

PROCESSO - A. I. N° 298938.1202/07-0
RECORRENTE - MARIA CLEONICE FERREIRA DE MONTE SANTO (MERCEARIA FERREIRA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0257-04/08
ORIGEM - INFAS SERRINHA
INTERNET - 08/05/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0090-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. O contribuinte inviabilizou a verificação de aplicabilidade do teor da Instrução Normativa nº 56/2007, ao não atender à intimação fiscal para apresentar seus livros e documentos fiscais. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. b) NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Excluída a incidência da multa de 50% sobre o imposto exigido, tendo em vista a falta de previsão legal, à época da ocorrência dos fatos. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida quanto à penalidade incidente na infração 3. Infrações comprovadas. 3. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) LIVROS FISCAIS. b) DOCUMENTOS ECONÔMICO-FISCAIS – DME. Infrações caracterizadas. Rejeitada a arguição de decadência. Decisão por maioria. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime quanto à multa da infração 3.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 298938.1202/07-0, lavrado em 28/12/2007 para exigir ICMS no valor de R\$182.230,80, acrescido das multas de 70%, 60% e 50%, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor total de R\$410,00, em decorrência da prática de seis irregularidades.

Em razão do teor da solicitação de Diligência desta 2^a CJF, e das alegações contidas no Recurso Voluntário interposto, reproduzo as seis imputações:

INFRAÇÃO 1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. Exercícios de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. ICMS no valor de R\$160.729,68, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Exercício de 2002: mês de fevereiro; exercício de 2003: meses de novembro e dezembro; exercício de 2004: meses de janeiro a maio, julho e setembro. ICMS no valor de R\$16.094,59, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado. Meses de março a outubro, e de dezembro/2004. ICMS no valor de R\$5.406,53, acrescido da multa de 50%.

INFRAÇÃO 4. Falta de apresentação de Livro Fiscal, quando regularmente intimado. Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que se trata do livro Caixa. Multa no valor de R\$90,00.

INFRAÇÃO 5. Falta de apresentação de Livro Fiscal, quando regularmente intimado. Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que se trata do livro Registro de Inventário. Multa no valor de R\$90,00.

INFRAÇÃO 6. Falta de apresentação de informações econômico-fiscais exigidas através da Declaração do Movimento Econômico da microempresa e empresa de pequeno porte – DME. Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que se trata da DME referente ao exercício de 2004. Multa no valor de R\$230,00.

O Fisco acosta, às fls. 09 a 315, documentos que consistem em Termo de Intimação (fl. 09) e Termo de Início de Fiscalização; espelhos da ficha de dados cadastrais, da arrecadação mensal e dos pedidos de autorização de impressão de documentos fiscais do autuado; DMEs 2002 e 2003; cópias de notas fiscais; demonstrativos do levantamento fiscal realizado; cópias e vias de documentos fiscais. Às fls. 316 a 379 (volumes I e II), documentos que consistem em cópias de correspondências trocadas entre a Inspetoria Fazendária do domicílio fiscal do autuado e fornecedores deste contribuinte, acompanhadas de listagens, solicitando cópias de documentos fiscais e informações sobre formas de pagamentos realizados pelo autuado e de outros dados referentes àquelas operações, e Declarações desses fornecedores quanto à entrega e forma e pagamento de mercadorias ao contribuinte autuado. Às fls. 380 a 410, Relatório de notas fiscais do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA.

Às fls. 413 a 416, a INFRAZ Serrinha acosta comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópias dos documentos de fls. 01 a 06, e de fls. 22 a 314 dos autos deste processo.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 418 a 441 (volume II) preliminarmente arguindo decadência “dos itens impugnados” e citando o exercício de 2002, em seguida arguindo nulidade do lançamento de ofício e insurgindo-se contra todas as imputações.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 445 a 447 contestando as alegações do sujeito passivo e mantendo integralmente a autuação.

O autuado voltou a manifestar-se às fls. 450 a 456 reiterando os termos da defesa originária. Pediu que o Auto de Infração fosse julgado nulo em relação à infração 01, se não acolhida a preliminar de decadência, ou alternativamente fosse improcedente a ação fiscal.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração conforme Acórdão nº 0257-04/08, às fls. 460 a 464. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrar omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa; falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária; falta de pagamento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado; multa por deixar de apresentar livro fiscal, quando regularmente intimado e multa por deixar de apresentar Informações econômico-fiscais exigidas através de DME (Declaração do movimento econômico da microempresa).

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

Sobre a decadência. É instituto aplicado ao sistema tributário como forma extintiva de direito subjetivo da Fazenda Pública, constante numa relação jurídico tributária. Nasce em razão da omissão do sujeito ativo em proceder ao lançamento tributário. O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário, não sendo atingido pela perda do direito de lançar. Os dois comandos vinculados à temática geral da decadência foram trazidos pelo sujeito passivo, o do art. 173, I e o outro do art. 150, § 4º, ambos do CTN (Código Tributário Nacional).

O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, soma-se a um desses dies a quo o prazo de cinco anos. Transcreveu, inclusive, em sua defesa, o autuado, diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direito (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Portanto, descabida a argüição de decadência por parte do autuado, uma vez que no lançamento de ofício, como se verifica no caso vertente, não prevalece a tese do autuado de que apenas parte do suposto tributo devido deixou de ser lançado, a regra é que o início do quinquênio decadencial ocorra no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do disposto no inciso I do art. 173, CTN. Além disso, o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe o que segue:

Art. 107-B

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

Rejeito também a preliminar de nulidade suscitada, tendo em vista que a autuação fiscal seguiu todos os procedimentos que assegurassem os direitos do contribuinte e em estrita obediência à legalidade. A exigência fiscal mediante presunção tem suporte legal (4º, § 4º, Lei nº 7.014/96) e além do mais, o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18, RPAF/BA.

Quanto ao direito à ampla defesa, o mesmo se manifesta mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações, forjando assim a possibilidade de serem impugnados os atos praticados pelo fisco.

No caso em tela, o sujeito passivo argumentou a existência de cerceamento de defesa, ante à não apresentação por parte do autuante das cópias de nota fiscal, entre outros documentos que deram suporte ao lançamento. Verifico, no entanto, que o sujeito passivo exerceu amplamente seu direito de impugnar o Auto de Infração, inicialmente, às fls. 418 a 441, voltando a manifestar-se às folhas 450 a 456, não havendo qualquer cerceamento no seu direito de defesa, vez que mesmo as notas fiscais incorporadas, as cópias lhe foram entregues, conforme faz prova os documentos, fls. 413/414. Dessa forma não há falar em qualquer mácula ao devido processo legal.

Por fim, quanto ao princípio de vedação ao confisco abordado pelo autuado, ao discutir o tamanho da multa imposta, em função do cometimento das infrações apontadas, a reclamação não se coaduna com a realidade dos fatos, tendo em vista que a multa aplicada está amparada na Lei nº 7.014, de 04.12.1996. Com relação à aplicação da taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) encontra amparo também no art. 102, § 2º, I, Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), incidindo sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

Superadas tais questões, analisaremos o mérito.

Infração 01. omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através do saldo credor de caixa, no valor global de R\$ 160.729,68, relativo aos exercícios 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006;

É a própria Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º que dispõe: “O fato de a escrituração indicar saldo credor de Caixa, suprimentos a Caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

No demonstrativo de fl. 58 o Auditor Fiscal tomou como base os dados declarados pelo próprio contribuinte através da DME (Declaração de movimento econômico da microempresa) nos exercícios 2002 e 2003 (fls. 13/16), considerando o saldo inicial da conta caixa, também registrado pelo autuado; como recebimentos os valores declarados das vendas nas DMES, como pagamento, os valores das compras realizadas. Em seguida, considerou como pagamentos omitidos as diversas notas fiscais trazidas aos autos, conforme relatórios informados pelo SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias) pelo CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito) e que não foram declarados pelo autuado.

No exercício de 2004, o autuado não fez a entrega do DME e os dados foram capturados a partir dos livros fiscais do contribuinte anexo às fls. 22 a 57. As notas fiscais não registradas estão discriminadas em demonstrativos de fls. 59 a 62, e suas respectivas cópias às fls. 63 a 315.

Apesar de nem todas as operações de compras e vendas terem sido feitas à vista, tais operações deixaram de ser registradas e assim provocou a impossibilidade de serem consideradas no levantamento nos dias exatos de suas realizações. Caberia, nesse caso, ao autuado, em sua defesa disponibilizar através do livro Caixa, o dia do efetivo pagamento ou recebimento a fim de provar quaisquer inconsistências havidas no levantamento fiscal.

Com relação às notas fiscais incorporadas aos autos (fls. 63 a 315), colhidas do CFAMT do SINTEGRA e após intenso trabalho de circularização com os diversos fornecedores, que está sendo objeto de contestação pelo autuado, sob a alegação de que inexiste comprovação do ingresso de tais mercadorias no estabelecimento, caberia ao próprio autuado demonstrar de forma inequívoca, através de sua própria escrituração fiscal, a escrituração contábil, a gerencial ou outro sistema fidedigno que tais operações não lhe foram destinadas, como em contrário comprovam todos os elementos apensos ao processo, tais como: declaração dos fornecedores confirmando o envio das mercadorias e até forma de pagamento das mesmas, a exemplo das fls. 358, 364, 372, 375.

Ademais, a maior parte das notas trazidas ao processo é de fornecedores situados nesse Estado o que facilitaria possível busca de prova em contrário se assim entendesse o autuado. Por outro lado, confirma a efetiva aquisição das mercadorias, omitidas pelo sujeito passivo, além das cópias das notas anexadas ao processo, fls. 63/315, declaração dos fornecedores, o fato de que os gêneros contidos nas notas não declaradas correspondem a itens da atividade comercial do autuado.

Assim, fica caracterizado o cometimento da infração, omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através do saldo credor de caixa, conforme os valores contidos no demonstrativo de fl. 58, considerando que o sujeito passivo não apresentou provas com força para elidir a presunção legal. Contudo, deve ser observado que com relação à omissão apurada no exercício de 2005, apesar de constar no demonstrativo de fl. 58 uma base de cálculo de R\$ 5.260,28 e ICMS R\$ 473,42 consta no levantamento de fl. 62, a base de cálculo de R\$ 52.260,28 e ICMS R\$ 4.386,52, cuja diferença deve ser objeto de lavratura de novo Auto de Infração, conforme indica o art. 156, RPAF, ao estabelecer que não pode haver agravamento da infração.

Infração 2. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos Anexos 88 e 89, no valor de R\$ 16.094,59.

Relativamente a esta infração o Auditor apresentou demonstrativo com apuração da base de cálculo e o consequente débito, fl. 267, não tendo o autuado feito qualquer pronunciamento, acatando, assim, tacitamente a imputação. Uma vez que, nos termos do art. 140, 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. Procedente, pois, a infração 02.

Infração 3. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado - R\$ 5.406,53, multa de 50%;

Igualmente para esta infração foi apresentado demonstrativo de débito às fls. 286 e 287, não tendo o autuado feito qualquer pronunciamento, acatando, assim, tacitamente a imputação. Uma vez que, nos termos do art. 140, 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. Procedente, pois, a infração 03.

Com relação às multas das infrações 04, 05 e 06, nos termos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, incisos XVII e XX, não são absorvidas pela multa da obrigação principal porque não são conseqüentes ao descumprimento da obrigação principal. Uma vez que a infração relativa à obrigação principal fundamenta-se na presunção de saídas de mercadorias tributadas sem pagamento de impostos, ao deixar de registrar a entrada de mercadoria nos livros próprios. As multas foram aplicadas por falta de apresentação do livro Caixa, falta de apresentação do livro de Inventário e a não apresentação do DME ano 2004, não tendo, portanto, resultados concomitantes, conforme orientação do art. 915, §§ 4º e 5º, RICMS BA. Procedentes então as multas.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor de R\$182.640,80.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 475 a 499, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese o Recorrente alega que a Decisão teria sido fruto de análise perfundatória, e alega a decadência em relação ao exercício de 2002, citando legislação, jurisprudência e doutrina.

Pede a nulidade da infração alegando que o levantamento teria sido baseado em documentos de terceiros, o que diz que cercearia sua defesa. Afirma que o Fisco, ao detectar “suposta” falta de registro de notas fiscais que o autuante indica, optou por elaborar demonstrativo de caixa para os exercícios de 2002 a 2006, sem fazer outro demonstrativo que “*comprovasse o ingresso das mercadorias no estabelecimento da Contribuinte. Ao elaborar qualquer levantamento fiscal, mas notadamente o de caixa, o Agente lançador deverá verificar tão somente os dados lançados na escrita fiscal, não sendo admissível qualquer adoção de dados estranhos, notadamente quando obtido em poder de terceiros.*”

Copia artigos do RPAF/99. Reclama da falta de elaboração de demonstrativo de “*levantamento quantitativo de estoque*”. Afirma que “*Tal proceder da autoridade fazendária limita o contribuinte a uma defesa meramente contábil, de verificação aritmética do cálculo realizado para determinar o montante do valor cobrado no Auto de Infração epigrafado, inviabilizando qualquer o questionamento jurídico quanto à validade das parcelas que compõem o auto, o que viola o art. 5º, LV da CF/88 que diz: (...)*”. Discorre acerca de ampla defesa em processo administrativo fiscal.

Fala que o patamar das multas das Infrações 1, 2 e 3 seria confiscatório e por isto inconstitucional. Reclama que “*O valor originário do suposto débito é de R\$182.640,80 e o valor total do A.I é de R\$389.472,97, ou seja, mais do dobro do valor originário, inviabilizando o normal funcionamento da empresa que se submete ao pagamento de outras espécies tributárias.*” Cita jurisprudência da área judicial.

Fala que as multas indicadas nas infrações 04, 05 e 06, por descumprimento de obrigações acessórias, seriam absorvidas pela multa que resultou na cobrança de obrigação principal referente à infração 1, porque este seria o entendimento deste CONSEF.

Cita Acórdão que identifica como “*ACÓRDÃO CJF N° 0990/99*”, em que multa por descumprimento da obrigação acessória de apresentação de documentos fiscais foi declarada absorvida pela multa relativa à auditoria com uso de arbitramento, e Acórdão de JJF também com o tema da absorção de multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa por descumprimento da obrigação principal.

O contribuinte conclui pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário interposto e que fosse julgada nula a ação fiscal no que diz respeito à infração 1, bem como pede que seja acolhida a preliminar de decadência e alternativamente seja, no mérito, julgada improcedente a ação fiscal.

A PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 505 a 508 aduzindo que o contribuinte reprisa, em sede de Recurso Voluntário, o quanto já alegado na impugnação inicial e já devidamente refutado pelo julgamento de primeira instância. Aduz que não foi carreada aos autos, em grau de Recurso, qualquer prova apta a elidir a imputação. Transcreve o artigo 123 o RPAF/99.

Contrapõe-se ao teor da alegação de decadência, citando legislação a respeito.

Considera que o Recurso Voluntário tem caráter eminentemente procrastinatório, e conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Esta 2^a CJF, às fls. 511 e 512, em sessão de julgamento, de ofício deliberou pela conversão do processo em Diligência a ser executada pelo autuante. Na solicitação está exposto que a imputação 01 do Auto de Infração se encontra respaldada nos demonstrativos de fls. 58 a 62, nos quais encontram-se listadas as notas fiscais não registradas.

O então Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Seara Nolasco, solicitou ao autuante que informasse, em demonstrativo específico, as notas fiscais que compõem o montante das compras informadas nas DMEs nos exercícios de 2002 e de 2003, em que o contribuinte não seria obrigado a manter escrituração fiscal do livro Registro de Entradas; em seguida indicasse a proporção de mercadorias isentas, não tributadas e ICMS já recolhido pelo regime de substituição tributária, comercializadas pelo autuado nos exercícios objeto da Infração 1, devendo aplicar a proporcionalidade conforme Instrução Normativa nº 56/2007; em relação às notas fiscais não registradas pelo autuado e integrantes das relações de fls. 59 a 62, o autuante deveria totalizar separadamente, e por períodos mensais, o valor das aquisições relativamente aos documentos obtidos através do CFAMT e os apensados ao processo “via dados obtidos do SINTEGRA”. O então Conselheiro-Relator pedia que após a conclusão da Diligência, dando-se cópias dos documentos anexados ao contribuinte, com o prazo para que se manifestasse em dez dias, o processo deveria ser posteriormente encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo.

À fl. 516 o autuante, em atendimento à Diligência solicitada, expôs que anexou, às fls. 524 a 527, os demonstrativos referentes aos exercícios de 2002 e de 2003 e, às fls. 528 a 535, os demonstrativos referentes aos documentos obtidos por meio do sistema Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito - CFAMT e por meio do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA.

O autuante também informou que intimou o contribuinte para que esse apresentasse seus livros e documentos fiscais, bem como apresentasse a demonstração da proporcionalidade de suas operações de saídas tributadas e não tributadas, conforme cópia de Intimação que anexa à fl. 517. Que o contribuinte não mais exerce suas atividades “no local” e assim as intimações foram enviadas para a residência da sócia-proprietária, para o escritório do Contador, e a empresa foi intimada por Edital. Que apesar de ele, autuante, possuir declaração de devolução dos livros e documentos arrecadados para a realização a ação fiscal, conforme recibo de fl. 523, que anexou aos autos, ainda assim o contribuinte respondera à intimação atual aduzindo que “*toda a documentação já fora entregue*” conforme documento de fl. 522, mas não identificando quando, e nem a quem, teria entregue esta documentação, com o que teria demonstrado desinteresse quanto a que fosse aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007. Que assim, sem a documentação do contribuinte, ficara impossibilitado de cumprir o quanto pedido por este Conselho a este respeito.

À fl. 517, Termo de Intimação ao autuado para a apresentação de livros e documentos fiscais, com data de ciência do autuado em “08/09/2009”, solicitando livros e documentos fiscais, bem como demonstrativo da proporcionalidade das operações de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas, em relação às saídas totais, durante os exercícios de 2002 a 2006.

Às fls. 518 a 522, três recibos de entrega em Avisos se Recebimento – AR expedidos pelos correios, e um Edital de Intimação à empresa para apresentação de livros e documentos fiscais.

À fl. 522, Declaração do contribuinte no sentido de que “*não está funcionando e que toda a documentação já foi entregue referente ao processo nº 298935.1202/07-0. [Auto de Infração objeto da lide]*”.

À fl. 523, Recibo de devolução de livros e documentos fiscais assinado em 15/01/2008.

Às fls. 524 a 535, demonstrativos fiscais.

Às fls. 536 a 539, comprovantes de entrega, ao contribuinte, de cópia da solicitação de Diligência desta 2^a CJF, da manifestação do autuante e de cópia dos documentos, inclusive do recibo de devolução de documentos e livros fiscais de fl. 523, e dos novos demonstrativos anexados ao processo pelo autuante.

Às fls. 540 e 541, o contribuinte manifesta-se acerca da Diligência realizada aduzindo textualmente que “*1. O primeiro ponto a ser deixado claro é que a diligência deve ser realizada pelo preposto fiscal, como aliás, consta do deferimento da mesma. O nobre Auditor ao invés de realizar as apurações e levantamentos indicados, principalmente no tocante à proporcionalidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária, transferiu indevidamente para o autuado. A diligência é clara em determinar a realização de diligência pelo Auditor Fiscal e não pelo autuado, o que implica em verdadeiro cerceamento do direito de defesa. Principalmente, porque foram entregues ao fiscal todos os documentos de escrituração da empresa, não cabendo ao Autuado realizar diligências, mas sim ao Auditor Fiscal. 2. Como exposto, o autuado reitera todos os termos do Recurso e espera que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário para que sejam acatadas as razões anteriormente expostas e julgada NULA da ação fiscal no que diz respeito à infração 01, bem como seja acolhida a preliminar de decadência, caso assim não entenda V. S^a, seja, no mérito, julgada IMPROCEDENTE a ação fiscal. Nestes termos, Pede e espera deferimento.*”

À fl. 596/verso a representante da PGE/PROFIS solicita que esta 2^a CJF determine a remessa dos autos à ASTEC/CONSEF, afim de que conclua a diligência solicitada à fl. 511, originalmente encaminhada ao autuante, para posterior encaminhamento para emissão de Parecer conclusivo.

À fl. 547, o processo foi redistribuído para o Conselheiro Relator Álvaro Barreto Vieira.

À fl. 548 esta 2^a CJF, em sessão de pauta suplementar, deliberou pelo não atendimento da solicitação de realização de nova Diligência, e pelo encaminhamento do processo para emissão de Parecer conclusivo pela PGE/PROFIS, solicitando que também fosse abordada a alegação de decadência, tendo em vista a Súmula Vinculante n° 08 do STF.

À fl. 550 a doura Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Dr^a Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

À fl. 551 o digno Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 552 e 553, a preclara procuradora Maria Dulce Baleiro Costa emite Parecer citando o artigo 150, §4º, do CTN; artigo 28, §1º, do COTEB; texto do jurista Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência de Tribunais Superiores, afinal posicionando-se no sentido de que não se operou a decadência quanto ao lançamento em foco.

O processo foi redistribuído para esta Relatora.

À fl. 554, submetido o processo a apreciação em pauta suplementar, a digna procuradora presente à sessão pronunciou-se, à fl. 554, reiterando em todos os termos o opinativo de fls. 505 a 508 do processo, acerca do mérito da autuação.

VOTO (Vencido quanto à manutenção da multa para o percentual de 50% da infração 3)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância no que tange às infrações imputadas. O contribuinte repete, em grau de Recurso Voluntário, as suas alegações da impugnação originária, acrescendo a isto apenas a manifestação

quanto à parte do resultado da Diligência que esta 2^a CJF deliberou, de ofício, que deveria ser realizada.

Assinalo que todas as alegações da impugnação originária foram devidamente analisadas na Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, que a elas não deu provimento.

Preliminarmente, observo que a decadência foi alegada em relação aos fatos geradores do exercício de 2002, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150 – 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 administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores objeto da arguição de decadência só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2008.

Por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 28/12/2007.

Quanto ao argumento, analisado nos autos deste processo, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

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

(...)

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

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

Pelo exposto, considero afastada a alegação quanto a se ter operado a decadência em relação ao exercício de 2002, quando da lavratura do Auto de Infração que deu origem à presente lide.

Também preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade da infração 1 do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido todos os demonstrativos e cópias de notas fiscais atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Argüição de nulidade rejeitada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, e da irresignação quanto à correção do valor histórico do débito, decorrência também da aplicação da Taxa SELIC, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Observo que quanto ao uso da taxa SELIC, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que essa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto à Infração 1, o contribuinte não contesta, de forma objetiva, os dados numéricos da auditoria realizada. Esclareço que a auditoria que lastreia a imputação utiliza o roteiro de apuração dos dados financeiros das operações realizadas pelo contribuinte, incluindo neste levantamento todos os valores monetários referentes a pagamentos realizados, ou não realizados, pelo sujeito passivo, que digam respeito aos exercícios analisados. Por outro lado, o roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoque verifica as quantidades de mercadorias que circularam pelo estabelecimento do contribuinte nos períodos foco da ação fiscal. Por conseguinte, o demonstrativo de “levantamento de estoque” reclamado pelo Recorrente não guarda relação de causa, e nem de consequência, com o resultado da apuração relativa ao saldo de caixa da empresa.

Por outro lado, embora o contribuinte alegue que foram contabilizados dados de documentos de terceiros constato que, tal como já exposto na Decisão de primeiro grau, houve uma pesquisa realizada pelo autuante, junto aos fornecedores do contribuinte, em relação às notas fiscais cujos dados foram, inicialmente, verificados no sistema SINTEGRA, sistema este que se destina exatamente a possibilitar, em âmbito nacional, aos entes tributantes, a verificação das operações de circulação de mercadorias em operações atingidas pela tributação pelo ICMS. Uma vez constatado, pelo Fisco estadual, que havia registros de operações realizadas pelo sujeito passivo, e que as mesmas não foram objeto de corretos procedimentos contábeis pelo autuado, o autuante dirigiu correspondências aos fornecedores solicitando informações acerca dessas operações comerciais, a exemplo de meios de pagamentos das compras das mercadorias, e obteve respostas com tais dados, dentre outros. A partir da coleta destes dados, procedeu à apuração dos valores de ICMS devido. O contribuinte não comprova que as informações trazidas aos autos seriam inverídicas, e que os documentos fiscais cujas cópias recebeu, quando da cientificação cerca da lavratura do Auto de Infração, seriam inidôneos para o fim de basearem o levantamento fiscal que resultou na cobrança de imposto.

Assinalo que o contribuinte, conforme dados que constam em seu cadastro no sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, esteve enquadrado no regime SimBahia durante todos os exercícios objeto da autuação. Assim, até 31/03/2003 esteve na condição de Microempresa nível 02 – ME2; de 01/04/2003 até 30/04/2004, como ME7; de 01/05/2004 até 31/08/2005 como Empresa de Pequeno Porte – EPP; e na condição de ME5 de 01/09/2005 até 30/06/2007, data em que extinto o regime SimBahia. O contribuinte não fez a opção pelo sistema simplificado Simples Nacional, neste Estado. A sua inscrição estadual esteve na condição de inaptidão de 01/12/2004 até 15/09/2010, quando passou à condição de inscrição suspensa para baixa, e posteriormente passou para a situação de inscrição baixada, em 22/09/2010.

Portanto, durante todo o período atingido pela ação fiscal o recorrente esteve sob a égide da Lei Estadual nº 7357/98 que, em seus artigos 2º, 10 e 11, em redações então em vigor, determinava:

Lei 7357/98:

Art. 2º Para fins de adoção do tratamento tributário previsto nesta Lei, considera-se:

I - microempresa - o contribuinte cuja receita ajustada no ano anterior seja igual ou inferior a R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

(Redação dada ao inciso I do art. 2º pela Lei nº 7.556, de 20/12/99, efeitos de 01/01/00 a 31/08/05.)

II - empresa de pequeno porte - o contribuinte cuja receita bruta ajustada no ano anterior seja superior a R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

(Redação dada ao inciso II do art. 2º pela Lei nº 7.556, de 20/12/99, efeitos de 01/01/00 a 31/08/05.)

Art. 10. As pessoas que optarem pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS de que cuida esta Lei apresentarão, anualmente, declaração simplificada sintetizando as suas operações e prestações, na forma e prazos fixados pelo regulamento.

Art. 11. O regulamento poderá dispensar as pessoas enquadradas no Regime Simplificado de Apuração do ICMS da escrituração de livros, da emissão de documentos e da prestação de informações, total ou parcialmente.

(Redação original, efeitos até 13/12/2002.)

*Art. 11. O regulamento poderá dispensar as pessoas enquadradas no Regime Simplificado de Apuração do ICMS da emissão de documentos, da prestação de informações e da escrituração de livros, total ou parcialmente, exceto em relação à escrituração dos livros Caixa e Registro de Inventário por empresas de pequeno porte e microempresas com receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00 (trinta mil reais).
(Redação dada ao art. 11 pela Lei nº 8.534, de 13/12/2002, efeitos de 14/12/02 a 31/08/2005.)*

O Regulamento do ICMS neste Estado, em consonância com os ditames desta Lei, veio a determinar:

RICMS/BA:

*Art. 408-C. As microempresas, as empresas de pequeno porte e os ambulantes são dispensados do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, exceto quanto às seguintes:
(Redação do caput com efeitos de 01/01/1999 até 30/06/2007)*

IV - apresentação, anualmente, por parte das microempresas e das empresas de pequeno porte, da Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME), Anexo 82, na forma e prazos do art. 335;

IV- escrituração:

*a) do livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresas com Receita Bruta superior a R\$30.000,00 (trintamilreais);
(Redação da alínea "a" do inciso VI do art. 408-C com efeitos de 01/09/2005 a 30/06/0)*

*a) do livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresas com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00 (trinta mil reais);
(Redação da alínea "a", do inciso VI do art. 408-C com efeitos de 24/02/2000 a 31/08/2005)*

Assim, durante os exercícios de 2002 a 2007, portanto abrangendo os exercícios objeto da autuação - 2002 a 2004 - à exceção do livro Registro de Inventário e do livro Caixa, o contribuinte esteve dispensado da escrituração dos demais livros fiscais e contábeis, na condição cadastral de ME2 - o que em termos de enquadramento cadastral SimBahia nesta SEFAZ significa que à época o Recorrente estava em faixa de receita bruta ajustada superior a R\$30.000,00. Mas o sujeito passivo, ME2, estava obrigado à escrituração do livro Caixa, além da escrituração do livro Registro de Inventário.

E também esteve sempre obrigado, inclusive em relação ao exercício de 2002, a anualmente fornecer ao Estado todos os dados atinentes ao seu movimento econômico-financeiro, por meio da Declaração do Movimento Econômico da microempresa e empresa de pequeno porte – DME. Ou seja, o Estado não abriu mão do controle da movimentação financeira das empresas enquadradas no regime simplificado SimBahia. E nem poderia, porque o ente público serve primordialmente ao bem estar social e assim o direito individual, embora deva sempre ser respeitado, estará em posição inferior à busca do bem estar coletivo.

Assim, mesmo que não fosse obrigado o sujeito passivo à escrituração do livro Caixa, o que era, nada obsta a que o Fisco faça a devida verificação de sua movimentação financeira, ou seja, a sua movimentação de conta Caixa, que contabilmente é a conta utilizada para controle de todas as disponibilidades da empresa, tais como recursos em espécie, depósitos em bancos, aplicações no mercado financeiro, etc. A conta Caixa é movimentada a débito quando há entrada de recursos na empresa, ou seja, receita por recebimentos, e movimentada a crédito quando há saída de recursos da empresa, ou seja, pagamentos. Contabilmente, caracteriza-se como uma conta de saldo devedor, ou saldo zero. Ou seja, a conta Caixa de uma empresa significa o Recurso financeiro que está dentro da empresa.

Para verificar se a conta Caixa do recorrente estava regular, ou seja, com saldo devedor, o autuante analisou os dados das DMEs do contribuinte, além dos dados dos documentos fiscais, e também dos livros disponíveis, e elaborou os demonstrativos do levantamento efetuado.

Reproduzo abaixo o teor do voto de primeiro grau, que sintetiza o procedimento fiscal realizado, cuja exatidão dos dados numéricos dos demonstrativos de apuração de débito tributário, repiso,

não foi objetivamente contestada pelo contribuinte nem quando da impugnação originária, nem quando da interposição do Recurso Voluntário:

"No demonstrativo de fl. 58 o Auditor Fiscal tomou como base os dados declarados pelo próprio contribuinte através da DME (Declaração de movimento econômico da microempresa) nos exercícios 2002 e 2003 (fls. 13/16), considerando o saldo inicial da conta caixa, também registrado pelo autuado; como recebimentos os valores declarados das vendas nas DMES, como pagamento, os valores das compras realizadas. Em seguida, considerou como pagamentos omitidos as diversas notas fiscais trazidas aos autos, conforme relatórios informados pelo SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias) pelo CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito) e que não foram declarados pelo autuado."

No exercício de 2004, o autuado não fez a entrega do DME e os dados foram capturados a partir dos livros fiscais do contribuinte anexo às fls. 22 a 57. As notas fiscais não registradas estão discriminadas em demonstrativos de fls. 59 a 62, e suas respectivas cópias às fls. 63 a 315.

Apesar de nem todas as operações de compras e vendas terem sido feitas à vista, tais operações deixaram de ser registradas e assim provocou a impossibilidade de serem consideradas no levantamento nos dias exatos de suas realizações. Caberia, nesse caso, ao autuado, em sua defesa disponibilizar através do livro Caixa, o dia do efetivo pagamento ou recebimento a fim de provar quaisquer inconsistências havidas no levantamento fiscal."

Por outro lado, embora este CONSEF tenha buscado verificar se aplicável o teor da Instrução Normativa nº 56/2007, e em cumprimento à solicitação deste Conselho de Fazenda o autuante tenha intimado, por quatro vezes, tanto por meio de correspondências entregues pelos correios, quanto por edital, o contribuinte para que esse apresentasse a documentação exigida, bem como elaborasse demonstração da proporcionalidade entre a quantidade de operações de circulação de mercadorias isentas e não tributáveis nas saídas, comparando-a com a quantidade de mercadorias tributáveis nas saídas, o contribuinte não atendeu à intimação, alegando que teria entregue a documentação, sem identificar a quem, e nem quando o teria feito, e também alegando que a diligência deveria ser feita pelo autuante.

Assinalo que o Auditor anexou aos autos deste processo recibo, com data anterior à da solicitação da diligência, referente à devolução da documentação arrecadada para a realização da auditoria, e o contribuinte não negou a validade de tal recibo, quando do mesmo recebeu cópia, juntamente com a resposta da solicitação de Diligência feita ao autuante por este Conselho de Fazenda.

Por outro lado, ao solicitar do contribuinte os seus livros e documentos fiscais, além de um demonstrativo de quantidades para atender à solicitação de Diligência desta 2ª CJF quanto à aplicação do quanto previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, o autuante não estava declinando da sua responsabilidade de realizar a checagem dos dados necessários à resposta solicitada. Porém o contribuinte inviabilizou o atendimento desta parte da solicitação de Diligência.

Por tudo quanto exposto, mantida a Decisão de primeiro grau quanto ao julgamento pela procedência da imputação 1.

Quanto às imputações 2 e 3, uma vez que o Fisco apurou a omissão, e o contribuinte nada trouxe, em grau de Recurso, que comprovasse o pagamento do débito tributário lançado, está igualmente mantida a Decisão da JJF quanto a estas imputações.

Porém, uma vez que em sessão de julgamento foi levantada a discussão acerca da multa aplicada para a Infração 3, que conforme consta no Auto de Infração trata de falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$5.406,53, acrescido da multa de 50%, devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos meses de março a outubro, e de dezembro/2004, voto pela manutenção do percentual de multa tal como indicado pelo Fisco e devidamente mantido pelo julgamento de primeiro grau, pelos motivos que exponho a seguir.

Conforme já dito neste voto, em todo o período objeto desta imputação o sujeito passivo esteve enquadrado como microempresa no regime simplificado de apuração de ICMS identificado como SimBahia, instituído pela Lei nº 7.357/98, revogada em 01/07/2007 pela Lei Estadual nº 10.646, de

03 de julho de 2007, com efeitos a partir de 01/07/2007, que neste Estado também disciplina o regime simplificado de apuração de tributos identificado como Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

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

A argumentação levantada em sessão disse respeito a entendimentos divergentes quanto a ser majorada de 50% para 60% a multa indicada no Auto de Infração, e mantida no julgamento *a quo*, aventando-se a possibilidade de pedido posterior, que poderia ser formulado pelo contribuinte, para que esta multa que seria majorada por este Conselho de Fazenda neste julgamento já em Segunda Instância, fosse por este mesmo Conselho de Fazenda cancelada, ou reduzida, em novo julgamento, mas da Câmara Superior; e de outra mão, a argumentação quanto a que não deveria ser aplicada multa alguma, à alegação de que inexistiria tal previsão legal punitiva à época dos fatos geradores da imputação.

Assinalo que o entendimento quanto ao mérito mostrou-se unânime na sessão de julgamento de Segunda Instância.

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

Assinalo que administração pública pauta-se por princípios, dentre os quais o da eficiência, razoabilidade, economia processual, e, *data maxima venia*, todos estes são afrontados ao se majorar uma pena e no mesmo julgamento orientar-se o sujeito passivo para que este, por prejudicado com aquela majoração, novamente acione a máquina pública para que seja apreciado um seu pedido no sentido de novamente reduzir, e mesmo de cancelar, aquela multa então majorada, pelo mesmo órgão julgador, ainda que em instância diversa.

Esclareço que tendo sido mantido, por unanimidade, em sede de julgamento em primeira instância, este percentual de multa equivalente a 50% do valor do imposto lançado de ofício pelo Fisco no Auto de Infração, disto resultou que, até à assentada da sessão de julgamento em sede de segunda instância, o contribuinte teve conhecimento apenas da imposição do percentual de 50% relativamente à imputação 3, porquanto foi este o percentual mantido no julgamento de primeiro grau, Decisão que veio a ser objeto do Recurso Voluntário.

Em decorrência desta situação, o contribuinte expôs suas razões defensivas, tanto na impugnação originária quanto já na oportunidade de apresentação de seu Recurso Voluntário, considerando existente para a imputação 3 o lançamento deste percentual de 50%. Disto resulta que quando já esgotado o prazo para interposição de Recurso Voluntário vem apenas agora a ser analisada, neste processo, a possibilidade de majoração para o percentual de 60%, pelos argumentos expostos em sessão, e sobre os quais me posicionarei ainda neste voto.

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

Em razão das discussões sobre o tema no âmbito deste CONSEF, peço vênia para citar que antes e depois de interposição e de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 33203-8/2004 - interposta esta no sentido de questionar a constitucionalidade do instituto da antecipação parcial, hipótese normativa inserida pelo artigo 12-A na Lei nº 7.014/96 - mostra-se evidente, nas letras do texto legal mencionado, que a antecipação tributária parcial, embora seja uma das formas de antecipação tributária, não é uma antecipação tributária com fase de tributação encerrada, e nem com substituição do sujeito passivo para efeito de pagamento do imposto devido. Portanto, da

leitura do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, impossível confundir-se o instituto da antecipação tributária parcial com o instituto da antecipação tributária por substituição, porque este artigo 12-A cuidou de deixar explícita e inegável a diferença entre os dois institutos, conforme se lê a seguir:

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

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

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

(...)

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

(...)

(artigo 12-A acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/2004 - grifos nossos.)

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

Esta Lei Complementar nº 123/2006, com base na qual é possível cobrar-se o imposto devido por antecipação pelas empresas nesse regime simplificado inscritas, é de clareza meridiana ao dividir, respectivamente nos itens 1 e 2 da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13, a seguir transcritos, as operações sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto em operações com fase de tributação encerrada, e sem fase de tributação encerrada. De forma didática e literal, enquadraria ambas as espécies de antecipação no gênero antecipação tributária, conforme se pode facilmente ler a seguir:

Lei Complementar nº 123/2006 (Lei do Simples Nacional):

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

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

XIII – ICMS devido:

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

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

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

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

Lei nº 7.357/98 (Lei do SIMBAHIA):

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

(...)
II - **sujeitas a antecipação** ou substituição tributária;
(...)
(grifos nossos)

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

RICMS/BA:

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

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

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

Tem-se que com esta interpretação de que a “antecipação tributária parcial” não seria espécie do gênero “antecipação tributária”, não apenas se estaria inviabilizando cobrar a multa decorrente do seu não pagamento tempestivo pelo contribuinte do SimBahia, ou do Simples Nacional, e sim estar-se-ia também criando óbices, antes disto inexistentes, a que o Estado da Bahia cobrasse o imposto devido por antecipação parcial pelas empresas do regime simplificado de apuração. Porém, tratando-se de imposto devido por antecipação, a antecipação parcial do ICMS tem, desde março/2004, base legal para a sua cobrança também em relação às empresas do regime simplificado de apuração, seja no extinto regime SimBahia, seja no atual regime Simples Nacional.

A antecipação tributária denominada de antecipação tributária parcial é apenas uma das modalidades de pagamento antecipado de imposto, nada mais. Cabe a interpretação gramatical, além de sistêmica, do texto normativo.

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

Assinalo que é juridicamente impossível considerar a expressão “**antecipação tributária**” como se fosse equivalente à expressão “**substituição tributária**”, porque existe também o instituto da antecipação tributária com postergação do momento do pagamento do tributo, ou seja, a **substituição tributária por diferimento**.

Para que não disto reste dúvida, basta consultar-se o **Capítulo III do RICMS/BA, intitulado “Da Substituição Tributária Por Diferimento e da Substituição Tributária por Antecipação”**.

Portanto, *data venia*, mostra-se descabido o uso de expressão coloquial como se instituto jurídico fosse.

Antecipação Tributária e Substituição Tributária são institutos diversos que podem materializar-se concomitantemente. Mas apenas quando o imposto for devido de forma antecipada e, além desta circunstância, com a substituição do sujeito passivo. Ou seja, atingindo-se dois dos elementos do fato gerador: elemento pessoal e elemento temporal.

Porque, por óbvio, se houver a dívida de imposto por antecipação do momento do pagamento, mas sem a substituição do sujeito passivo, haverá a antecipação tributária, mas não a substituição tributária. E é nesta situação que se enquadra, dentre outros institutos, o instituto da antecipação parcial.

Assinalo, por importante, que existem outras situações jurídicas em que também existe a antecipação tributária sem a substituição do sujeito passivo, mas neste processo estamos tratando apenas da antecipação tributária parcial, tal como prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96.

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

Uma vez que o contribuinte que figura como sujeito passivo da lide em julgamento é empresa que, à época dos fatos objeto da imputação 3, não se encontrava sob regime normal de tributação, não se aplica o teor da alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, restando inóqua a argumentação quanto a que a segunda alteração trazida à redação original deste inciso - esta pela Lei nº 10.847, em 27/11/2007 - não seria, ou seria, meramente explicitatória, ao inserir o aposto com o conteúdo “(...), *inclusive por antecipação parcial*, (...)”.

Assinalo, por necessário diante dessa argumentação, que quanto às empresas do regime simplificado de apuração nunca houve a inserção do aposto “(...), *inclusive por antecipação parcial*, (...)”.

Porém, uma vez citada em sede de julgamento, esclareço que comungo do entendimento de que a colocação do aposto é modificação de redação meramente explicitatória, posto que a antecipação tributária parcial é antecipação de tributo, por conseguinte antecipação tributária, raciocínio simples e objetivo porque simples e objetivo o fato.

Caso a antecipação parcial do pagamento do tributo ICMS não fosse uma antecipação de pagamento de tributo, seria que tipo de antecipação? Estaria a norma tributária tratando de antecipação de que?

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

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

Porém, tratando-se de empresa do regime simplificado de apuração, aplica-se a previsão normativa específica vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária objeto da Infração 03, ou seja, exercício de 2004, dado que a norma específica sempre prevalece sobre a norma de caráter geral, e o lançamento rege-se pela Lei já em vigor também àquela época, Lei nº 7.014/96.

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

Lei nº 7.014/96:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A antecipação tributária parcial é uma antecipação tributária.

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

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

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

CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

Por este motivo, é evidente que quando a Lei nº 7.014/96 previu a multa para a falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, do ICMS devido por antecipação, este dispositivo só teve efeito sobre os fatos da vida que ocorreram após a promulgação da mencionada Lei. Quando, em março de 2004, foi criada uma nova espécie do gênero de pagamento de imposto por antecipação - evidentemente antecipação tributária porque se trata de tributo - de forma eficaz o dispositivo que previa a multa por inadimplência desta obrigação principal já existia, pelo que já poderia ser aplicada a penalidade. Tudo conforme o ordenamento jurídico, a lógica jurídica, o princípio da reserva legal.

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

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

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

Assinalo que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente aos fatos que baseiam a imputação 03 - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea “b”, que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas de escrituração fiscal, reitero que a empresa autuado estava, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia da imputação 03 do presente Auto de Infração o

autuado não estava submetido às regras comuns, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal de apuração, e os atos que praticava estavam regidos pela legislação vigente para as empresas do regime simplificado de apuração.

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

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

Constituição da República:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CTN:

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

I – à capitulação legal do fato;

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

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

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

A partir do segundo semestre de 2009 passou a vigorar na segunda instância deste Colegiado o entendimento, por maioria, de que não seria devida a multa de 50% prevista no inciso I, alínea “b”, item “1”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para as microempresas e empresas de pequeno porte, em tais situações relativas à antecipação parcial, com a nova interpretação no sentido de que dever-se-ia aplicar indistintamente, para contribuinte sob regime normal, ou simplificado, de apuração do imposto, para fatos geradores ocorridos até 27/11/2007, o previsto na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, a partir de 28/11/2007, o previsto na alínea “d” do inciso II do mesmo artigo 42, o que vem causando majorações, em sede de julgamentos de primeira e de segunda instância, no percentual de 50% invariavelmente indicado pelo Sistema de Emissão de Auto de Infração – SEAI, utilizado pelo Fisco estadual.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Conclui, ainda, que no que tange à possibilidade de aplicação da referida penalidade às empresas de pequeno porte e microempresas, nos termos do art. 42, I, “b”, item 1, entende impertinente tal aplicabilidade diante dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e legalidade estrita na imputação de penalidades, e finaliza aduzindo que (sic) “...seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa. Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dês que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.

VOTO

Inicialmente, (...)

No mérito, (...)

Assim, discordamos parcialmente das conclusões do Parecer exarado pela PGE/PROFIS nos autos, visto que, muito embora concordemos com este órgão jurídico no sentido de que na época dos fatos geradores deste item da autuação não havia previsão de multa específica para a figura da antecipação parcial, apenas prevista após a alteração da Lei nº 7.014/96, efetivada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”, havia a previsão de multa inespecífica, nos termos do inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrita, que deve ser aplicada.

(...)

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

RESOLUÇÃO

(...)

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

Por outro lado assinalo que a majoração, já em sede de julgamento em Segunda Instância, do percentual de multa indicado em Auto de Infração que foi lavrado contra o contribuinte e do qual este se defendeu parcial e originariamente considerando uma multa de 50% prevista em outro dispositivo normativo e com outra capitulação legal diversa daquela objeto do novo percentual de multa citado, de 60% - observado ainda que neste processo tal reforma de entendimento materializar-se-ia em decorrência de reapreciação da lide por interposição de Recurso Voluntário, ou seja, Recurso de iniciativa do sujeito passivo, portanto de iniciativa do acusado - esta majoração de pena caracterizar-se-ia como *reformatio in pejus*, situação que afrontaria o ordenamento jurídico, por inadmissível no Direito Penal-Tributário, e da qual sempre se buscou resguardar este Conselho de Fazenda Estadual e a administração pública como um todo.

E, ainda que parte da doutrina, em nível nacional, entenda que a *reformatio in pejus* não se caracterizaria quando a majoração da penalidade fosse de iniciativa do órgão acusador, na esfera penal, observo que além de tal entendimento restritivo quanto à caracterização da *reformatio in pejus* não ser unânime na Federação, também não encontra guarida no texto da Lei nº 12.209/11 - Lei do Processo Administrativo da Bahia - uma vez que ao tratar da punição para infratores na órbita administrativa traz o artigo 122 desta Lei:

Lei nº 12.209 de 20/04/2011:

Título II – Processos Administrativos Especiais

*Capítulo I – Do Processo Sancionatório
Seção III – Do rito do Processo Sancionatório*

Art. 122 - Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, sempre que surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da penalidade aplicada.

Parágrafo único - Da revisão do processo não poderá resultar o agravamento da sanção.
(grifos nossos)

Assim, tratando-se de interpretação sistêmica da legislação baiana, e sendo esta Lei fonte subsidiária do processo administrativo fiscal neste Estado, a teor de seu artigo 186, depreende-se que o mesmo espírito que anima a não aceitação do agravamento da sanção quando se trate de irregularidade cometida por agente público, atinja o tratamento a ser dispensado aos sujeitos passivos da obrigação tributária, quando figurem como parte em lide que seja foco de processo, também administrativo, mas de ordem fiscal.

Por tudo quanto exposto, em relação à Infração 03 voto pela aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação tributária parcial, tal como originalmente aplicado no Auto de Infração, mantido no julgamento de Primeira Instância, e está previsto na legislação vigente à época dos fatos apurados, no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96.

Em relação às infrações 4, 5 e 6, o contribuinte não nega o cometimento das infrações.

As Infrações 4 e 5, estas tratam de falta de apresentação, respectivamente, do livro Caixa e do livro Registro de Inventário.

Na data de 10/10/2007, dia posterior àquele do encerramento do prazo de 48 horas para a apresentação dos dois livros fiscais, prazo este que se encerrou em 09/10/2007, para que o contribuinte apresentasse livros e documentos fiscais em atendimento à intimação fiscal de fl. 09, cuja data de ciência ao contribuinte foi em 05/10/2007 (sexta-feira), determinava o artigo 42, XX, “a”, da Lei nº 7.014/96:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42.

XX - àquele que, dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, deixar de prestar esclarecimento ou informação, de exibir livro ou documento, arquivo eletrônico ou similar (exceto os arquivos previstos no inciso XIII-A), ou de mostrar bem móvel ou imóvel, inclusive mercadoria, ou seu estabelecimento a funcionário fiscal, quando por este regularmente solicitado:

(Redação dada ao inciso XX do art. 42 pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, efeitos de 14/12/02 a 27/11/07.)

a) R\$90,00 (noventa reais), pelo não atendimento do primeiro pedido;

Assim, por cada livro fiscal não apresentado foi aplicada multa pelo descumprimento da obrigação acessória respectiva.

A Infração 6 trata da falta de envio, a esta SEFAZ, da DME relativa ao exercício de 2004, na data da ação fiscal, em 2007, ainda não encaminhada pelo contribuinte a esta SEFAZ. Conforme descrito na imputação, foi aplicado o teor do artigo 42, XVII, da Lei nº 7.014/96:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42.

XVII - R\$230,00 (duzentos e trinta reais), pela falta de apresentação, no prazo regulamentar, de informações econômico-fiscais exigidas através de formulário próprio, exceto as indicadas no inciso XV, letra h, deste artigo;

(Redação atual do inciso XVII do art. 42 dada pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.)

Ressalto que o contribuinte não nega o descumprimento destas três obrigações acessórias.

Porém, ao contrário do quanto expõe o sujeito passivo em relação a essas imputações, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, aplicada na Infração 01, não absorve a multa pelo

descumprimento de obrigação acessória objeto das imputações 04, 05 e 06, exatamente porque determinam os §§ 4º e 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42.

(...)

§ 4º. As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo seguinte.

*§ 5º. 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 **conseqüência direta do descumprimento da obrigação acessória**, servindo a infração relativa à **obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.***

(grifos nossos)

Assim, imprescindível atentar-se para o fato de que para a absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória a Lei do ICMS na Bahia determina que são necessários dois, e não apenas um, requisito, e são estes dois a decorrência direta e o agravamento da infração.

Infração agravada significa, por lógica do ordenamento e do raciocínio jurídicos, agravamento da punição. Seria improutivo e um contra-senso se uma infração agravada tivesse multa mais benéfica. Por isto mesmo existe o princípio da proporcionalidade das punições previstas para as condutas infracionais.

Destaco que a primeira infração trata de falta de recolhimento de ICMS devido por omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através do saldo credor de caixa. Tal pagamento de imposto poderia ter sido efetuado tendo sido, ou não, entregues ao Fisco os livros Caixa e Inventário, e tendo sido enviada, ou não, a DME 2004.

Assinalo ainda que a multa pelo descumprimento da obrigação de recolher o ICMS devido por omissão de saídas detectada por auditoria de saldo credor de caixa, conforme previsto à época do cometimento da infração no inciso III da Lei nº 7.014/96, era no percentual de 70% do valor do imposto não recolhido, independentemente do descumprimento de qualquer outra obrigação tributária, pelo que inexistiu qualquer agravamento de penalidade, na Infração 01, por descumprimento de obrigação acessória. Continuou sendo, no caso da infração 01, exatamente o mesmo percentual de 70% do débito reclamado, tal como previsto originariamente na mencionada Lei.

Assim, em relação a estas infrações 4, 5 e 6 a situação não se enquadra no disposto no parágrafo quinto do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e sim no parágrafo quarto do mesmo artigo, antemencionado.

Voto pela manutenção da Decisão recorrida quanto às Infrações 4, 5 e 6.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao percentual à multa - infração 3)

Como informado, à imputação da infração 3, trata de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos meses de março a outubro, e de dezembro/2004, sendo indicada pelo autuante e ratificada pela JJF a multa de 50%, prevista no art., 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96.

Data máxima venia, discordo do entendimento da ilustre relatora do presente processo no brilhante voto proferido pelas razões que passo a expor.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado a partir

de março de 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/06 e § 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, não somente a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não acombarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária, como também a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes, ou mesmo empresa nestas situações enquadradas e participantes do Simples Nacional. E tudo conforme acima explicitado.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, II, “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 50%, ratificada pela JJF, por entender que, por se tratar de microempresa e/ou empresa de pequeno porte, enquadrado à época no SimBahia ou hoje no Simples Nacional, esta seria a multa correta. Mas, como explicitado, tal fato não tem qualquer pertinência com a situação posta.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 3, reenquadrando a multa aplicada para o percentual de 60%, conforme prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, toda Lei nº 7.014/96. Ressalto que tal re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que permanece inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

VOTOS DIVERGENTE (Preliminar de decadência) e VENCEDOR (Quanto à não-incidência da multa - infração 3)

Em que pese o embasado voto da ilustre relatora, peço vênia para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário, suscitada pelo contribuinte.

O recorrente sustenta que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos

geradores ocorreram em 2002 e a autuação foi lançada somente em 28.12.2007, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

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

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se

tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a ilustre procuradora no seu Parecer de fls. 552 e 553.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 551, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Destarte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. 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.

(...)

§ 4º 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.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. 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.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 28.12.2002 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Quanto à questão da multa a ser aplicada na infração 3, não concordo com aplicação da multa no art. 42, I, “b”, 1 da Lei nº 7.014/96, determinada pela JJF e referendada pela ilustre relatora.

Primeiramente, entendo que não havia à época dos fatos, previsão legal de multa pelo não recolhimento da antecipação parcial, sendo descabida a aplicação desse dispositivo.

Percebo dessa forma porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004 de que não havia previsão legal de multa pelo não recolhimento da antecipação parcial.

Essa tese restou demonstrada pela inteligência da nova redação do excerto legal, inserido em 2007, ao incluir a expressão “*inclusive por antecipação parcial*” alterando o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, demonstrando que o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial, muito menos a multa da norma do art. 42, I, “b”, 1.

Afasto também, pelos mesmos motivos e os abaixo alinhavados, o reenquadramento proposto para o art. 42, inc. II, “f”, por ser norma penalizadora posterior a ocorrência dos fatos.

É de corriqueira notoriedade 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.

Assim, não enxergo possibilidade de um mandamento tributário impositivo de multa ser aplicada a fatos anteriores a sua vigência, consoante a essência do brocado latino “*nulla poena, sine lege*”.

Em suma, não entendo correto o posicionamento em aplicar a multa de 50%, prevista na alínea ‘b’, I do art. 42, por não abranger a hipótese de antecipação parcial, como também o posicionamento para o reenquadramento da multa baseado na alínea ‘f’ do art. 42, uma vez que esta norma foi introduzida através da Lei nº 10.847/07 de 27 de novembro de 2007 e com efeitos a partir de 28 do mesmo mês, posterior aos fatos geradores aqui discutidos.

Ante o exposto, voto de ofício pelo afastamento da aplicação de multa incidente na infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente, em decisão não unânime quanto à incidência da multa na terceira infração e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar, de ofício, a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298938.1202/07-0, lavrado contra **MARIA CLEONICE FERREIRA DE MONTE SANTO (MERCEARIA FERREIRA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.230,80**, acrescido das multas de 70% sobre R\$160.729,68, 60% sobre R\$16.094,59, sem incidência de multa sobre o valor de R\$5.406,53 relativo à terceira infração, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96 em redação vigente à época dos fatos geradores das obrigações tributárias, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$410,00**, prevista no art. 42, incisos XVII e XX, “a” da mesma lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o disposto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Quanto à não-incidência da multa - infração 3) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO VENCIDO (Quanto à manutenção da multa de 50% - infração 3) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à alteração da multa para 60% - infração 3) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Manutenção da multa - infração 3)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO DIVERGENTE
(Alteração da multa - infração 3)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO VENCEDOR
(Exclusão da multa - infração 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS