

A. I. N° - 217445.0602/16-9  
AUTUADO - CARQUEIJA & PEREIRA LTDA. EPP  
AUTUANTE - JOAQUIM NETO DE OLIVEIRA  
ORIGEM - DAT/ SUL / INFRAZ ITABUNA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/01/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**CÓRDÃO JJF N° 0237-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Na forma prescrita na Lei 7.014/96, artigo 12-A, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Conversão da cobrança de imposto em multa, na forma preceituada no artigo 42, § 1º da Lei 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. De ofício, reconhecida a decadência parcial na infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$34.809,65, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de janeiro a julho, setembro e novembro de 2011, no total de R\$8.075,58.

Infração 02. **07.15.02.** Recolheu a menor antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no período de abril a junho, setembro a dezembro de 2011, no valor de R\$26.734,07.

Tempestivamente, o autuado, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 88 a 95, onde após resumir os fatos, aduz que o presente Auto de Infração deve ser revisado, para que sejam verificados os equívocos cometidos pelo autuante.

Em relação à infração 01, afirma que não a praticou com o intuito de locupletar-se com o descumprimento de obrigação tributária, e que o instituto da substituição tributária de ICMS para uma extensa gama de materiais de construção que comercializa passou a vigorar justamente no ano fiscalizado, com a redação do item 43 do anexo 88 do RICMS/BA dada pela Alteração 141 (“Decreto 12.53”, de 23/12/10, DOE de 24/12/10), efeitos a partir de 01/01/11 e que, inadvertidamente, deixou de cumprir à risca esta exigência legal.

Diante de tal reconhecimento, assevera ter realizado parcelamento do débito apontado, já tendo realizado o pagamento da primeira parcela conforme DAE anexo e autorizado débito em sua conta corrente bancária das demais parcelas (documentos em anexo).

Quanto à infração 02, contesta a cobrança efetuada, posto que não se observou que, ao caso, deve ser aplicado cumulativamente ao dispositivo legal apontado no Auto de Infração para a aplicação da multa, o preceituado no § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, conforme transcrição.

Ressalta que, no período fiscalizado, ano de 2011, a empresa estava sujeita ao regime normal de apuração, uma vez que fora desenquadrada do Simples Nacional em 31 de dezembro de 2010, passando a realizar conta corrente fiscal na apuração de ICMS.

Aduz que em atendimento à intimação realizada, apresentou os Livros de Entrada, Saída e Apuração de ICMS, que, analisados na auditoria, não ensejaram nenhuma penalidade relativa a omissões de qualquer gênero, corroborando com a assertiva de que as operações de saída posteriores se deram conforme exigência legal.

Ao realizar a conta corrente fiscal, garante ter lançado como crédito, conforme preceitua a legislação vigente, apenas o quantum recolhido a título de antecipação parcial de ICMS, que, somados aos demais créditos e confrontados com os débitos relativos às vendas, formaram os saldos devedor/credor de ICMS, mês a mês.

Diz que na forma das cópias das páginas totalizadoras dos Livros Fiscais de Saídas, Entradas e Apuração do ICMS dos meses em que lançou o crédito de ICMS pago a título Antecipação Parcial e que foi apontado recolhimento a menor do referido tributo, bem como cópia dos DAE pagos de Antecipação Parcial de ICMS creditados na Apuração de ICMS normal, demonstra a forma de agir.

Extrai do texto do § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, que o mandamento da Lei é de que seja “dispensada” e usa literalmente esta expressão, a exigência do tributo quando o contribuinte é sujeito ao regime normal de tributação e deixa de recolher a antecipação parcial de ICMS. Isso porque, o contrário significaria uma injusta exigência, que culminaria inclusive em excesso na aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária.

Apresenta, a respeito, exemplo prático, numa situação hipotética, a partir do estudo de uma conta corrente fiscal e as implicações do pagamento à menor da antecipação parcial de ICMS quando o contribuinte está sujeito ao regime normal de apuração, conforme exposto:

Total do Imposto debitado, relativo às saídas no período: R\$10.000,00

Total dos créditos por entradas no período: R\$5.000,00

Total do crédito relativo à antecipação parcial de ICMS recolhida: R\$ 2.000,00

Imposto à recolher = (A) – (B) – (C) = 10.000 – 5.000 – 2.000 = R\$ 3.000,00

Valor total recolhido de ICMS = (C) + (D) = R\$ 5.000,00

Na hipótese de uma auditoria fiscal, que tivesse apurado que o valor correto do imposto devido a título de antecipação parcial de ICMS fosse de R\$3.500,00 e não os R\$2.000,00 recolhidos, a conta corrente fiscal correta ficaria da seguinte forma:

Total do Imposto debitado, relativo às saídas no período: R\$10.000,00

Total dos créditos por entradas no período: R\$ 5.000,00

Total do crédito relativo à antecipação parcial de ICMS que deveria ser recolhida: R\$3.500,00

Imposto à recolher = (A) – (B) – (C) = 10.000 – 5.000 – 3.500 = R\$1.500,00

Valor total recolhido de ICMS = (C) + (D) = R\$5.000,00

Verifica que em ambos os casos, o valor final levado aos cofres públicos seria igual, não ocorrendo prejuízo ao Erário, quando a empresa, sujeita ao regime normal de apuração, recolhe a menor a antecipação parcial de ICMS.

Trazendo tal entendimento às apurações efetuadas em sua conta corrente fiscal ao longo do ano fiscalizado, percebe que, mesmo em períodos em que a apuração de ICMS normal gera saldo credor a transportar para o período seguinte, como se apresenta, passa longe a hipótese de prejuízo ao Erário, posto que as saídas do período foram todas levadas à tributação e toda vez que se exigir diferença de ICMS por antecipação parcial, que fora recolhida a menor, aumenta-se automaticamente o crédito fiscal referente à mesma, resultando, na prática, num aumento do crédito a transportar para o próximo período, o que, de forma alguma, traz prejuízo ao Estado.

Conclui que a exigência da Antecipação Parcial de ICMS após a apuração do imposto no respectivo mês, não é cabível, pois esta exigência foi absorvida pela obrigação do ICMS a recolher na modalidade de “ICMS Normal”, ou seja, após o encerramento da apuração do ICMS Normal, é devido somente o ICMS apurado naquele determinado período, jamais a Antecipação Parcial de ICMS, sob pena da mesma deixar de ser uma antecipação, passando para uma exigência fiscal definitiva, num entendimento totalmente contrário ao disposto na Lei, podendo ensejar pagamento a maior de ICMS e enriquecimento ilícito do Estado.

À esta exposição, se coaduna o sentido da norma contida no parágrafo § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, que imputa ao contribuinte que apura o ICMS de forma normal (conta corrente fiscal) apenas uma multa percentual sobre o valor não recolhido de Antecipação Parcial de ICMS.

Decisões constantes de Acórdãos do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, inclusive confirmatórias de Auto de Infrações lavrados, sustentam a tese ora apresentada, como as listadas a seguir, todas baseadas na aplicação do § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, a exemplo dos Acórdãos CJF 0345-13/13, CJF 0381-12/14, JJF 0288-02/11 e CJF 0342-12/14, reproduzidos em suas Ementas.

Registra novamente o fato de que as operações de saída posteriores realizadas e se deram conforme exigência legal, tendo sido levadas à tributação as mercadorias comercializadas, não havendo registro na própria auditoria de qualquer omissão ou irregularidade relativa às mesmas.

Ainda no que tange a infração 02, relativamente à multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, mas que como comprovado anteriormente, fora absorvido na apuração do ICMS pelo regime normal quando das saídas das mercadorias, deve-se atentar ao relevante fato de que a imposição de multa no percentual de 60% extrapola o limite da razoabilidade, sendo desproporcional à infração cometida, ensejando a observância dos princípios que regem o Direito Tributário e o previsto no artigo 158 do RPAF/BA copiado.

Argumenta ser data de pagamento da Antecipação Parcial de ICMS para o contribuinte habilitado, caso em que se enquadra, o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria em seu estabelecimento, ao passo que a data de pagamento do ICMS normal, como consta da legislação, é o dia 09 de cada mês. De uma data para a outra se percorrem, no máximo, 15 dias, logo, exigir uma multa de 60%, sem dúvida alguma, é desproporcional a qualquer eventual prejuízo causado ao Erário, sendo que neste caso, sequer houve prejuízo, posto que no ato da apuração do ICMS normal, o valor referente ao tributo calculado sobre as saídas de mercadoria foi devidamente levado à apuração do ICMS.

Traz doutrina de Celso de Barros Correia Neto, a reforçar tal entendimento.

Pela análise dos fatos e documentos que cercam este procedimento administrativo, fala não haver dúvida que a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse indicação pela fiscalização de dolo ou intenção de burlar o Fisco, sendo tal ausência de dolo, fraude ou simulação claramente comprovada, posto que atendeu integralmente a todas exigências legais na sua escrituração fiscal, tendo registrado corretamente a movimentação fiscal do período sem que se apurassem quaisquer divergências e omissões, sejam de Entradas, de Saídas ou de Apuração do ICMS.

Repete que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, sem dar causa a qualquer prejuízo ao Erário, e, não sendo objetivo do Estado arrecadar através de multas, e não havendo dolo, fraude ou simulação, a aplicação do disposto no artigo 158 do RPAF/BA, se faz necessária para a preservação da justiça tributária.

Isto posto, requer que sejam as razões analisadas, apreciadas e decididas uma a uma, com motivação adequada e pertinente e, fundamentalmente, dentro do princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Constituição Federal, e que as decisões sejam encaminhadas ao seu endereço, e que seja julgada improcedente a cobrança do ICMS recolhido a menor no valor de R\$26.734,07 e igualmente improcedente os Acréscimos Moratórios incidentes sobre tal valor, ambos imputados na infração 02 do Auto de Infração, observando, em primeira análise, o que preceitua o § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96 e, em seguida, aplicando-se o disposto no artigo 158 do RPAF/BA e

no artigo 150, inciso IV da CF, que seja cancelada a referida multa do § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, ou, se não totalmente cancelada, que seja, ao menos, expressivamente diminuída, para a realização da Justiça Fiscal.

Diante de tudo o exposto, espera e confia que, pelo nobre autuante, sejam reconhecidos os equívocos dos lançamentos efetuados através do Auto de Infração em foco e ora impugnado, e que não o fazendo, o CONSEF julgue-o improcedente na parte atacada, no uso de sua costumeira Justiça.

Apresentou documentos às fls. 16 a 168.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 171 a 175, após reproduzir as acusações diz que as mesmas constam dos demonstrativos de fls. 01 a 05, planilhas de fls. 08 a 77 e mídia CD, com todas as planilhas e demonstrativos fornecidos à empresa, e todos os demais dados apurados nos documentos fornecidos pela empresa, e dos constantes nos arquivos da SEFAZ.

Frente ao reconhecimento da infração 01, assevera dever ser a mesma julgada procedente.

Relativamente à infração 02, aduz que a impugnante em sua peça defensiva tem razão em parte, diante da existência de provas de que efetuou o recolhimento do ICMS devido em relação à antecipação parcial, quando do recolhimento total apurado pela saída, haja vista se tratar de contribuinte do regime normal de apuração do imposto.

Apesar disso, diz não lhe caber qualquer atitude em relação à redução ou cancelamento da multa como pretendido pela defesa, a qual entende dever ser mantida, bem assim com referência aos acréscimos moratórios, eis que previstos na legislação pertinente, sendo totalmente procedente.

Reitera a manutenção parcial da autuação, vez que devidamente fundamentada na legislação, e os demonstrativos, planilhas e documentos inseridos no feito comprovam o crédito tributário devido, estando tudo devidamente enquadrado nos termos legais.

Remete então os autos para julgamento, requerendo, em princípio, a sua parcial procedência, para condenar a autuada ao pagamento do tributo devido, como prevê a legislação pertinente, por que lavrado e verificados os requisitos previstos na legislação tributária atinente à matéria enfocada.

Em 31/10/2017 a 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, a fim de que o autuante apresentasse os novos demonstrativos analíticos e sintéticos devidamente ajustados, com a exclusão daquelas parcelas nas quais o contribuinte tenha razão em sua argumentação, diante de seu posicionamento pela procedência parcial do lançamento, sendo dada a devida ciência dos novos demonstrativos elaborados, com prazo de dez dias para se manifestar.

Em atenção ao quanto determinado, às fls. 183 a 185 o autuante em 20/02/2020 apresenta os requeridos demonstrativos, indicando remanescer valor de R\$16.040,44 correspondente à multa sobre o imposto que deveria ser recolhido a título de antecipação parcial e não o foi, na infração 02.

Cientificado do teor da informação fiscal do autuante, através de intimação postal (fls. 186 e 187), retorna o contribuinte aos autos, para às fls. 190 a 192, após observar ter o autuante acatado as suas alegações para a infração 02, reforçar o pedido para o cancelamento ou redução da multa proposta, de forma a propiciar a justa aplicação da lei, nos termos do artigo 158 do RPAF/99, copiado.

Menciona que em outubro de 2018, época em que já se discutia na esfera processual administrativa acerca deste Auto de Infração, foi publicada e vigorou a Lei 14.016/2018, conhecido como programa “Acordo Legal 2018”, objetivando permitir o fim de litígios tributários e, assim, reduzir o acervo de processos em tramitação, tanto no âmbito administrativo, quanto no judicial.

Lembra prever a mesma descontos de 90% em multas e acréscimos moratórios na quitação de débitos de ICMS gerados até dezembro de 2017 e inscritos ou não na Dívida Ativa, e de 70% nas penalidades decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, momento em que ainda tramitava contra o contribuinte a cobrança em valor muito maior que o atualmente reconhecido pelo autuante, de modo que, mesmo aplicando-se os descontos previstos na referida Lei 14.016/2018

o total seria reduzido de R\$61.618,01 para R\$30.222,46 (simulação da época anexa emitida através do site da própria SEFAZ/BA).

Percebe que, em sendo o valor de cobrança neste lançamento vigente a época do programa Acordo Legal 2018 na ordem dos atuais R\$16.040,44, como já reconhecido pelas informações do autuante, a redução de 90% atribuída pela Lei 14.016/2018, traria o débito ao valor de R\$1.604,04, o que viabilizaria ao contribuinte a adesão aos seus termos e consequente quitação do valor reclamado pelo Estado da Bahia.

Com efeito, a carga laboral e o grande número de processos administrativos que assoberbam o aparato estatal, da mesma forma que ocasionou a demora no processamento do presente Auto de Infração sem que o autuante pudesse se manifestar em reconhecer que o correto valor a ser reclamado pelo Estado seriam os atuais consignados em sua informação fiscal, na ordem de R\$16.040,44, ocasionou também ao contribuinte a perda da oportunidade de se valer do permissivo legal da já mencionada Lei 14.016/2018, que lhe proporcionaria condição eficaz de quitar o seu débito tributário.

Pelo exposto, requer que:

1 Esse Conselho de Fazenda acolha sua defesa, para, primeiramente, reduzir o valor reclamado neste Auto de Infração nos termos do § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96, tese que se reforça com as informações prestadas pelo autuante, conforme novo “Demonstrativo Sintético ano 2011” (fl. 185) acostado aos autos;

2 Cancele totalmente ou, alternativamente, proceda uma substancial redução na multa aplicada, nos termos do disposto no artigo 158 do RPAF/BA e nos demais termos trazidos nesta defesa.

Informação fiscal prestada por estranho ao feito (fls. 203 e 204), ao analisar o pleito defensivo, se inclina pelo descabimento do mesmo, tendo em vista o fato de que o benefício previsto na Lei mencionada na manifestação estava condicionado ao seu recolhimento em moeda corrente, até 21/12/2018, na forma do seu artigo 1º, que transcreve.

Diz, ainda, que a multa aplicada é decorrente de imputação fiscal constante do Auto de Infração em lide, e possui previsão legal, e que o artigo 158 do RPAF/99 foi revogado pelo artigo 6º, do Decreto 19.384, de 20/12/2019, com efeitos a partir de 01/01/2020.

Ante o exposto, se alinha ao posicionamento do autuante, externado em sua informação fiscal de fls. 171 a 175, bem como os demonstrativos elaborados naquela oportunidade, pela procedência parcial do Auto de Infração.

Constam às fls. 16 a 18 e 178 e 179, comprovantes do pedido de parcelamento realizado para a infração 01, e demais documentos a ele relativos.

Presente na sessão, o advogado da empresa autuada, Dr. Erivaldo Benevides, OAB/BA 10.835, que em sede de sustentação oral apenas reiterou todos os pedidos já efetuados nas anteriores intervenções da empresa, especialmente no sentido de redução da multa, nos termos do artigo 158 do RPAF/99 e a perda do direito da lei, por não ter tido tal oportunidade diante do fato de o processo ainda tramitar.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, da qual é objeto de impugnação por parte do autuado apenas a de número 02, diante do reconhecimento expresso do contribuinte e respectivo recolhimento da infração 01.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 10/04/2016, com ciência pessoal em 25/04/2016 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 77, impressa.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Registro o tempo excessivo de mais de dois anos para o cumprimento da diligência requerida, uma vez que determinada em outubro de 2017, foi cumprida apenas em fevereiro de 2020, bem como a última informação fiscal, datada de outubro de 2021, quando a manifestação da empresa ocorreu em setembro de 2020.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

Estando a infração 01 fora da lide, diante do reconhecimento e pagamento por parte do contribuinte, a mesma é tida como procedente.

Ainda que não aventada pela defesa, merece atenção do julgador a análise de eventual figura da decadência parcial no lançamento ora em análise, na infração remanescente.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a*

*ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.*

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a junho de 2011, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor.

Por tais razões, de ofício, decreto a decadência parcial do lançamento, devendo vários dos valores lançados no período acima indicado ser excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar a infração arrolada, uma vez que tendo sido o contribuinte intimado da lavratura do Auto de Infração em 06/07/2016, conforme recibo aposto no corpo do próprio Auto de Infração na fl. 03, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF determina que “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração 02 lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (a partir de janeiro de 2011) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (julho de 2016).

Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as seguintes ocorrências, devendo serem retiradas da autuação:

Infração 02: abril a junho de 2011.

No mérito, a infração diz respeito a recolhimento a menor do ICMS correspondente a antecipação parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

A legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da já mencionada Lei n.º 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”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*(...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”*

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria, caso do autuando, conforme afirmado nos autos.

Como a ninguém é dado desconhecer a lei, o contribuinte autuado deveria recolher o imposto nesta oportunidade, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido, e ao assim não proceder, infringiu, sim, a legislação tributária, por desatender ou descumprir regra nela estabelecida, ainda que parcialmente.

O argumento defensivo diz respeito a aplicação do teor do § 1º do artigo 42 da Lei 7.014/96:

*“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que*

*deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.*

Justifica o mesmo pelo fato de garantir ter pago o imposto que seria devido por antecipação parcial, nas saídas dos produtos, argumento acolhido pelo autuante em sede de informação fiscal, e pela diligente, com proposição de sua aplicação.

Tendo o autuante quando da informação fiscal acatado o argumento do sujeito passivo, posição corroborada pela servidora que agiu como estranho ao feito, diante da comprovação trazida aos autos de ter atendido a tal dispositivo legal em sua integralidade, ainda que a princípio não tivesse realizado a antecipação parcial, me alinho aos mesmos, reenquadando a cobrança de imposto e multa apara apenas multa correspondente a percentual do imposto devido, inclusive de acordo com a jurisprudência deste órgão julgador, como trazido na impugnação do contribuinte, em inúmeras decisões neste sentido.

Logo, a infração 02 é tida como procedente em parte, no valor de R\$9.165,01, de acordo com a seguinte demonstração:

2011

Julho	R\$ 1.474,42
Agosto	R\$ 1.144,10
Outubro	R\$ 3.461,03
Novembro	R\$ 2.550,48
Dezembro	R\$ 534,98

Quanto ao caráter tido como abusivo e desproporcional da multa aplicada na autuação (60% sobre o valor do imposto devido), bem como a existência de vedação legal quanto a imposição da mesma, observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (recolhimento a menor do imposto).

Logo, a redução observada ao curso da instrução do feito não tem o condão de trazer qualquer agravamento ou manutenção da multa originalmente aplicada, diante, repito, de se tratar de percentual sobre o imposto devido.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, 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 Antônio 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*”.

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 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 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.

Os Agentes Fiscais, no momento do lançamento tributário, devem, 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.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento ou falta de amparo normativo da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja, inclusive de seu aplicador.

Além disso, os Tribunais Superiores têm adotado posição, inclusive submetida aos rituais de repetição, no sentido da legalidade e constitucionalidade de multas que não extrapolam o valor do imposto devido, o que dá a necessária legalidade à penalidade ora aplicada.

Quanto a invocada Lei 14.016/2018, não mais se encontra em vigor, não podendo produzir efeitos. Além disso, o contribuinte tinha, quando em plena aplicação, a faculdade de aderir as suas disposições, de acordo com a vontade e conveniência, do que não se tem notícia nos autos.

Relativamente ao pleito para redução ou adequação da multa, não posso acolher, tendo em vista que em relação a descumprimento de obrigação principal, situação da presente autuação, eis que se reporta a recolhimento de imposto, e não como entende a autuada em descumprimento de obrigação acessória, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, uma vez que o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, com efeitos a partir de 15/12/12, enquanto para multa por descumprimento de obrigação acessória, de igual modo, foi revogado o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96, pela Lei 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Pelas expostas razões, o lançamento é tido como procedente em parte em R\$ 17.240,59, na forma da presente demonstração:

Infração 01: R\$ 8.075,58

Infração 02: R\$ 9.165,01

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 217445.0602/16-9, lavrado contra **CARQUEIJA & PEREIRA LTDA. EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.240,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 07 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR