

PROCESSO - A. I. N° 055862.0012/10-6  
RECORRENTE - JOSÉ CÉSAR MENDES DE JACOBINA (MENDES MÓVEIS)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0257-03/12  
ORIGEM - INFAS JACOBINA  
INTERNET - 02/08/2013

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0224-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O saldo credor da conta Caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos, o imposto exigido ficou reduzido. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO. **b)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Retificada a multa aplicada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às multas aplicadas antes do mês de novembro de 2007. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2010 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$19.084,54, em decorrência do cometimento de 05 (cinco) infrações, a seguir descritas:

*Infração 01: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, no período de dezembro de 2005 a outubro de 2008. Valor do débito: R\$13.916,13. Multa de 70%.*

*Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de março, maio, julho de 2005; fevereiro, março, junho, julho e dezembro de 2006; janeiro de 2007. Valor do débito: R\$2.422,71. Multa de 50%.*

*Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de microempresa optante pelo Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de agosto de 2007 e de maio a dezembro de 2008. Valor do débito: R\$2.201,01. Multa de 50%.*

*Infração 04: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, na condição de optante pelo Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007 e de janeiro a abril de 2008. Valor do débito: R\$387,83. Multa de 50%.*

*Infração 05: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de setembro de 2005; janeiro, abril, agosto, setembro, outubro, novembro de 2006 e fevereiro e março de 2007. Valor do débito: R\$156,86. Multa de 50%.*

Foram apresentadas Defesa tempestiva as fls. 134 a 149, pugnando pela improcedência das infrações, e Informação Fiscal pelo autuante, as fls. 203 e 204, ratificando o entendimento da procedência do Auto de Infração.

O feito foi convertido em diligência três vezes à Infaz de origem para o saneamento do processo.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3<sup>a</sup> JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**“VOTO”**

*Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*Observo que as alegações apresentadas nas razões de defesa quanto aos valores apurados no presente lançamento, foram objeto de diligências fiscais, sendo intimado o defendant quanto ao resultado das mencionadas diligências e concedido o prazo para a sua manifestação.*

*Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*No mérito, a infração 01 trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, no período de dezembro de 2005 a outubro de 2008. Demonstrativos às fls. 13 e 24 a 70.*

*O saldo credor na conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, estando a irregularidade apurada embasada no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Neste caso trata-se de presunção legal e o imposto não foi exigido por presunção do autuante, como alegou o defendant.*

*Em sua impugnação, o autuado alegou que o autuante incluiu nas saídas de caixa as entradas de mercadorias recebidas como bonificações, a exemplo da NF 505842 do dia 05/05/2006, constante no demonstrativo dos ajustes do mês de maio de 2006. Também incluiu em seus ajustes pagamentos que já estavam registrados nos livros caixa apresentados à fiscalização. Que não foram registradas notas fiscais de compras de mercadorias. Entende que o ônus da prova é do fisco, cabendo ao autuante juntar aos autos as cópias das notas fiscais presumidamente omitidas.*

*Foram realizadas diligências fiscais, por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, solicitando ao autuante que intimasse o contribuinte a comprovar os pagamentos efetuados e os títulos que ainda se encontravam em aberto em cartórios. Que elaborasse novos demonstrativos, considerando os pagamentos, de acordo com as datas em que foram realizados, e que excluísse as notas fiscais referentes às bonificações e os documentos fiscais de terceiros e do CFAMT que não foram acostados aos autos.*

*Os cálculos foram feitos pelo autuante, que juntou ao PAF o demonstrativo de débito (fl. 209), intimação para cumprimento da primeira diligência (fls. 210 a 213), demonstrativo de crédito presumido (fl. 214), Relatório dos períodos do Simples Nacional e Histórico de Condição (fls. 215/216), Demonstrativos dos ajustes efetuados (fls. 217/256, 2º pedido de diligência do CONFEF (fls. 457/458), Intimação para cumprimento da segunda diligência do CONSEF, não atendida (fl. 459). Novos demonstrativos Sintéticos da Auditoria de Caixa: 2006, fl. 219, 2007 fl. 232 e 2008 fl. 244.*

*Após o refazimento dos cálculos, o imposto exigido ficou alterado, conforme demonstrativo de débito à fl. 209, totalizando R\$20.899,51, valor superior ao débito originalmente apurado.*

*Após a diligência fiscal, autuado não acatou os novos valores apurados, alegando que o autuante presumiu que a empresa deixou de registrar notas fiscais de compras de mercadorias, realizou os ajustes no livro caixa, e que, mesmo tendo disponibilizado todos os meios legais para elucidar os fatos, o autuante apenas juntou uma relação com as notas fiscais não registradas, mas o ônus da prova é do fisco. Juntou cópias de cheques e duplicatas para comprovar as alegações defensivas.*

*Em relação aos cheques, em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o defendant informou que os extratos bancários comprobatórios dos pagamentos dos mencionados cheques, devido ao decurso do tempo, não possui mais esses documentos, e que tais documentos não foram solicitados na fiscalização inicial. Portanto, não foram comprovados os pagamentos realizados por meio dos referidos*

cheques. As duplicatas já tinham sido acostadas aos autos em manifestações anteriores e foram apreciadas pelo autuante.

O contribuinte também não comprovou a proporcionalidade das mercadorias isentas, não tributadas e sujeitas à substituição tributária, prevista na Instrução Normativa 56/2007, tendo alegado que se deveria aplicar as alíquotas previstas para o Simples Nacional, Anexo I da Lei Complementar 123/2007.

Considerando que se trata de contribuinte inscrito na condição de empresa de pequeno porte, enquadrado no SIMBAHIA, e sendo apurado o imposto exigido decorrente de saldo credor de caixa, a legislação previa, à época, a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração (SIMBAHIA). Neste caso, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada a dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no § 1º, do art. 19, da Lei 7.357/98, vigente até junho de 2007.

Quanto à opção pelo Simples Nacional, consta à fl. 541 do PAF, cópia do Histórico de Opção do Simples Nacional, comprovando a não inclusão do autuado em 30/06/2007 e a efetiva inclusão em 01/01/2009. Dessa forma, está comprovado que no período fiscalizado o autuado não se encontrava no Simples Nacional, por isso, não se pode aplicar as regras de cálculo do imposto pela LC 123/2007, como entendeu o defendant.

Em relação aos novos cálculos efetuados pelo autuante, foram apurados débitos relativos aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, além de setembro, novembro e dezembro de 2008, que não constaram no levantamento originalmente efetuado. Também se constata que em diversos meses houve majoração dos valores do imposto exigido.

Considerando que houve agravamento em virtude do aumento do valor do débito apurado e inclusão de débitos relativos a meses que não constaram no levantamento original e, tendo em vista que no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, os referidos meses que foram incluídos quando da revisão efetuada pelo autuante, bem como os valores que agravaram a infração devem ser objeto de novo procedimento fiscal, respeitando-se o prazo decadencial.

Dessa forma, conclui pela procedência parcial desta infração, mantendo as parcelas relativas aos valores lançados originalmente e os meses em que se apurou redução do débito, totalizando R\$12.200,17, conforme quadro abaixo:

DATA OCORRÊNCIA	DÉBITO ORIGINAL	DÉBITO APÓS DILIGÊNCIA fl. 209	IMPOSTO A RECOLHER
31/12/2005	362,01		
31/01/2006	487,99		
30/04/2006	96,69		
31/05/2006	76,31		
30/06/2006	947,87	805,59	805,59
31/07/2006	243,04	401,80	243,04
31/08/2006	371,96	389,50	371,96
31/01/2007	388,29	815,11	388,29
28/02/2007	781,26	579,22	579,22
31/05/2007	1.266,10	1.151,37	1.151,37
30/06/2007	705,95	1.077,47	705,95
31/07/2007	410,33	659,75	410,33
30/09/2007	556,28	881,14	556,28
31/10/2007	152,92	804,62	152,92
30/11/2007	708,04	1.456,89	708,04
31/12/2007	1.091,33	2.082,25	1.091,33
31/01/2008	862,05	1.103,39	862,05
28/02/2008	607,79	531,70	531,70
31/03/2008	612,84	1.251,72	612,84
30/04/2008	701,14	1.201,29	701,14
31/05/2008	741,21	1.278,95	741,21
30/06/2008	820,51	1.446,96	820,51
31/07/2008	157,82		
31/08/2008	702,03	1.632,34	702,03
31/10/2008	64,37	534,63	64,37
<b>TOTAL</b>	<b>13.916,13</b>	<b>20.085,69</b>	<b>12.200,17</b>

As infrações 02, 03, 04 e 05 tratam de falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, para fins de comercialização.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96:

**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.

Nas razões de defesa, o autuado requereu que no mérito, o presente Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente. Entretanto, não apresentou qualquer alegação ou documentos para contrapor o levantamento fiscal relativo à antecipação parcial constante nas infrações 02, 03, 04 e 05, nos termos do art. 123 do RPAF/BA, constituindo as alegações defensivas mera negativa do cometimento das infrações.

No caso em exame, foi exigido o imposto relativo à antecipação parcial prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96 e art. 352-A do RICMS/97, haja vista que é devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

Quanto à multa indicada nestas infrações, observo que foi consignado o percentual de 50%, com base no art. 42, inciso I, alínea "b", item 1, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, até novembro de 2007, a alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal (alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96) deve ser retificada a multa para 60%. A partir de 28 de novembro de 2007, a alínea "d" do inciso II do art. 42 da mencionada Lei 7.014/96, foi alterada, pela Lei nº 10.847/07, incluindo no percentual de 60% o imposto exigido por antecipação parcial não recolhido. Esta alteração tem efeitos a partir de 28/11/2007. Portanto, a partir de 28/11/2007, a multa também é de 60%, salientando-se que este tem sido o entendimento no âmbito do CONSEF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 619 a 641, objetivando a revisão do julgamento. Em sua peça recursal, repisa todos os argumentos já apresentados em defesa, sem anexar novos documentos fiscais ou demonstrativos.

Inicia seu Recurso fazendo um histórico dos fatos ocorridos no PAF, das infrações lançadas e das diligências realizadas. Alega que a sua Impugnação comprovou de forma inequívoca a nulidade do Auto de Infração, sendo a Decisão merecedora de reforma *in toto*.

Passa a discorrer sobre o direito envolvido nas infrações lançadas.

Relembra que o fisco apurou supostas omissões de saídas de mercadorias tributáveis no período de 31/12/2005 a 31/10/2008 e que efetuou ajustes no caixa apresentado pelo contribuinte. Alega que foram presumidos pagamentos aos seus fornecedores nas datas previstas nas notas fiscais, fato que não ocorreu, conforme se comprovam com as cópias de aviso de protesto de títulos que forma anexadas aos autos. Entende que caberia ao autuante, de acordo com os termos de cooperação existentes entre os fiscos estaduais, solicitar informações, com a técnica conhecida como circularização, sobre as dúvidas existentes quanto aos pagamentos realizados aos fornecedores.

Alega que a fiscalização incluiu no cálculo das omissões de saídas, i) entradas de mercadorias recebidas como bonificações, como aquela indicada na Notas Fiscais nºs 505.842 de 05.05.26. ii) pagamentos que já estavam registrados nos livros caixas apresentados pelo Contribuinte, conforme as Notas Fiscais nºs 000.347 (19.04.2005), 037.077 (11.11.2005), 071.555 (01.09.2008 / 13.11.2008 / 31.10.2008), 001.215 (30.10.2008) e 228.619 (10.12.2008 e 24.12.2008).

Assevera novamente que o autuante presumiu que a empresa deixou de registrar notas fiscais de compras de mercadorias e realizou os ajustes no livro caixa. Fala que mesmo disponibilizando todos os meios legais para elucidar os fatos, o autuante apenas juntou uma relação com as notas fiscais não registradas, sem que comprovasse essas alegações. Afirma que o ônus da prova é do fisco, cabendo ao autuante, através da cooperação entre os fiscos estaduais, elucidar os fatos, devendo juntar aos autos todas as notas fiscais presumidamente omitidas.

Aduz que tais cópias das notas fiscais são de suma importância, pois, confeririam o mínimo de materialidade ao levantamento fiscal, que tem por natureza uma presunção relativa de certeza de

acusação e que a simples alegação de presunção de certeza e liquidez não afasta a necessidade da Administração Pública de provar o fato supostamente tido como infringido. Alega que a prova negativa é um expediente veementemente repudiado pelo nosso ordenamento jurídico processual e vilipendia princípios constitucionais, como o do devido processo legal e o da ampla defesa. Em sustento à sua argumentação, cita lições dos professores Roque Antônio Carrazza, Ricardo Mariz de Oliveira, James Marins e Geraldo Ataliba em relação ao tema da presunção, ônus da prova e o art. 142 do CTN diz que o fisco não pode presumir a ocorrência de fato descrito na hipótese de incidência, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada. Ato contínuo, o autuado afirma que não discute o direito de a fiscalização efetuar a lavratura do Auto de Infração, desde que seja verificado e comprovado que o contribuinte cometeu alguma irregularidade.

Em seguida, o defendantre discorre sobre a natureza das presunções, para então afirmar que o fisco presumiu uma omissão de saída com base em outra presunção, qual seja, a aquisição de mercadorias sem escrituração fiscal.

Adiante, o Recorrente passa a analisar a alíquota exigida no Auto de Infração. Diz que sobre o valor omitido de saídas o Fisco cobrou ICMS com alíquota de 17% (R\$ 13.916,13) e sobre esse cobrou multa de 70%.

Em seguida, transcreve as providências solicitadas pela 3ª JJF em sua primeira diligência (fls. 206) para em seguida dizer que não foi observada a ordem imposta no item 1 quanto a sua intimação para “*comprovar os pagamentos efetuados e os títulos que ainda se encontram em aberto em cartório*”. Assevera que essa providência não foi tomada até a presente data. Diz que só foi intimado para o recebimento dos documentos acostados ao PAF, conforme o item 5 da referida diligência. Assevera que tal equívoco processual desconfigura e fere por completo a diligência fiscal realizada, evidenciando a sua ilegalidade.

Após, transcreve os comandos da segunda diligência (fls 457/458), para então afirmar que não fora cumprida a determinação do item 3 quanto a ordem de entrega ao Contribuinte de todas as notas relacionadas nos autos levantadas através do CFAMT ou junto aos fornecedores e do item 6, em relação a intimação do contribuinte para elaboração de demonstrativo quanto ao indicação do índice de proporcionalidade.

Do mesmo modo, quanto à terceira diligência solicitada pela n. 3ª JJF (fls. 548 e 549), após colacionar os termos elaborados pelos Julgadores de piso, afirma o Recorrente que não foram cumpridas pelo Diligente as determinações do item 1, quanto ao cruzamento de cheques e pagamentos de notas fiscais acostados pelo Recorrente e item 7 sobre a data de opção do Simples Nacional.

Em relação a este item 7, fala que o Auditor limita-se a afirmar que o documento apresentado pelo Contribuinte é confuso e diverge das informações existentes no sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Alega que os documentos analisados pelo Auditor é um extrato do Contribuinte emitido pela Receita Federal do Brasil que demonstra que o contribuinte foi optante do SIMPLES no período de 01/01/1999 a 30/06/2007, retornado em 01/01/2009 até a presente data.

Alega que apesar de toda a violação do devido processo legal, a JJF optou por não anular o Auto de Infração, aduzindo que, pelo mesmo motivo, a Decisão também está eivada de vício e merece reforma.

Após transcrever trecho do voto sobre os motivos da não aplicação do percentual do ICMS sobre a omissão de saídas com a alíquota do SIMPLES NACIONAL, e repetir que era optante de tal regime de tributação no período de 01/01/1999 a 30/06/2007 e 01/01/2009 até os dias atuais, entende que, de acordo com a LC 123/2007, deveria recolher aos cofres públicos de maneira unificada vários tributos, inclusive o ICMS. Com base no anexo I da citada norma, fala que não pode ser cobrada pela alíquota de 17% mas as previstas para o SIMPLES NACIONAL.

Alega que a Secretaria da Fazenda editou em 21/09/2007, a Instrução Normativa nº 56, que determina o emprego da proporcionalidade nos casos de omissão de saída para aplicação de uma

alíquota média e não a alíquota de 17%. Aduz que, se a norma criou a possibilidade, em relação ao contribuinte do sistema normal, de ser cobrado o ICMS com base na proporcionalidade, numa interpretação extensiva, esse mesmo raciocínio dever ser aplicada aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, devendo a proporcionalidade ser feita com base na parcela do ICMS constante no Anexo I da Lei Complementar nº 123/07.

Ao final, pede a nulidade do presente Auto de Infração, e na remota hipótese de não ser esse o entendimento, requer seja retificado o lançamento, aplicando-se a alíquota média, com base no Anexo I da LC 123/2007.

**VOTO (Vencido quanto às multas aplicadas nas infrações 2, 3, 4 e 5)**

Tem em análise Recurso Voluntário interposto em face da Decisão da 3<sup>a</sup> JJF que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe.

Em seu Recurso, o Recorrente alega a nulidade do Auto de Infração, do procedimento fiscal e da própria Decisão, como também a improcedência da infração 1, sem tocar no mérito das infrações 2, 3, 4 e 5. Portanto, não há lide quanto ao mérito dessas infrações, sendo as mesmas consideradas procedentes conforme julgamento de primeiro grau.

Quanto às questões preliminares, entendo que o presente Lançamento está de acordo com os preceitos previstos nos art. 18 e 39 do RPAF/BA. Compulsando os autos, percebo que a imputação foi precisa, a base de cálculo foi demonstrada de maneira clara e foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão. Como o próprio Recorrente afirma, os levantamentos de débito e todos os elementos produzidos pela fiscalização foram fornecidos à empresa durante a instrução processual.

Em relação a correção da base de cálculo, por entender ser uma questão de mérito, deixo para apreciar tal questão quando do julgamento do cerne da lide, mais adiante.

Continuando no julgamento das nulidades, desse modo, não vislumbro nenhuma mácula quanto à lavratura do Auto de Infração.

No que tange a correção do procedimento processual e a nulidade da própria Decisão, o Recorrente afirma que não foram observadas pelos Auditores Diligentes algumas das prescrições determinadas nas três diligências requeridas pela 3<sup>a</sup> JJF, dentre elas a intimação do próprio Sujeito Passivo para elaborar demonstrativos e fornecer dados e documentos que seriam necessários para apuração da verdade real, atitude que afrontaria o devido processo legal.

Da análise dos documentos acostados aos autos, percebo que não se sustentam as alegações recursais. Conforme já apreciado em primeiro grau, vejo que foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo. Segundo se depreende dos documentos de fls. 210, 459 e 562, o Recorrente foi intimado tanto para prover os dados e documentos pertinentes para a realização das três diligências, quanto para se manifestar sobre o resultado das mesmas, tecendo suas considerações em todos os momentos oportunizados, o que evidencia a inocorrência de afronta aos princípios basilares do procedimento fiscal administrativo, sugerida pela empresa.

Devo apontar que o Recorrente não foi intimado do resultado da última diligência, pois, não foram produzidos novos elementos ou novas provas que ensejassem essa providência, consoante estabelece o art. 137, I, 'b' do RPAF/BA. Neste caso, entendo que não houve prejuízo algum ao Contribuinte.

Evidente, pois, a inexistência de qualquer nulidade quanto ao procedimento realizado pela fiscalização no curso do presente processo administrativo e da Decisão recorrida, devendo ser afastadas as teses recusais neste sentido.

Preliminares não acolhidas.

Passo a discussão do mérito.

A infração 1 imputa ao Sujeito Passivo um saldo credor na conta “caixa” resultante de pagamentos efetuados com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme aplicação da norma insculpida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Temos assim, hipótese de uma presunção legal, e não do autuante, como assevera o Contribuinte, comprovada através de documentos contábeis e fiscais juntados aos autos.

Primeiramente o Recorrente aduz que não foram excluídas notas fiscais referentes a bonificação e pagamentos já registrados nos livros caixas apresentados pelo Contribuinte. Pelo que temos nos autos, percebo que essas argumentações já foram analisadas e consideradas em primeira instância, pois são basicamente os argumentos motivadores da primeira das três diligências realizadas.

Noto que o demonstrativo de débito de fls. 209 retificou os erros apontados pelo Contribuinte, nos meses relativos a cada uma dessas inconsistências. Mesmo apurando um imposto maior a recolher, devido à inclusão de novas ocorrências que não foram consideradas pelos Julgadores de piso, há uma diminuição do valor cobrado neste item da autuação. Consoante acima já transscrito, o próprio Relator de *primo grau* elabora um claro demonstrativo no corpo do voto apontando os valores do débito original de cada ocorrência lançada, o débito apurado após a 1ª diligência, como também o imposto a recolher conforme seu entendimento, levando-se em consideração sempre o menor valor encontrado e somente as ocorrências originalmente assinaladas.

Assim, entendo que os erros apontados pelo Recorrente já foram devidamente depurados desde o resultado da primeira diligência, não assistindo razão ao Recorrente.

Quanto às outras alegações já erigidas em sede de defesa e analisadas pelos Julgadores da 3ª JJF, vejo que não há nenhuma razão fática ou jurídica para que se altere o entendimento já externado.

Em relação à aplicação da alíquota a ser aplicada, a JJF decidiu corretamente ao consignar que o contribuinte era inscrito na condição de empresa de pequeno porte, no SimBahia, sendo que a legislação previa a perda do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração (SimBahia) quando da prática de infrações de natureza grave, conforme estabelecia os artigos 17 e 15 da Lei nº 7.357/98.

Portanto, no caso em lide, a exigibilidade do tributo foi efetuada considerando a alíquota normal, de 17%, e sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito foi aplicada à dedução de 8% a título de crédito fiscal presumido, de acordo com o previsto no §1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, vigente até junho de 2007.

Conforme a própria manifestação do contribuinte e documento de fls. 541 (Histórico de Opção do Simples Nacional), a opção da empresa pelo Simples Nacional se deu somente em 01/01/2009, tornando incontroverso o fato de que, no período fiscalizado, o Autuado não se encontrava beneficiado no regime do Simples Nacional, motivo pelo qual se afastam as regras de cálculo do imposto pela LC 123/2007.

Consoante as considerações acima acerca do regime jurídico da base de cálculo, entendo que a mesma se encontra corretamente lançada.

Por fim, de ofício, venho me manifestar quanto ao enquadramento da multa da antecipação parcial aplicada nos itens 2, 3, 4 e 5 do Auto de Infração em julgamento.

Consoante entendimento já externado neste Conselho, entendo 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*”, conforme tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Sustento o argumento de 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”, antes da alteração ocorrida em novembro de 2007, conquanto derivados de fontes conceituais distintas. No presente PAF, entendo ser necessário o afastamento da aplicação da multa de 60%, inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, para todos os meses autuados antes da alteração do texto legal efetuada em novembro de 2007.

O art. 42, II, "d", foi alterado pela Lei nº 10.847, em 27/11/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007, sendo que a sua atual redação é a seguinte:

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

(...)

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

(...)

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;” (grifo nosso).*

Importante apontar qual era a redação anterior do artigo supramencionado, com vigência entre 13/12/01 a 27/11/07, época dos fatos geradores.

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

(...)

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

(...)

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;” (grifo nosso).*

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

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocado 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 50%, aplicada em parte das infrações 2, 3, 4 e 5, estivesse inquinada de flagrante improcedência.

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

Assim, por se tratar de uma questão de ordem pública, de ofício, modifico a Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada nas infrações 2, 3, 4 e 5, que tratam da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, antes do mês de novembro de 2007.

Pelo todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, retiro as multas aplicadas nas infrações 2, 3, 4 e 5 das ocorrências datadas antes do mês de novembro de 2007.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às multas previstas nas infrações 2, 3, 4 e 5)**

Permito-me divergir do entendimento do ilustre relator no que se refere à exclusão da multa indicada nas infrações 2, 3, 4 e 5.

É entendimento já assente neste Conselho de Fazenda Estadual, embora não unânime, que, até a edição da Lei nº 10.847/07, que entrou em vigor a partir de 28/11/07 e introduziu a expressão

“inclusive por antecipação parcial” à alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não havia previsão expressa e específica para aplicação de multa por falta de recolhimento do ICMS devido em razão da antecipação parcial. Porém, a própria Lei nº 7.014/96 já previa até 27/11/07, na alínea “f” do inciso II do artigo 42, uma multa de 60% quando ocorresse qualquer hipótese de infração diversa daquelas ali elencadas, que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, em que não houvesse dolo.

Tais fatos levam, então, às seguintes conclusões:

1. até 27/11/07 na falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS em razão da antecipação parcial, o imposto deve ser exigido acrescido da multa de 60%, como indicado na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, tanto para empresas inscritas na condição de normal, como para aquelas enquadradas no SimBahia ou Simples Nacional, uma vez que não havia previsão legal de multa específica para a hipótese;
2. após 28/11/07, a multa por descumprimento de obrigação principal aplicável possui o mesmo percentual (60%), entretanto, com a alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, deve ser capitulada na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para empresas inscritas na condição de normal e no Simples Nacional, haja vista que o regime do SimBahia foi extinto no dia 30/06/07.

Em consequência, entendo que agiu acertadamente a Junta de Julgamento Fiscal, ao ajustar a penalidade indicada nas infrações 2, 3, 4 e 5, para 60%, pelos motivos detalhados anteriormente.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à multa aplicada, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **055862.0012/10-6**, lavrado contra **JOSÉ CÉSAR MENDES DE JACOBINA (MENDES MÓVEIS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$17.368,58**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.168,41 e 70% sobre R\$12.200,17, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto à multa aplicada nas infrações 2, 3, 4 e 5) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Maria Auxiliadora, Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Quanto à multa aplicada nas infrações 2, 3, 4 e 5) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à multa aplicada nas infrações 2, 3, 4 e 5)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à multa aplicada nas infrações 2, 3, 4 e 5)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS