

**PROCESSO** - A. I. Nº 298938.0002/08-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ATACADÃO ANDRADE RIBEIRO LTDA.  
**RECORRIDOS** - ATACADÃO ANDRADE RIBEIRO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0073-05/10  
**ORIGEM** - INFAZ /SERRINHA  
**INTERNET** - 26.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0339-12/13

**EMENTA.** ICMS.. 1. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Diligência realizada pelo autuante reduziu o valor lançado. Infração parcialmente elidida. Modificada a decisão recorrida 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) SIMBAHIA. MICROEMPRESA. A legislação estadual determinava que os contribuintes optantes pelo regime do SIMBAHIA realizassem a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização. Infração mantida. b) REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. Infração mantida. c) SIMPLES NACIONAL. De acordo com a Lei nº 8.967/2003, as aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação e destinadas à comercialização estão sujeitas à antecipação tributária parcial. Infração procedente. Mantida as infrações 2 a 4. Negado o pedido de diligência. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO CONHECIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, consubstanciada no Acórdão 0073-05/10 (fls. 1.205 a 1.215) bem como Recurso de Ofício apresentado pelo órgão julgador de primeiro grau, frente a Decisão que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 31 de março de 2008, com exigência de ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor histórico total de R\$ 498.240,81, em razão do cometimento de 14 infrações, sendo objeto do recurso das seguintes:

INFRAÇÃO 1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, com ICMS no valor de R\$ 355.415,47 e multa de 70%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no valor de R\$ 5.663,58 e multa de 50%;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. ICMS de R\$ 8.634,06 e multa de 60%.

INFRAÇÃO 4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS de R\$ 1.347,82, além da multa de 50%;

INFRAÇÃO 5. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, com ICMS lançado no montante de R\$ 82.245,13 e multa de 50%;

INFRAÇÃO 9. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 483,07;

INFRAÇÃO 10. Deixou de apresentar livro fiscal quando regularmente intimado. Multa no valor de R\$ 460,00.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido, após rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas:

*“A peça de defesa não apresentou argumentos contra as infrações 6, 7, 8, 11, 12, 13 e 14, ficam portanto mantidas.*

*No mérito, na infração 1 está sendo exigido ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, por meio de saldo credor de Caixa, nos exercícios de 2004 a 2006, e de janeiro a junho de 2007.*

*A infração encontra-se tipificada no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02:*

*‘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 existência 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’.*

*Trata-se de presunção legal, juris tantum, cabendo ao contribuinte fazer a prova de sua improcedência. No presente caso, o sujeito passivo argumenta ser incorreta a cobrança de saldo credor de caixa, e tenta desqualificar o lançamento fiscal, sob o pressuposto de que ignora as notas fiscais de aquisições, informadas pelos fornecedores por meio do SINTEGRA, e que tal erro na elaboração da Auditoria da Conta Caixa, que teria sido baseada em elementos estranhos à sua contabilidade e escrita fiscal anularia, o levantamento efetuado, invalidando a infração.*

*Ademais, assegura o contribuinte, que a ação fiscal não adotou os métodos normais de fiscalização, o que impossibilita a plena defesa, não se pode assegurar o cometimento da infração, ou seja, que o auditor deveria ter levantado todos os elementos que constituem a Conta Caixa do autuado, e não escolher quais receitas e despesas devam ser inseridas no levantamento fiscal, pois a auditoria tem suas regras técnicas que devem ser observadas.*

*Diante destes argumentos, passo à sua análise.*

*Não sendo comprovada a origem do suprimento de Caixa, presume-se ser decorrente de saídas de mercadorias. Outrossim, todo o levantamento da Conta Caixa de fls. 75 e 76, está lastreado nos documentos fiscais, cuja relação de notas fiscais encontra suporte nas informações das empresas fornecedoras, SINTEGRA de fls. 77 a 88, e cópias das notas fiscais, fls. 89 a 633.*

*A Auditoria de caixa realizada, cujo demonstrativo está anexo fls. 75/76, levou em consideração o saldo inicial do caixa, os recebimentos, pagamentos, conforme escriturados no livro Caixa da empresa, que se encontra às fls. 871 a 985, e os pagamentos que foram omitidos relativos aos dados obtidos no SINTEGRA e CFAMT. O ICMS obtido resultou do abatimento do crédito de 8%, conforme ditame do art. 408-S do RICMS/97, por tratar-se de empresa inscrita no SimBahia nos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007, o que denota o acerto do procedimento realizado.*

*Outrossim, verifico que as notas fiscais informadas pelas empresas fornecedoras devem ser consideradas como adquiridas pelo autuado, pois se tratam de empresas idôneas, estabelecidas no mercado e cujas operações de circulação de mercadorias se coadunam com a atividade da empresa compradora/destinatária, mas que não foram devidamente contabilizadas pelo contribuinte autuado.*

*Destaco que a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, por meio dos inspetores fazendários, oficiou os fornecedores da empresa autuado, no sentido de que, por meio de sua contabilidade/cobrança, informassem a forma de pagamento, referente às operações de vendas efetuadas para o autuado, e em consequência, em atendimento à solicitação, recebeu cópia de informações sobre a forma de pagamento (fls. 789; 804), cópias de notas fiscais (fls. 808; 809); Conta bancária- Bradesco (fls. 819; 820; 823; 828).*

*Ademais, a não ocorrência de saldo credor de Caixa deve ser regularmente comprovada, pelo contribuinte, como forma de evitar a presunção legal, de tratar-se de Recursos provenientes de vendas não registradas.*

O autuante na informação fiscal, ressaltou que na Auditoria de Caixa foram considerados todos os registros dos livros fiscais da empresa, com exceção de duas operações que foram excluídas, mas reconsideradas naquela oportunidade. Esclareceu que para a reconstituição do caixa não foi necessário levantar todos os elementos que o constituem, como pretendido pelo autuado, bastando, para tanto, considerar apenas os elementos já declarados e escriturados nos livros fiscais e incluir as operações omitidas.

Aduz o autuante que as 'operações omitidas' referem-se às aquisições feitas pelo autuado, junto a seus fornecedores, e não registradas nos livros fiscais da empresa. Essas operações depois de realizadas são informadas pelos remetentes ao SINTEGRA, conforme relações de fls. 1123 a 1134, informações que subsidiam o trabalho do fisco, pois apenas por meio de fontes externas é que se tem condições de tomar conhecimento de tais operações.

Ressalta que o SINTEGRA é um sistema confiável, com informações seguras, e as operações que tem o autuado como destinatário foram confirmadas pelos remetentes. Essas confirmações de concretizaram quando do envio, pelos remetentes, das cópias das notas fiscais e as respectivas formas de pagamento. Tudo em atendimento às solicitações via ofício (circularização), documentos de fls. 89 a 836 do PAF.

Portanto, concordo com o autuante quando reafirma que não se trata aqui, de supostas compras omitidas, conforme alega o autuado, mas sim, de falta de registro das referidas operações nos livros fiscais da empresa, com o fito exclusivo de não expor a falta de Recursos do caixa para suportar essas aquisições, haja vista que os Recursos que poderiam dar suporte a essas operações, também foram omitidos. Neste caso, caracterizada a circularização das mercadorias com destino à empresa, cabendo ao autuado comprovar o contrário, e não simplesmente negar o cometimento da infração. Ressalto também que o saldo inicial do Caixa do exercício de 2004, foi considerado, no valor de R\$ 48.689,51, (fl. 871).

Quanto às receitas desconsideradas, venda de um caminhão, e uma máquina, conforme Notas Fiscais nos 355 e 356, de 03/08/2006, realmente foram confirmadas pela empresa adquirente, e em vista deste fato, o autuante retificou os relatórios de fls. 1132 e 1133, de modo que também implicou em alteração no saldo credor de caixa, fl. 1122.

Quanto as compras à prazo, que foram consideradas como a vista, tratam-se das Notas Fiscais nos 283054, 557784 e 77304 de dezembro de 2004; 187952, 187954 e 189932 de dezembro de 2005 e 600095 de novembro de 2006, que conforme vencimentos indicados nos documentos foram apropriados nos exercícios correspondentes, fls. 1128, 1129, 1131, 1132, 1133 e 1134, respectivamente. Outrossim, as notas fiscais de aquisições de veículos indicam a forma de pagamento como sendo á vista.

No que concerne ao saldo credor de caixa, apurado em determinado exercício e tributado, para ser considerado como saldo inicial do exercício seguinte, como pretende o autuado, é inconcebível, pois se no final do exercício o saldo é credor, o saldo inicial do exercício seguinte é esse mesmo saldo credor, caso se continue com a auditoria sem tributá-lo. E assim irá se acumulando a cada exercício, sucessivamente. Porém se é tributado, o que ocorreu na presente auditoria, o saldo zera e não resta saldo no caixa da empresa para ser transferido para o exercício seguinte.

Portanto, na apuração do saldo credor o autuante reconstituiu o caixa da empresa, incluindo apenas as operações omitidas, que foram confirmadas pelos remetentes, conforme documentos anexados, fls. 89 a 836, que servem de prova material e que caracterizam a ocorrência do fato gerador do imposto.

Diante dos argumentos da defesa, o autuante mantém a ação fiscal, com a retificação dos saldos de caixa, conforme os novos demonstrativos, fls. 1121 e 1122, ficando o débito de ICMS no valor de R\$ 121.023,36 no exercício de 2004; R\$ 115.923,59 em 2005; R\$ 24.051,58 em 2006, R\$ 69.214,33 em 2007.

Concordo com as afirmações do autuante e as retificações promovidas nos autos, pois diante da falta de comprovação de parte dos argumentos da defesa, devo ater-me ao que consta no processo, e não às afirmações que o contribuinte faça, mas não comprove, o que enseja a subsunção à norma contida no art. 123 do RPAF/99, deste caso concreto: 'É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 dias, contado da intimação.'

Deste modo, vejo que o comportamento do autuado foi o previsto na regra do art. 143 do RPAF/99: 'a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da atuação fiscal'.

Infração parcialmente comprovada, e o demonstrativo de débito configura-se como segue:

D. OCORRENCIA	DATA VENC	B. DE CALCULO	ALÍQUOTA	ICMS
31/12/2004	09/01/2005	711.902,11	17	121.023,36
31/12/2005	09/01/2006	681.903,47	17	115.923,59
31/12/2006	09/01/2007	141.479,88	17	24.051,58
30/06/2007	09/07/2007	407.143,11	17	69.214,33
TOTAL				330.212,86

*As infrações 2 a 4, relativas à falta de pagamento de ‘antecipação parcial’ de ICMS na primeira repartição fiscal da fronteira ou do percurso neste Estado, relativamente a mercadorias adquiridas para comercialização por ‘contribuinte descredenciado’.*

*O autuado impugna as infrações sob o argumento de que por estar enquadrado no regime simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, não estaria sujeita ao seu pagamento, por flagrante ilegalidade, pois a Lei que criou o SimBahia teve como objetivo resguardar as microempresas, sujeitando-as a um regime especial de pagamento do ICMS, pela própria condição de faturamento mensal.*

*Entendo que este argumento não pode ser acolhido, pois o procedimento adotado pelo sujeito passivo e detectado neste Auto de Infração, infringiu a legislação tributária, especificamente o art. 352-A do RICMS/97, que estabelece: ‘Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.’ Assim, a antecipação parcial do ICMS independe do regime de apuração adotado.*

*Devo esclarecer que a exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, foi estabelecida por meio da Lei nº 8.967/03, a qual acrescentou o art. 12-A na Lei nº 7.014/96.*

*Ademais, consoante o art. 125, II, ‘f’ do RICMS/97, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, para fins de comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS prevista no art. 352-A, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, quando terá até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, para fazê-lo.*

*Quanto à multa aplicada na infração 3, da ordem de 60%, indicada no art. 42, II, ‘d’ da Lei nº 7.014/96, cabe uma correção, haja vista que o período autuado compreende o mês de fevereiro de 2006 a junho de 2007, e neste caso, deve ser retificada para a multa prevista na época da ocorrência dos fatos geradores, art. 42, II, ‘f’ da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que a infração refere-se a período anterior à vigência da Lei nº 10.847/07, na qual foi inserida a expressão inclusive a antecipação parcial, já que nos termos do art. 142 do CTN cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível.”*

*Resta, portanto a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa originariamente proposta pela autoridade lançadora, e como 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’, remete à possibilidade de aplicação da multa de 60%, para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuinte, de uma forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inciso II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa direção se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea de dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.*

*Todavia, fica ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF/99, 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 do 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 já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento, no Acórdão nº 0060-11/09.*

*Deste modo, mantenho integralmente as infrações 2, 3 e 4.*

*Na infração 5 relativa à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na condição de empresa de pequeno porte, as empresas inscritas no regime Simplificado de Apuração do Imposto – SimBahia, à época estavam obrigadas a antecipar o ICMS referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.*

*Constato que o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento dos valores ora exigidos, e por ocasião de sua defesa não combateu o mérito da infração. Fica mantida.*

*Quanto às multas aplicadas nas infrações 9 e 10, decorrentes de não registro de notas fiscais na escrita fiscal, e em decorrência da falta de apresentação de livro fiscal, o autuado pede o seu cancelamento, em virtude de as notas fiscais estarem contidas na infração 1, e a multa pela obrigação principal absorveria as de caráter acessório.*

*De fato, constato que as notas fiscais objeto da infração 9, listadas no levantamento de fl. 619, também foram incluídas no levantamento de fls. 86 a 88, e fazem parte da exigência relativa à infração 1, anteriormente mantida neste voto. Neste caso, acolho o pleito do contribuinte, com base na art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, pois a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal*

*seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória. Entendo que o mesmo se aplica à infração 10. Julgo-as, portanto, improcedentes.*

*Deste modo, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.”*

Frente à desoneração ocorrida, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu, de ofício, de sua 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00, então vigente.

Por sua vez, cientificada do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.225 a 1.271), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente, a título de preliminar, aponta a existência de nulidade da ação fiscal no tocante à auditoria de caixa realizada na infração 01, frente a equívoco cometido pelo autuante em seu procedimento fiscal. Consoante planilha de reconstituição de caixa, pela não consideração de elementos essenciais na constituição do demonstrativo de auditoria de caixa que estavam escriturados no livro caixa, vez que o preposto fiscal não considerou notas fiscais que o recorrente desconhece a aquisição, baseando-se, portanto, em elementos que entende estranhos à contabilidade e escrita fiscal da empresa.

Tal procedimento ao arrepio da lei a seu ver, não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do Autuado, além de não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, aliás, tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos.

Aduz que tal procedimento, realizado ao arrepio da lei não merece guarida, porque é manifestamente nula a ação fiscal, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do Autuado, além de não se poder assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como, aliás, tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos que menciona.

Entende, pois, ser o presente item impugnado nulo de pleno direito por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo de que trata o art. 37, *caput*, combinado com o art. 150, I da Carta Magna, e abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99, transcrito.

Alega ter verificado que o processo administrativo fiscal não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem no corpo do Auto de Infração, tampouco no Demonstrativo de Caixa, se pode concluir pelos valores encontrados pelo autuante como saldo credor de caixa, vez que não há como se admitir erro na indicação de notas fiscais que o Autuado desconhece a aquisição, conseqüentemente houve cerceamento ao direito de defesa na sua amplitude.

Cita e transcreve o teor do artigo 18 do RPAF/99, a fim de demonstrar a nulidade que defende existir no processo.

Considera que o preposto não ofereceu os elementos para que o recorrente pudesse produzir a sua defesa no sentido que assegura o RPAF/99 e os elementos que materializariam a infração, motivo pelo qual é nulo este item da ação fiscal e foge ao roteiro de fiscalização. Tudo isto em violação ao Princípio Constitucional da ampla defesa, também recepcionado pelo mencionado diploma legal.

Embora reconheça que existe um demonstrativo de Caixa, indica que não se tem segurança e certeza dos dados lançados, vez que o autuante fugiu às técnicas regulares de auditoria, tendo infringido, igualmente, o Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 142, trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “*sub examine*” usando de sua discricionariedade como arbitrariedade.

Por tal razão, entende que teve o seu direito de defesa cerceado, transcrevendo julgado do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT).

Afirma que o Princípio da Legalidade e da Moralidade do Ato Administrativo fundamenta o ato administrativo, e terá como parâmetro a lei, bem como objetivo lícito e moral para ter validade. Constitui abuso de poder, se praticado por agente do fisco, ao exigir imposto que se sabe indevido, como entende se afigurar no caso ora em exame, e que não cabe, portanto, ao autuante desconsiderar receitas, saldos iniciais, indicar compras que foram efetivada à prazo, como se tivessem sido à vista, o que gerou diferenças no demonstrativo, violando, assim, todas as regras pertinentes ao levantamento de caixa e por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do recorrente.

Traz decisões deste órgão, em relação ao levantamento de caixa, ao seu amparo, transcrevendo trechos dos mesmos, rechaçando qualquer argumentação de que o teor do parágrafo primeiro do artigo 18 do RPAF/99 albergaria o autuante, diante do fato de que o mesmo serve para evitar mora oriunda de eventuais, incorreções ou omissões, mas do Auto de Infração lavrado com observância dos ditames da Legislação Tributária, transcrevendo trechos de decisões deste órgão, que entende amparar a sua súplica recursal.

A seguir, após transcrever o artigo 60 do RICMS/97, informa que se tem no exercício de 2005 um suposto saldo credor e restou tributada esta receita com a qual se efetivaram os pagamentos das notas fiscais indicadas como não escrituradas nos exercícios seguintes! Ou seja, tributou-se a saída de 2005!

Indica que para o exercício de 2006, não se considerou essa receita já tributada, ou seja, dentre os valores para exercício de 2006, está a receita supostamente omitida em 2005 e que foi levada a tributação, a não ser que o lançamento fiscal demonstrasse que todas as mercadorias adquiridas no exercício de 2005, ainda estivessem no estoque da empresa, ou seja, não tivessem sido vendidas para gerarem receita que dessem suporte aos pagamentos do exercício seguinte.

Ou seja, o lançamento fiscal carece de prova necessária à demonstração de que as mercadorias pagas e não registradas não foram vendidas, que ainda se encontravam ou se encontram no estabelecimento nos exercícios seguintes ao que se apurou o saldo credor de caixa, sob pena de se estar cobrando duplamente o ICMS sobre o capital já tributado no exercício anterior, mencionando os artigos 28, § 4º, inciso II, e 41, inciso II, do RPAF/99, para concluir que não há, portanto, como se demonstrar com certeza a ocorrência do fato gerador, o que impõe aplicação do artigo 18 do RPAF vigente.

Quanto ao mérito, entende, em relação à infração 1, que a mesma é improcedente, diante do fato de que no presente caso não foi efetuado nenhum levantamento específico de mercadorias, razão pela qual o Auto de Infração não tem qualquer embasamento fático, que se apóie em fato concreto, palpável, materialmente demonstrável e comprovável, conforme previsto no CTN (artigos 116, inciso I, e 114).

Afirma ser impossível proceder-se qualquer levantamento de “estouro de caixa” sem considerar todos os elementos da conta caixa, principalmente quando foram consideradas notas fiscais que desconhece a aquisição.

Argumenta que novamente se pode concluir que o aludido lançamento fiscal exige ICMS sem comprovar materialmente a ocorrência de fato gerador do tributo, o que o leva para o campo da presunção fiscal insustentável em tema de tributos.

Não tendo o autuante procedido e considerado todos os elementos da escrita fiscal, como aquisição de veículo à vista, quando se deu a prazo, equívoco na indicação de documentos fiscal, o que gerou diferenças nos exercícios indicados, não há como consubstanciar uma aquisição de disponibilidade econômica ou mesmo jurídica nos exercícios considerados, isto é, uma diferença de mercadorias na saída sem pagamento do imposto, omitido do conhecimento do Fisco Estadual, segue-se que o lançamento exige ICMS baseado em presunção fiscal totalmente incompatível com a atividade vinculada e regada da Administração Tributária.

Observa que embora não seja da competência deste Conselho de Fazenda a apreciação da constitucionalidade de um ato administrativo, entende que este órgão não pode se furtar a reconhecer a ilegalidade de um ato administrativo frente ao CTN e ao seu próprio RPAF/99 que no artigo 2º, supra indicado abarca todos os demais princípios do direito, transcrevendo ensinamento doutrinário de Hely Lopes Meirelles e Ives Gandra Martins.

Transcreve doutrina, bem como decisões deste Conselho, no sentido de que amparariam as suas assertivas, razão pela qual solicita a improcedência da autuação quanto a este item.

Relativamente às infrações 9 e 10, adentra na sua análise, muito embora a Junta de Julgamento Fiscal tenha julgado as mesmas improcedentes, razão pela qual não abordarei as suas alegações, embora tais infrações sejam analisadas mais adiante, quando da análise do Recurso de Ofício.

A seguir, aborda o que denomina “*impropriedade de aplicação da taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações 1 a 14*”, vez posicionar-se no sentido de que a mesma é manifestamente ilegal e inconstitucional por ferir os institutos do princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), da indelegabilidade de competência tributária (artigos 48, I, e 150, I, da CF) e da segurança jurídica (inseridos em vários incisos do art. 5º da CF).

Após historiar o nascimento de tal taxa, e sua adoção pelo Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), através da Lei nº 7.753/00, conclui que em tais dispositivos nenhum deles conceitua a taxa SELIC, e que, mesmo nas hipóteses em que é dada a opção ao contribuinte pelo pagamento parcelado, tem-se a mesma como inconstitucional.

Transcreve Decisão STJ da lavra do Ministro Franciulli Netto no RE 215.881/PR, datada do ano de 2000, bem como o artigo 150 da Constituição Federal, para defender posição de que com a aplicação da mesma, cria-se um acréscimo, um aumento do tributo mensal sem que haja previsão em lei, pois a taxa acaba por dar rentabilidade ao tributo, figura anômala e incompatível com o Sistema Tributário Nacional, transcrevendo Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Roque Carraza.

A seguir, em longo arrazoado, defende, em relação às infrações 2, 3, 4 e 5, a impossibilidade de exigência de imposto a título de antecipação parcial, para as empresas optantes do SimBahia e do SIMPLES NACIONAL, vez que de acordo com o texto original, ficou estabelecido o regime para as micro e pequenas empresas com tributação por alíquotas fixas ou percentual de acordo com a faixa de enquadramento da receita bruta ajustada, com exclusão de qualquer outra modalidade de tributação, inclusive, a antecipação tributária, ainda que parcial.

Indica que com a edição da Lei Estadual de nº 8.901/03 foram efetivadas alterações no sistema da Lei Estadual nº 7.357, de 04 de novembro de 1998, que implicam em grave violação da Carta Constitucional de 1988, e que a adoção do sistema simplificado foi totalmente descaracterizado e implicou em violação à Carta Magna de 1988, resultando em confisco e oneração das micro e pequenas empresas em relação aos demais contribuintes de ICMS, que submetem-se ao regime normal de tributação.

Menciona que a houve a inclusão dos integrantes do SimBahia na antecipação parcial, mas manteve-se a vedação à utilização de quaisquer créditos fiscais (artigo 3º, § 2º da Lei 7.357/98), ou seja, quando do cálculo da antecipação tributária parcial, *in casu*, não se poderá utilizar qualquer crédito destacado de ICMS, bem como não se poderá efetuar qualquer utilização de crédito pelo pagamento da antecipação parcial (já que não encerra a fase de tributação).

Trata de igual forma, do que denomina “utilização do tributo com efeito confiscatório”, onde, após conceituar o termo “confisco”, socorrendo-se, inclusive da doutrina, mencionando expressamente o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

O que teríamos mais aproximado ao ato concreto de confisco no campo do Direito Tributário seria a pena de perdimento, a qual também vem sendo combatida em determinadas situações. Exemplificativamente, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça pela inaplicabilidade da pena de perdimento de veículo transportador, em face da desproporção entre o valor das mercadorias

apreendidas e o valor do veículo transportador, por caracterizar confisco (Recurso especial 104.190-DF. 2ª Turma, publicação no DJU-1, de 15.6.98, p. 102).

No entanto, não é só o ato de confisco, em si, objeto da proteção decorrente do art. 150, inciso IV, da Constituição, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, mas, também, a proteção ao contribuinte contra uma tributação excessiva de tal forma que represente, ou seja, sentida como um confisco, fenômeno que como explica doutrinador que cita pode consumir-se imediatamente ou no decurso de pequeno espaço de tempo (aspectos aferíveis com aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da tributação, conjugados com o da capacidade econômica do contribuinte). Seria, por assim dizer, uma forma indireta, velada, disfarçada de confisco, através da tributação.

Transcreve mais uma vez a doutrina, para posicionar-se pelo acatamento de seus argumentos, e a decretação da improcedência do lançamento.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, através de uma das suas ilustres procuradoras, exara opinativo de fls. 1.275 a 1.276, no qual, de forma sucinta e objetiva, argumenta que em relação às infrações 9 e 10 não merecem enfrentamento, porquanto a primeira instância já as afastou, sob o argumento de que foram absorvidas pelas infrações principais.

Quanto às infrações 1, 2 e 4, nas quais reside o cerne da questão, tratam de presunção de omissão de saídas de mercadorias, diante da constatação de saldo credor de caixa, bem como falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS.

No tocante ao saldo credor, entende que a acusação encontra-se lastreada na falta de registro contábil de inúmeras notas fiscais de aquisições, obtidas junto ao sistema SINTEGRA, tendo o autuado negado o recebimento das mesmas.

Diante do posicionamento consolidado da PGE/PROFIS, no sentido de que as notas fiscais obtidas junto ao SINTEGRA, não são suficientes para comprovar a aquisição pelo destinatário indicado, servindo como mero indício verifica que a primeira instância cuidou de fazer chegar aos autos outros elementos que levam à comprovação das aquisições das mercadorias, a exemplo de pagamentos, contas bancárias, etc.

Diante disso, entende afastadas todas as alegações de negativa de aquisição das mercadorias, bem como as nulidades da autuação por falta de provas.

Quanto à antecipação parcial, descabe a alegação do recorrente, diante do fato de que os contribuintes então optantes no regime de apuração do SimBahia, estarem obrigados ao recolhimento de tais parcelas, diante da imposição contida no artigo 12-A da Lei 7.014/96, com a modificação introduzida pela Lei 8.967/03.

Quanto às arguições relativas à aplicação da taxa SELIC, não merecem acolhimento, tanto pelo fato de não caber a este órgão julgador a apreciação de alegação de inconstitucionalidade, tanto pelo fato da matéria já estar pacificada, tanto na legislação, como na jurisprudência, fato já inserido na Decisão recorrida, razão pela qual opina pelo não acolhimento do Recurso Voluntário.

Distribuído para instrução, foi o feito convertido em diligência, e encaminhado para o autuante, com o fito de que fossem excluídos do lançamento os documentos fiscais em que não se comprovassem a sua aquisição pelo recorrente, bem como o pagamento das respectivas aquisições (fls. 1.282 e 1.283).

Em cumprimento a tal solicitação, foram elaborados novos demonstrativos (fls. 1.289 a 1.298), ajustando o lançamento, tendo o recorrente sido intimada a tomar conhecimento dos mesmos (fls. 1.317 e 1.318), todavia manteve-se silente.

Novamente encaminhado para Parecer por parte da PGE/PROFIS, a nobre procuradora, reitera os termos do Parecer anteriormente exarado (fl. 1.323), no sentido de que o Recurso Voluntário não deve ser provido.



## VOTO

Antes de adentrar na apreciação dos Recursos propriamente ditos, gostaria de fazer uma observação frente a algumas colocações e adjetivações postas na peça recursal pelo defendente da empresa, ao utilizar expressões impróprias e desrespeitosas ao trabalho fiscal, a se constatar pelo uso de expressões inapropriadas, impende afirmar-se que tal prática se configura violação ao artigo 45 do Código de Ética e Disciplina dos Advogados aprovado e editado pela Ordem dos Advogados do Brasil, com fulcro nos artigos 33 e 54, inciso V, da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994, o qual determina, ao abordar, no capítulo VI, o dever de urbanidade:

*“Art. 45. Impõe-se ao advogado lhanza, emprego de linguagem escorreita e polida, esmero e disciplina na execução dos serviços”.*

Seguramente, o uso de tais expressões e métodos de trabalho, em nada ajuda na defesa do contribuinte, ou no esclarecimento da matéria ora discutida, não significando combatividade ou esmero na defesa de seus pontos de vista ou interesse, os quais podem ser exercidos com lhanza.

Feitas tais considerações, adentro na análise dos Recursos.

O Recurso Voluntário ora apreciado abrange todas as ocorrências constantes no lançamento. Observo que nada mais é do que repetição dos argumentos defensivos, bem como da manifestação oferecida, após a realização de diligência.

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade da ação fiscal, verifico que a mesma se refere à cobrança de ICMS decorrente omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio da constatação de saldo credor de caixa, não há que se falar, como pretende o Recorrente, em mácula insanável, diante de eventual equívoco do autuante, o que abordaremos mais adiante.

Isso por que, ainda que tais indicações fossem pertinentes, tal fato não ensejaria a nulidade do lançamento, e como bem sabe o advogado do Recorrente, que na sua peça pretende dar lições de direito, se caracterizaria como ato possível de ser corrigido, por exemplo, via diligência fiscal, que determinaria o refazimento dos demonstrativos englobando tais elementos, com a consequente reabertura do prazo de defesa para a empresa autuada.

Assim, diante do fato de que o lançamento obedeceu ao roteiro de fiscalização AUDIC 303 constante do Manual de Fiscalização da Secretaria da Fazenda, bem como atendeu aos preceitos contábeis correntes, sendo fiel aos dados contidos nos livros fiscais e contábeis, e o levantamento realizado não contém qualquer vício ou erro que pudesse, ainda que eventualmente, causar qualquer prejuízo ao Recorrente.

De acordo com o art. 123, do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina neste momento o Recurso apresentado.

Daí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.*

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominada pelo recorrente, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e*

*reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.*

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma argüir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

*“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e Recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.*

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à Recorrente, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da Decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, sequer da Decisão de primeiro, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Também não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº 7.014/97. De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente, inclusive no momento em que a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência no processo. E há de se perquirir: com que objetivo? A resposta é óbvia: na busca da verdade material.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação recursal do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Os argumentos utilizados pelo recorrente para tal carecem de qualquer fundamento, não estando presentes nenhum dos elementos motivadores de nulidade previstos na legislação, especialmente nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, inexistindo, pois, motivação real para tal requerimento. Por tais razões, não acolho a preliminar levantada, rejeitando a nulidade do lançamento, e adentrando no seu mérito.

Quanto ao pedido de diligência formulado, foi acolhido, uma vez que foi o feito foi encaminhado para o autuante, para que, em nome do princípio da verdade material fossem excluídos documentos cuja comprovação de aquisição não se encontrava nos autos, bem como fossem ajustados demonstrativos, a partir de argumentação trazida pela Recorrente (fls. 1.282 e 1.283).

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, diante, inclusive, do fato da diligência já ter sido realizada no feito, não cabendo nenhuma imposição em contrário, diante dos elementos constantes da lide, sequer arguição de ilegalidade ou cerceamento de defesa, que, reitero, não ocorreu no curso de todo o processo.

Dessa forma, não acolho as argumentações apresentadas a título de preliminar, adentrando na análise do objeto do lançamento.

Quanto ao mérito, na infração 1, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco embasado na hipótese que se configura naquela constante na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, o qual estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua conseqüente cobrança.

É sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, não posso acolher a argumentação defensiva, diante do fato de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que 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 existência 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, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS constante na acusação fiscal, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, disponibilizadas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial, contábil e financeira.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Quanto ao argumento de que foram incluídas no levantamento operações que o recorrente desconhecia, esta Câmara, em sessão de pauta suplementar decidiu pela conversão do feito em diligência, com o fito de que o autuante coligisse ao feito a comprovação de que as aquisições foram, efetivamente, realizadas pelo recorrente, como, aliás, já o havia feito em relação a grande parte das operações, e que, inexistindo tais provas, fossem os documentos excluídos, o que resultou na informação de fls. 1.288 e demonstrativos de fls. 1.289 a 1.298, não contestados pelo recorrente, os quais acolho, razão pela qual o valor apurado para tal infração fica alterado para R\$ 209.268,74, sendo R\$ 88.546,86 para o exercício de 2004, R\$ 96.259,87 para o exercício de 2005, sem débito para o exercício de 2006, e R\$ 24.462,01 no exercício de 2007, valores referentes ao ICMS devido.

No que se refere à alegação de que durante os trabalhos de auditoria não foi efetuado nenhum levantamento Específico de Mercadorias, na verdade, sendo o levantamento relativo ao caixa da empresa, o que se levanta são as operações realizadas, as condições de pagamento (à vista ou a prazo), e os saldos iniciais e finais da conta caixa e demais disponibilidades, sendo irrelevantes as mercadorias adquiridas.

Quanto às infrações 2 a 5, as quais o recorrente defende de forma global, a antecipação parcial do ICMS possuía necessária base legal insculpida na Lei nº 7.014/96, artigo 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.”*

Observe, inicialmente, que a infração 5 não se refere a antecipação parcial, apesar do recorrente assim se referir, de forma que as observações a seguir, referem-se às infrações 2, 3 e 4.

Note-se que a legislação não faz exclusão da obrigação do seu pagamento aos contribuintes que optaram pelos regimes de apuração e recolhimento simplificados (SimBahia até junho de 2007 e SIMPLES NACIONAL a partir de julho de 2007).

No mesmo sentido, a Lei complementar nº 123/06 que dispõe sobre a opção pelo regime de tributação estabelecido pelo SIMPLES NACIONAL, de igual forma, não impõe qualquer restrição a tal recolhimento, ao contrário, entende que nestes casos, englobados os de antecipação e substituição tributária (a qualquer título), a competência tributária ativa é dos estados, estando tal cobrança fora deste sistema de apuração.

Por outro lado, a adoção do regime estabelecido tanto no SIMPLES NACIONAL, como no SIMBAHIA, ocorria e ainda ocorre, por única opção do contribuinte, o qual deve avaliar se a sua atividade comercial é compatível com tal opção, bem como se a mesma representa efetiva redução de carga tributária. No mais, são argumentos vagos e desprovidos de quaisquer base legal.

Quanto à alegada inconstitucionalidade trazida à baila pelo patrono do recorrente, muito embora por força de determinação normativa (artigo 167, inciso I do RPAF/99) este órgão não esteja autorizado a apreciar, o Poder Judiciário entende diversamente daquilo posto na peça Recursal, como se depreende da Decisão abaixo, emanada do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, o que sepulta de vez qualquer discussão:

*“APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS. O recolhimento antecipado do ICMS, quando da entrada no Estado da Bahia de mercadorias provenientes de outra Unidade da Federação, encontra respaldo no art. 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, e na Lei Estadual nº 8.967/03, inexistindo qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade neste regime de antecipação tributária, sem substituição.*

*Não se aplica à Impetrante o regime de Antecipação Parcial do ICMS previsto pela legislação baiana, tendo em vista que a mesma não adquire as mercadorias oriundas de outras unidades da federação para o fim de comercialização, como é de exigência da lei, mas sim para, após atividade de transformação, comercializar produto novo, distintos dos produtos existentes. Recursos improvidos. Sentença mantida em reexame necessário. (Apelação Cível nº 33445-5/2005, Reatora Desembargadora Rosita Falcão de Almeida Maia, data do julgamento 04 de abril de 2006)”.*

Tal entendimento mantém sintonia com o entendimento da mais alta corte do país, o STF, o qual, quando da apreciação de matéria correlata, a Ministra Rosa Weber, assim se manifesta (AC 3238 PE julgada em 29 de janeiro de 2013) em trecho de sua Decisão:

*“Ademais, ao julgar a ADI 3.246, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio em face de dispositivo da legislação baiana que regulou a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias, esta Corte assentou a legitimidade da cobrança antecipada do diferencial de alíquota, independentemente de previsão específica em lei complementar (Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgada em 22/03/2007). Exige-se previsão em lei ordinária (1ª Turma, RE 499.608 AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 28/06/2011), presente na espécie”.*

Desta forma, não acolho a argumentação recursal posta, devendo as infrações serem mantidas tais como lançadas, diante da absoluta falta de argumentos trazidos pelo recorrente, devendo ser aplicado os artigos 140 e 143, que afirmam, respectivamente, 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, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Todavia, existe questão sobre a qual devo me manifestar de ofício, inclusive e sobretudo diante do silêncio e falta de abordagem do órgão de primeiro grau, relativamente às infrações 2, 4 e 5, que se refere ao re-enquadramento do percentual de multa e do dispositivo da mesma aplicado, nas mesmas, a qual, reitere-se, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005.

Observo que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº 7.014/96, não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas a partir de 28 de novembro de 2007, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, contrariamente à redação anterior que apenas se referia a “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”. Esta alteração gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra 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, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a multa aplicada de 60%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 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 açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma inserida no artigo 42, inciso 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 artigo 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 artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no artigo 42, inciso I, alínea “d”, quando o correto, no meu entendimento seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Entretanto, o re-enquadramento realizado, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Saliente-se que o entendimento manifestado neste voto se coaduna com o entendimento majoritário deste Conselho, o qual, de forma reiterada, tem se manifestado no sentido de não somente aplicar a multa, como determinando que o percentual deva ser de 60%, tal como no lançamento.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, tal como julgada, com a alteração da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60%, alterando-se também o enquadramento legal da mesma.

No tocante à aplicação da taxa SELIC, em que pese o entendimento do Recorrente, e a longa dissertação a respeito, inclusive com inserção de Decisão do STJ datada do ano de 2000, que não reflete o entendimento majoritário e predominante do Poder judiciário, vez que a matéria já tem o entendimento pacificado, sendo amplamente aceita a sua cobrança, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, à vista de várias decisões no sentido de que a taxa SELIC pode ser aplicada para atualização de débitos tributários. Como exemplo, cito Decisão do ministro Marco Aurélio Melo ao abordar esta questão, assim decidiu:

**AI 760894 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL**  
**AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO**  
**Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO**  
**Julgamento: 02/12/2010**

*No que tange à taxa SELIC, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN):*

*“Art. 161, do CTN: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (...).” (grifei).*

*A taxa SELIC compreende correção monetária e taxa de juros reais, não tendo qualquer natureza remuneratória, mas representa apenas o custo que a Fazenda tem para captar Recursos no mercado.*

*Ademais é pacífica orientação do STJ no sentido de que o artigo 161, §1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa SELIC, não havendo falar em ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal.*

Dessa forma, demonstrado que a Corte Maior da justiça pátria aceita a aplicação da taxa SELIC nos débitos tributários, esquivando-se de apreciar a sua constitucionalidade, por entender que a matéria é de natureza infraconstitucional, não havendo ofensa a princípio constitucional, conforme explicitado no voto acima mencionado, nada mais nos cabe argumentar ou acrescentar à discussão, senão concluir pela coerência e base legal do procedimento da Fazenda Pública Estadual.

Quanto à tese do recorrente de que as multas possuiriam caráter confiscatório, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, já incidentalmente abordado linhas acima, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *"império da lei"* ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a Decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual n. 6.375/1991). A Decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao Recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, Decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em Decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio



*de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.*

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa máxima ser no percentual de 70%, dentro, inclusive, dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

Saliente-se, por oportuno, que a legislação possibilita a propositura de pedido para dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, por equidade, conforme disposição regulamentar, não cabendo a esta Corte, neste instante, eventual redução como desejada pelo sujeito passivo.

Reitero que caso pretenda a simples dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do artigo 159 do RPAF/99 (ter sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração, ou agido por força maior ou caso fortuito), deve submeter seu pleito à Câmara Superior deste órgão, a quem cabe tal julgamento, em instância única, nos termos do § 1º do artigo 169 do mencionado dispositivo regulamentar.

Diante de tais argumentos, voto no sentido de que o presente Recurso Voluntário seja julgado parcialmente provido.

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo foi apresentado, tendo em vista que à época do julgamento em primeira instância, a redação do artigo 169 do RPAF/99 era a seguinte:

*“Art. 169. Caberão os seguintes Recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

*a) Recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a Decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida Decisão for:*

*1 - R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), nas decisões por unanimidade;*

*2 - R\$ 10.000,00 (dez mil reais), nas decisões por maioria”*

Com a edição do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, publicado no Diário Oficial do Estado de 20 de dezembro de 2011, com efeitos a partir desta data, a redação da alínea “a” do mencionado artigo 169, inciso I, passou a prever que apenas caberia a interposição de tal Recurso, na hipótese de desoneração pela referida Decisão fosse superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Como, no presente caso, a desoneração verificada foi inferior a tal montante, o Recurso de Ofício não pode ser conhecido, por faltar-lhe o requisito de admissibilidade na sua apreciação, razão pela qual voto neste sentido.

Em conclusão, o débito remanescente apresenta-se com a seguinte configuração:

ANO	INFRAÇÃO 1	JUNTA	CJF
2004:	138.940,74	121.023,36	88.546,86
2005:	100.254,92	115.923,59	96.259,87
2006:	47.895,86	24.051,58	0,00
2007:	68.325,95	69.214,33	24.462,01
<b>TOTAL</b>	<b>355.415,47</b>	<b>330.2012,86</b>	<b>209.268,74</b>

**VOTO DIVERGENTE (Quanto à Aplicação de Multa na antecipação parcial – Infrações 2, 3 e 4)**

Em que pese o sempre abalizado voto do n. Relator, venho discordar e me manifestar de ofício, quanto ao enquadramento das multas da antecipação parcial, aplicadas nos itens 02, 03 e 04 do Auto de Infração em julgamento.

Consoante entendimento já externado neste Conselho de Fazenda, 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 da Bahia na ADIN nº 33203-8/2004.

Sustento o argumento de que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, 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 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).*

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 50%, aplicada na infração 1, estivesse inquinada de flagrante impropriedade.

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 e 4, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Recurso de Ofício interposto, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, retificar os percentuais de multa aplicadas nas infrações 2, 4 e 5, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298938.0002/08-6**, lavrado contra **ATACADÃO ANDRADE RIBEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$351.151,01**, acrescido das multas de 60% sobre R\$118.974,10, 70% sobre R\$211.943,74 e 50% sobre R\$20.233,17, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, “b”, item 1, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Aplicação de Multa na antecipação parcial – Infrações 2, 3 e 4)– Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO DIVERGENTE (Aplicação de Multa na antecipação parcial – Infrações 2, 3 e 4) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE (Aplicação de Multa na antecipação parcial – Infrações 2, 3 e 4)

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS