

O que se observa dos autos é que os argumentos recursais falecem de sustentação. Em verdade a alíquota do imposto referente às operações em questão é aquela efetivamente lançada pelo fiscal autuante. De outra banda, o sujeito passivo não logrou comprovar o efetivo pagamento do imposto que se exige, mesmo porque o DAE que indica como comprovante do pagamento do tributo, além de já ter sido considerado no levantamento fiscal, não traz a indicação específica das notas fiscais a que se refere, portanto, entendo que não há que se fazer qualquer reparo à Decisão recorrida.

Quanto à infração 3, o recorrente entende que quanto às Notas Fiscais nºs 59428, 59429 e 3089, a cobrança é indevida, pois, os recolhimentos já haviam sido feitos em 08/2006 e 09/2006. Pelo que

se verifica nos autos, os DAE's colacionados às fls. 228/228-A efetivamente referem-se a recolhimentos concernentes a antecipação parcial das Notas Fiscais nºs 59428, 59429 e 3089, contudo, vejo que tais recolhimentos foram devidamente considerados pelo autuante. Quanto à demais notas fiscais, o julgamento de piso cuidou de proceder às exclusões, dado que não compõem o demonstrativo da autuação. Por isso mesmo, entendo que não há reparo a ser feito à Decisão de piso.

Quanto à multa aplicada à infração 3, concernente à antecipação parcial, afasto a penalidade aplicada incidente sobre o débito da referida infração, explico: Entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação "*strictu sensu*", corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, "d", da Lei nº 7014/96, especificamente o termo "antecipação", de fato, não abarcava a figura da "antecipação parcial", conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabinça que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas "normas sancionatórias", especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 60%, aplicada às ocorrências da infração 3, do presente Auto de Infração estivesse inquinada de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

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 Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, 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, Cons<sup>o</sup> Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.*

(...)

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

Destaco, 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 referido Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito, senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada para as ocorrências da infração 03.

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 expendido, 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 **songação**, 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 silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

Hermenêutica em sentido diverso seria, *venia concessa*, mais uma vez ferir de morte o princípio da **tipicidade das normas** que rege o direito tributário.

Assim é que, mantenho a Decisão recorrida em relação à infração 3, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos fatos geradores dos meses de abril de 2005, janeiro, setembro, novembro e dezembro de 2006.

Quanto às infrações 4 e 5, motivadoras de diligência à ASTEC deste CONSEF, verifico que com assento no Parecer de nº 195/2010, fls. 970 a 979, de fato, o recorrente tem razão quando apontou equívocos perpetrados pelo agente do fisco. A diligência realizada pela ASTEC demonstrou de forma cabal que os demonstrativos originalmente elaborados levavam à exigência de tributo em monta maior do que a efetivamente devida. Na infração 4, a ASTEC demonstra que “*ao contrário do cálculo do autuante que apresentou omissão de saída, resultou em omissão de entrada, sendo reclamada apenas a diferença a maior (omissão de saída), sendo este item, excluído do cálculo do ICMS a reclamar*”, o que faz reduzir a exigência de R\$11.521,25 para R\$1.739,23. Na infração 5, a correção dos itens mortadela, salsicha e hambúrguer reduziram a exigência fiscal de R\$ 15.690,86 para R\$1.195,37, tudo com os mesmos fundamentos referidos alhures.

Por tudo o quando dito, alinhado ao Parecer da douta PGE/PROFIS que se consubstancia no Parecer da ASTEC, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso interposto.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e quanto ao enquadramento da multa da infração 3)**

Com todo respeito que tenho pelo voto prolatado pelo nobre Conselheiro, *data venia*, ousou discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide, para os fatos ocorridos em janeiro e fevereiro de 2003 relativos à infração 02.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este

Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências, mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo para os lançamentos ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2003. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/04 e se encerra em 31/12/08. O Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2008.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, abrangem todos os aspectos ora postos no presente voto.

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos*

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.*

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada, de ofício, pelo nobre relator.

E, *data máxima venia*, também discordo do entendimento do ilustre relator do presente processo quanto à multa aplicada relativa à infração 3, pelas razões que passo a expor.

Como informado, à imputação da infração 3, trata de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos exercícios de 2005 e 2006, sendo indicada pelo autuante e ratificada pela JF a multa de 60%, prevista no art., 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado a partir de março de 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 (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, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 e § 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, não somente 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 abrangia a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária, como também a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes, ou mesmo empresa nestas situações enquadradas e participantes do Simples Nacional. E 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, II, “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, ressaltado, 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. Afora que este re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial. No caso presente, houve equivocada enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 60%, ratificada pela JF, no art. 42, II, “d”, da lei nº 7.014/96.

Por tudo acima exposto, até outubro de 2007 a multa aplicada é de 60%, tendo por base o art. 42, inc. II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, ressalto a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF tem reiteradamente se manifestado.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 3, reenquadrando a multa aplicada no percentual de 60%, conforme prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e à incidência da multa na terceira infração, com o voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279102.0002/08-3**, lavrado contra **EDILSON FERREIRA DA ALENCAR (JUA OVOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.846,94**, acrescido das multas de 60% sobre R\$912,34 e 70% sobre R\$2.934,60, previstas no art. 42, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 560,77, prevista no art. 42, inciso IX da citada Lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e alteração da multa para 60% - Infração 3) – Conselheiros(as):  
Mônica Maria Roters, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência e Afastada da multa para 60% - Infração 3) – Conselheiros(as):  
Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência e Afastada a multa para 60% - Infração 3)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR (Preliminar  
de decadência e alteração da multa para 60% - Infração 3)

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