

PROCESSO	- A. I. N° 206987.0323/10-3
RECORRENTE	- ANTÔNIO MESSIAS SILVA SANTOS (A CINDERELA CONFECÇÕES)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0104-04/11
ORIGEM	- INFRAZ ITABERABA
INTERNET	- 15/05/2012

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACORDÃO CJF N° 0100-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que no período fiscalizado o estabelecimento estava enquadrado na condição de EPP e não como ME. Reduzido o valor do débito em decorrência de erro de transposição do demonstrativo de débito para o Auto de Infração. Mantida a Decisão recorrida. **b)** NULIDADE. ARBITRAMENTO. INOBSEVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE O ESTOQUE FINAL QUANDO DO ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES. Procedimento realizado em desacordo com os métodos estabelecidos pela legislação. Como se trata de encerramento de atividades empresariais, caberia a adoção dos meios previstos no art. 408-A, c/c o art. 63, parágrafo único do RICMS/97, vigente à época dos fatos. Infração Nula. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** PARCIAL. MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. Não comprovadas as alegações quanto a não consideração de valores recolhidos e ocorrência de devoluções. Excluída a incidência da multa de 50% sobre os imposto exigido, tendo em vista a falta de previsão legal, à época dos fatos. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida quanto à penalidade incidente na infração 4. Infrações subsistentes. Rejeitada a arguição de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto à multa da infração 4.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$8.701,00, acrescido de multa de 50%, 60% e 70%, relativo às seguintes infrações:

*01. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do imposto (SIMBAHIA-2005) - R\$307,89.*

*02. Deixou de recolher o ICMS relativo a mercadorias constantes do seu estoque final, quando do encerramento de suas atividades, sendo o montante a recolher apurado através de levantamento fiscal. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte encerrou suas atividades com mercadorias em estoque conforme DME de 2005 e demonstrativo anexo - R\$767,32.*

03. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA - R\$5.101,51.

04. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, na condição de EPP, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado - R\$2.524,28.

O autuado apresentou defesa às folhas 411 a 424, com apresentação de preliminar e afastando todas as infrações. Houve a informação fiscal às fls. 433 a 434, pugnando pela manutenção integral da autuação.

Devidamente instruído, a 4<sup>a</sup> JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

**“VOTO”**

*O autuado suscitou a nulidade da infração 2, por entender que foi aplicado um arbitramento sem a devida previsão legal. Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado. Com relação à alegação de que houve arbitramento da base de cálculo, entendo que se trata do mérito da questão o que será apreciado em seguida.*

*O impugnante suscitou a nulidade das infrações 3 e 4, sob alegação de que “desconhece a procedência das notas fiscais relacionadas pelo autuante”. Verifico que conforme afirmou o autuante, as cópias das notas fiscais acostadas às fls. 251/409 se tratam das primeiras vias que foram entregues pela própria empresa à fiscalização conforme documento juntado às fls. 13/15. Pelo exposto, não acolho o argumento de que ocorreu cerceamento de direito de defesa pela não entrega de cópias das notas fiscais juntadas às fls. 251/409, tendo em vista que as mesmas foram fornecidas pelo estabelecimento autuado e não é cabível a alegação do seu desconhecimento.*

*No mérito, o Auto de Infração exige ICMS recolhido a menos na condição de EPP, falta de recolhimento do imposto incidente sobre o estoque final do encerramento de atividades, recolhimento a menos do imposto por antecipação devido por substituição e antecipação parcial.*

*Com relação à infração 1, o autuado alegou não ter ultrapassado o limite de R\$240.000,00 estabelecido para ME e que não poderia ser exigido o ICMS como EPP. O autuante contestou afirmando que o mesmo fez opção como EPP. Verifico que conforme Relatório de Histórico de Atividade Econômica/Condição/Situação acostado à fl. 435, cuja cópia foi fornecida ao autuado (fl. 437), a empresa foi enquadrada como EPP a partir de 01/04/2001. Logo, está correta a apuração do imposto com base nos critérios estabelecidos para EPP e não como ME como quer o autuado. Entretanto, verifico que no demonstrativo à fl. 6 o autuante apurou valor devido de R\$121,01 relativo ao fato gerador de 31/05/05 e transportou para o demonstrativo de débito o valor de R\$148,99. Portanto, fica retificado de ofício o valor devido de R\$121,01 com data de ocorrência em 31/05/05, o que resulta em valor total devido nesta infração de R\$279,91. Infração procedente em parte.*

*Quanto à infração 2, o impugnante alegou não ter encerrado suas atividades no final de 2005 para que pudesse considerar os valores da DME. Na informação fiscal o autuante esclareceu que conforme demonstrativo à fl. 7, tomou como base o estoque final de 2005, adicionou os valores das compras e deduziu os valores das vendas ocorridas em 2006. Ao tomar conhecimento da informação fiscal o autuado argumentou que a base de cálculo foi apurada mediante arbitramento com acréscimo de MVA de 35%, sem haver previsão legal.*

*Com relação à base de cálculo, verifico que conforme demonstrativo à fl. 7, o autuante tomou como base os valores constantes do estoque final de 2005 declarado na DME (fl. 27), adicionou o montante das compras de 2006 (fl. 16), adicionou a MVA de 35% e deduziu o valor das vendas realizadas em 2006. Portanto considero correto o método utilizado para apurar a base de cálculo.*

*Com relação ao valor arbitrado, verifico que o art. 408-A, II, “b” c/c art. 63, Parágrafo Único do RICMS/BA estabelece que a EPP ao pedir baixa, o contribuinte deve adicionar a MVA prevista nos Anexos 88 e 89 do RICMS/BA, de acordo com o tipo de mercadoria, e sobre o valor resultante aplicar o percentual correspondente, de acordo com a receita bruta acumulada até a data do encerramento das atividades.*

*Como o contribuinte não efetuou o pagamento do ICMS devido relativo ao estoque final existente no momento do encerramento das atividades, o autuante adicionou a MVA de 35% prevista para calçados. Verifico que conforme cópias de notas fiscais de compras acostadas às fls. 251 a 409, as mesmas consignam compras de confecções e calçados, bem como os demonstrativos às fls. 8/12 relativo às infrações 3 e 4. Logo, caberia ao contribuinte que é detentor dos documentos fiscais, elaborar demonstrativo relativo ao estoque final existente no momento do encerramento de suas atividades e promover o pagamento do ICMS sobre os produtos tributáveis, no caso, as confecções que no período fiscalizado não integrava o rol de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Da mesma forma, poderia ter apresentado demonstrativo do estoque final*

relativo a calçados (ICMS pago antecipado) e confecções (tributado) no momento que apresentou defesa. Como isso não foi feito, entendo ser razoável considerar que as mercadorias existentes no estoque final se tratam de confecções e deve ser aplicado a MVA de 20%. Tomo como base o demonstrativo do autuante à fl. 7 e considero devido o valor de R\$661,70 (R\$28.165,85 + MVA de 20%-R\$5.633,06 = R\$33.798,34 – vendas de R\$7.330,30 = R\$26.468,04 x 2,5% = R\$661,70). Infração procedente em parte.

No que se refere às infrações 3 e 4, o autuado contestou que foram relacionadas “inúmeras” notas fiscais capturadas no CFAMT que não foram trazidas aos autos, não foram entregues cópias, bem como foram ignorados os valores pagos e as devoluções de mercadorias no cálculo do imposto. O autuante contestou que a fiscalização foi feita com base em documentos apresentados pelo autuado, demonstrativos e notas fiscais juntadas ao processo.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que:

- a) Foi relacionado no demonstrativo às fls. 13/16 RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ENTREGUE PARA FISCALIZAÇÃO, os quais foram entregues ao autuado mediante recibo aposto nos mesmos.
- b) Os demonstrativos às fls. 8/12 contemplam apuração do ICMS devido por antecipação recolhido a menos relativo a mercadorias enquadrada no regime de substituição tributária (infração 3) e destinadas a comercialização com ICMS antecipação parcial (infração 4).
- c) As cópias das notas fiscais acostadas às fls. 251/409 se tratam das primeiras vias.

Pelo exposto, os elementos constantes do processo demonstram que o ICMS das infrações 3 e 4 foi apurado de acordo com as notas fiscais entregues pelo próprio autuado à fiscalização, pois se trata das primeiras vias. Logo, não acato o argumento de que foram juntadas “inúmeras” notas fiscais coletadas no CFAMT, tendo em vista que no momento que apresentou defesa e na sua manifestação acerca da informação fiscal, não foram indicados quais os números das notas fiscais que porventura teriam sido coletadas no CFAMT.

Da mesma forma, não acato o argumento de que não foram considerados os valores já recolhidos, haja vista que os demonstrativos às fls. 8 a 12 contemplam deduções dos valores apurados a título de ICMS RECOL. Caso não fossem considerados todos os valores recolhidos constantes dos demonstrativos das infrações 3 e 4, caberia ao autuado juntar cópia dos DAEs não considerados, o que não ocorreu.

Também não acolho o argumento de que não foram consideradas as devoluções, tendo em vista que em nenhum momento o impugnante apresentou provas documentais de sua ocorrência. Concluo que o ICMS exigido nas infrações 3 e 4, foram apurados corretamente, obedecendo ao devido processo legal, visto que o sujeito passivo não trouxe ao processo qualquer prova de suas alegações. Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 465 a 480, requerendo que ele fosse provido, com a desconstituição do crédito tributário, seja pela decretação de nulidade, seja pela improcedência da infração que resultou na lavratura do Auto de Infração.

Após breve relato das infrações e das ocorrências dentro do PAF, o recorrente rebate uma a uma, todas as infrações.

Quanto à infração 1, alega que era uma Microempresa e não Empresa de Pequeno Porte no exercício de 2005 e que não comercializou com EPP's. Cita que houve uma interpretação incorreta da legislação tributária pelo autuante e transcreve o artigo 384-A do RICMS para apontar que só se consideraria ultrapassado o limite para enquadramento em determinada faixa ou condição no SimBahia se a receita bruta ajustada superasse 20% dos limites estabelecidos na norma. Alega que sua receita bruta de 2004 não ultrapassou o limite de Microempresa para fins de desenquadramento, dando direito à apuração do ICMS em tal categoria, no exercício de 2005.

Declara com base no art. 384-A, §9º que só poderia ser desenquadrada de ofício no mês subsequente ao prazo de entrega do exercício de 2005, ou seja, março de 2006. Dessa forma, entende que não havia motivos para exigir ICMS em 2005 na qualidade de contribuinte EPP. Nesta mesma toada, questiona como poderia haver o reenquadramento de ofício sem a devida comunicação e como poderia a empresa recolher o imposto devido sem ter ciência de seu enquadramento tributário.

Por isso, assevera que resta evidente o caráter arbitrário e ilegal da exação que não encontra amparo em dispositivo legal que a autorize.

Em relação ao julgamento de primeiro grau, diz que não procede a afirmação utilizada no voto de que fora ela, a empresa, que tinha realizado a escolha para EPP, uma vez que não foi o autuado que fez qualquer opção para esse tipo de tributação. Além disso, mesmo na hipótese do autuado ter feito tal escolha, assevera que caberia à autoridade fazendária comprovar tal fato ou, como é no caso dos autos, comprovar a regular intimação da alteração de ofício. Neste ponto, invoca e transcreve o art. 146 do CTN e o acórdão JJF nº 0032-03/11.

Passa a discorrer sobre o princípio da legalidade. Cita os artigos 5º, II, 105, I e 37 da CF e alega que “*qualquer obrigação tributária deverá sempre decorrer da vontade da lei em sentido restrito, ou seja, ato do legislador, sem a qual não há fato gerador de obrigação, seja principal ou acessória.*”. Embasando sua tese, colaciona lições dos professores Celso Ribeiro Bastos e Maria Sylvia.

Conclui afirmando que o autuante deveria considerar que o contribuinte não tinha superado os limites do art. 384-A do RICMS, devendo o imposto ser apurado como Microempresa, consoante a DME de 2004, vez que o reenquadramento de ofício dos contribuintes optantes pelo SimBahia se daria apenas no mês subsequente ao prazo de entrega da DME e mediante regular intimação.

Na infração 2, diz que o autuante se desvia da verdade material, vez que autuado não encerra suas atividades exatamente no final de 2005 para considerar para tanto os valores registrados na DME, conforme redução Z em anexo, o que fulmina a autuação por falta de motivação ou por motivos falsos e inexistentes.

Lembra que na informação fiscal, o autuante alegou que o estoque final de encerramento foi ajustado, considerando os valores de compra e das vendas em 2006, para que fosse encontrada a base de cálculo do ICMS. Entretanto, a empresa afirma que tal explicação não condiz com a realidade ocorrida no lançamento. Diz que houve arbitramento sem previsão legal, pois fora aplicada MVA de 35% sobre o estoque final de 2005, acrescido de compra de 2006 e, após encontrar o ‘estoque ajustado’, deduz as vendas de 2006 para fins de encontrar a base de cálculo do imposto.

Alega que esse procedimento fiscal não tem amparo legal. Afirma que o art. 63, parágrafo único do RICMS “*determina que a base de cálculo seja o valor das mercadorias inventariadas acrescidos dos percentuais previstos nos anexos 88 e 89, e não suposto estoque ajustado deduzido das vendas seguintes*”. Neste ponto, transcreve o citado artigo.

Aduz também que a JJF se equivoca ao afirmar que o procedimento adotado pelo autuante tem respaldo no art. 408-A, II, “b” c/c 63 do RICMS, e que não há qualquer arbitramento da base de cálculo no imposto apurado. Lembra que o art. 408-A, II, ‘b’ é aplicável à EPP e não à Microempresa, caso do contribuinte.

Ao final, pugna pela nulidade da infração guerreada por representar verdadeiro arbitramento da base de cálculo, sem previsão na legislação ou, que, pelo menos, seja considerada Microempresa na apuração do imposto.

Quanto às infrações de 3 (antecipação total) e 4 (antecipação parcial), como preliminar, fala que faltam elementos para determinar, com segurança, a materialidade das infrações. Alega que o autuante deveria trazer prova da ocorrência do fato gerador do ICMS por antecipação com a demonstração de todas as notas fiscais de entrada e do recolhimento a menor por meio dos DAE’s referentes às operações relacionadas nos seus demonstrativos. Nesta toada, diz que as infrações padecem de materialidade, pois o Fisco não traz aos autos prova da aquisição das notas fiscais relacionadas e nem tampouco entrega ao autuado cópia. Fala que desconhece a procedência de muitas das notas fiscais relacionadas pelo autuante e que não procede a afirmação de que a fiscalização foi realizada com base em documentos apresentados pelo contribuinte, isto porque o recibo acostado aos autos foi elaborado pelo autuante (Relação de Notas Fiscais Entregue para Fiscalização), apenas afirma que o contribuinte recebeu o correspondente demonstrativo, mas não que as notas fiscais acostadas no PAF foram entregues pelo autuado.

Segue comentando que o ato jurídico administrativo tem que ser devidamente fundamentado, o que implica dizer que o Fisco está obrigado a oferecer provas e informações concludentes dos fatos imputados (as notas fiscais de entradas e os DAE's). Para fortificar o seu ponto de vista, colaciona lições do Professor Paulo de Barros Carvalho e Suzy Gomes Hoffmann. Arremata seu raciocínio dizendo que as infrações devem ser declaradas nulas em razão de não conter elementos suficientes para determinar a infração e por ser um fator de cerceamento ao direito de defesa, conforme estatuem o art. 2º, art. 18, II e IV ‘a’, art. 41 e art. 46 do RPAF, os quais traslada.

Ressalta que é nulo o Auto de Infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do ato regrado ou vinculado à lei, segundo o CTN.

No mérito das infrações 3 e 4, com base nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, diz que não havia motivo para que se procedesse à lavratura do Auto de Infração, já que se embasara em motivos falsos, inexistente ou mesmo inidôneos, e assim, temos um lançamento sem motivação, nulo “*ex radice*”. Cita Seabra Fagundes e os 5 elementos do ato administrativo.

Ao fim, pede que o Recurso Voluntário seja provido, sendo declarado nulo ou, no mérito, se dê a improcedência do Auto de Infração.

Em termos, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para análise. A fls. 485, a d. procuradora Maria José Ramos Coelho, pede pela realização de diligência para que fiscal estranho ao feito elucidasse o mecanismo de apuração da base de cálculo da infração 2.

Em pauta suplementar do dia 27 de outubro de 2011, essa e. 2ª CFJ deliberou pelo indeferimento da diligência requerida (fl. 487), pois o demonstrativo de fl. 07 atendia o solicitado, indicando que o lançamento fora constituído por arbitramento.

Em nova manifestação de fls. 490 e 491, o autuado alega que não foram entregues pela fiscalização os Relatórios de Auditoria TEF de fls 353 a 364, como também a entrega das cópias de notas fiscais eventualmente acostados nos autos que o autuado desconhece a procedência. Aponta o art. 8º, §3º do RPAF para dizer que os relatórios TEF e relatórios de auditoria devem ser entregues através arquivos magnéticos. Alega que não procedendo conforme os dispositivos legais citados, resta evidente a nulidade do lançamento por ataque ao exercício da ampla defesa.

Novamente o PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de Parecer final. Nesta peça de fls 494 a 497, a ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, pois considera presentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão parcial do acórdão, ora recorrido.

Após um breve relato dos fatos e resumo do Auto de Infração, a procuradora rechaça as arguições preliminares contra as infrações 3 e 4, por entender que o lançamento não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte, uma vez que “*a descrição dos fatos geradores e os documentos fiscais colacionados aos autos possibilitaram ao sujeito passivo o pleno exercício dos direitos fundamentais de defesa e do contraditório sedimentados no Texto Fundamental*”.

Fala que as notas fiscais de fls 251 a 409 correspondem às primeiras vias fornecidas ao Fisco Estadual pelo próprio sujeito passivo, descaracterizando as alegações de desconhecimento dos referidos documentos fiscais, juntadas de notas fiscais capturadas no CFAMT, desconsideração das devoluções e desconsideração dos valores já recolhidos. Diz que não resta dúvida que os demonstrativos anexados ao PAF pelo autuante e elaborados com fundamento nos livros e documentos fiscais da própria empresa, indicam claramente as infrações perpetradas pelo sujeito passivo. Fala que não houve pelo sujeito passivo a indicação das supostas notas capturadas no CFAMT, a juntada de provas documentais relativas às devoluções de mercadorias e nem tampouco a apresentação de cópias dos DAE's não considerados.

Diz que houve a comprovação da legalidade da infração 01 com a apresentação do relatório de histórico da atividade econômica onde consta o enquadramento da empresa na categoria de EPP, a partir de 01.04.2001.

Afirma que todas as infrações e multas estão previstas expressamente na Lei nº 7.014/96. Fala que a arguição de violação ao princípio da legalidade estrita merece rejeição, visto que o presente lançamento não tem qualquer caráter discricionário nos atos perpetrados pelo autuante.

Quanto à infração 2, o roteiro de fiscalização adotado reside no arbitramento da base de cálculo, sendo tal tipo de apuração restrita a hipóteses tracejadas em lei. No caso em tela, com o encerramento da atividade comercial, a aplicação da MVA de 35% ofendeu os termos do parágrafo único do art. 63 do RICMS, recomendando que tal infração deve ser julgada nula e que fosse refeita, a salvo de falhas.

Em Despacho de fl. 498, a ilustre procuradora assistente Paula Gonçalves Morris Matos acompanha integralmente os termos do Parecer de fls 494 a 497, que conclui pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de nulidade ou improcedência das quatro infrações do Auto de Infração em epígrafe.

Entretanto, por ser uma questão de ordem pública, faço uma análise sobre a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta, os fatos geradores ocorreram em 2005 e a autuação foi lançada somente em 29.06.2010, 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 em outros processos neste CONSEF.

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 PROVIDO. 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 PROVIDO. 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.

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 do art. 150 do CTN 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, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia em vários PAF's deste CONSEF. 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. 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 constitucionalidade 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 vénia, 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 nº 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, concludo que as ocorrências datadas antes 29.06.2005 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido que fui e superada a preliminar da decadência, passo à análise das razões do Recurso Voluntário interposto.

Quanto às questões preliminares levantadas em sede de Recurso Voluntário, rejeito a tese recursal de violação ao direito de defesa e falta de fundamentação dos atos administrativos, especialmente porque, além de todos os fatos terem sido descritos de forma clara e precisa, foram disponibilizadas ao defendantee as cópias reprográficas dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, o que lhe possibilitou, de forma plena, o exercício do contraditório.

No mais, atenho-me ao disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99 e deixo de apreciar a alegação de inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação tributária do Estado da Bahia que alicerçaram os lançamentos.

Portanto, afirmo que foram observadas as disposições dos art. 18 e 39 do RPAF/BA, não havendo nenhuma violação aos princípios do processo administrativo fiscal. Por tal razão, rejeito as preliminares de nulidade arguidas pelo recorrente.

Em relação à infração 1, entendo que não merecem razão os apelos do autuado, uma vez que restou comprovado pelo documento de fl. 435 (Histórico de Atividade Econômica – Condição - Situação) que a empresa tinha a condição de EPP desde 2001, ou seja, a base de cálculo do ICMS lançada nesta infração restou configurada corretamente, não se devendo falar em desenquadramento de ofício, sem a devida comunicação ou a falta de ciência de sua categoria

tributária após mais de 5 anos de cadastro junto à SEFAZ. Também entendo como certa a retificação de ofício procedida no julgamento de primeiro grau, ensejando no pagamento de R\$ 279,91, sendo a infração procedente em parte.

Já no que tange à infração 2, vislumbro que merecem guarida as considerações tecidas pelo recorrente. Consoante posicionamento da PGE/PROFIS, entendo não há respaldo legal o método de apuração da base de cálculo realizado pela fiscalização e admitido como correto pela JJF, conforme o demonstrativo de fl. 07. Entendo que houve um arbitramento da base de cálculo diferente do estabelecido em lei, ou seja, como se trata de uma empresa que encerrou suas atividades deveria ser aplicado o quanto disposto no art. 408-A, c/c o art. 63, parágrafo único do RICMS/97, vigente à época dos fatos, abaixo transrito:

"Art. 408-A.

*§ 1º O contribuinte anexará, ao pedido de baixa de inscrição, o inventário das mercadorias existentes em estoque na data do encerramento das atividades, que deverá indicar, separadamente, as parcelas referentes às mercadorias adquiridas antes e após o enquadramento no regime simplificado de apuração do ICMS - SimBahia. (efeitos de 24/02/99 a 12/11/03)*

*§ 2º O ICMS devido sobre o estoque final: (efeitos de 24/02/99 a 09/09/05)*

*I - em relação à parcela de mercadorias adquiridas antes do enquadramento a que se refere o parágrafo anterior, será determinado pela aplicação da alíquota prevista para as operações internas, observado o tipo de mercadoria, sobre a base de cálculo de que trata o art. 63; (efeitos de 24/02/99 a 12/04/04)*

*II - quanto à parcela de mercadorias adquiridas depois do enquadramento, serão adicionadas, ao valor desta, as respectivas Margens de Valor Agregado, previstas nos anexos 88 e 89, de acordo com tipo de mercadoria, e sobre o valor resultante:"*

*(...)*

*b) quando se tratar de empresa de pequeno porte, será aplicado o percentual correspondente, previsto no art. 387-A, determinado de acordo com a receita bruta acumulada até a data do encerramento das atividades."*

"Art. 63. Para apuração do imposto a ser pago por antecipação, nas hipóteses do § 2º do art. 352, a base de cálculo será determinada:

*(...)*

*Parágrafo único. A base de cálculo do ICMS, em caso de encerramento das atividades do estabelecimento, excetuada a hipótese de sucessão, é o valor das mercadorias inventariadas, acrescido dos percentuais previstos nos Anexos 88 e 89, a menos que se trate de mercadorias cujas operações sejam isentas ou não tributadas ou cujo imposto já tenha sido recolhido por antecipação."*

Assim, não poderia ser aplicada a MVA da forma que foi aplicada, à base de 35% sobre todo o estoque dito como ajustado. Entendo que poderia ser feito o lançamento com base no livro Registro de Inventário ou até mesmo sobre a DME's do contribuinte, mas não conforme restou explicitado no demonstrativo de fl. 07, em que o autuante tomou por base os valores constantes do estoque final de 2005 declarado na DME (fl. 27), adicionou o montante das compras de 2006 (fl. 16), adicionou indistintamente a MVA de 35% e deduziu o valor das vendas realizadas em 2006, aplicando a base da alíquota interna para encontrar o resultado devido.

Dessa forma, tenho como nula a infração 2 combatida.

Nas infrações 3 e 4, o dilema que se levanta é somente quanto à saciedade das infrações, uma vez que a questão de mérito suscitada pelo recorrente se confunde com a preliminar. Pelas provas trazidas aos autos, vejo que não merece reforma a Decisão de base. Como dito no voto de primeiro grau, as notas fiscais acostadas ao PAF (fls. 251/409) são as primeiras vias, entregues pela própria empresa, conforme demonstrativo de fls. 13 a 15. Dessa forma, entendo que o Fisco conseguiu demonstrar a materialidade das infrações, de forma clara e precisa, baseado em documentos fiscais idôneos, trazidos pelo próprio contribuinte, afastando qualquer arguição de nulidade.

Portanto, no mérito, a infrações 3 e 4 são mantidas.

Por fim, devo me manifestar quanto à multa da antecipação parcial da infração 4.

Conforme entendimento já externado neste Conselho de Fazenda, entendo inaplicável a

penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, conforme tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Sustento o argumento de que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas. No presente PAF, entendo ser necessário o afastamento da aplicação da multa de 60%, inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, para todos os meses autuados, nos anos de 2005, 2006 e parte de 2007, ou seja, antes da alteração do texto legal efetuada em outubro de 2007.

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

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

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

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

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

Assim, por se tratar de uma questão de ordem pública, de ofício, modifico a Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada na Infração 4, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, antes do mês de outubro de 2007.

Pelo tudo aqui exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar o julgamento de primeiro grau, julgando nula a Infração 2 e afastando, de ofício, a multa da antecipação parcial da Infração 4.

#### **VOTO DIVERGENTE (Manutenção da multa de 50% - Infração 4)**

Este voto divergente diz respeito apenas à multa referente à Infração 4, indicada no percentual de 50% no Auto de Infração e neste percentual mantida em julgamento de primeiro grau.

Esta discussão acerca da multa aplicada para a Infração 4 foi levantada apenas em sede de julgamento de segundo grau, em razão de apreciação de Recurso Voluntário, vale dizer, de recurso de autoria do sujeito passivo da relação tributária.

Conforme consta no Auto de Infração, trata-se de recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$5.406,53, acrescido da multa de 50%, devido por antecipação parcial, na condição de Empresa de Pequeno Porte – EPP do então vigente regime simplificado SimBahia, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro a outubro/2005.

Voto pela manutenção do percentual de multa de 50% do valor do ICMS apurado no levantamento fiscal, 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 Empresa de Pequeno Porte – EPP do 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 então 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 diz 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 de 50% mantida em primeira instância por este contencioso administrativo, e que seria majorada de 50% para 60% por este mesmo Conselho de Fazenda neste julgamento já em segunda instância, fosse em seguida também por este mesmo Conselho de Fazenda cancelada, ou reduzida, em novo julgamento, mas já da Câmara Superior, e se o contribuinte viesse a recorrer neste sentido para a terceira instância.

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 da imputação mostrou-se unânime na sessão de julgamento de Segunda Instância.

Contudo, com a devida vênia discordo destes dois posicionamentos acerca da multa da infração 4. Inicialmente me manifesto acerca do posicionamento externado no sentido da majoração, para 60%, do percentual de multa de 50% do valor do ICMS.

Assinalo que **a 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, 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.**

Em resumo, por aquela proposta de majoração da multa de 50% para 60%, apresentada apenas em sessão de julgamento de segundo grau tem-se que:

- I. o Auto de Infração traz a multa de 50%;
- II. em seguida o julgamento da JJJ mantém a multa de 50%;
- III. em apreciação de **Recurso Voluntário** a multa seria majorada, “de ofício” para 60%, com a observação no voto da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, ao contribuinte, de que este poderia pedir que a multa ali majorada fosse de novo minorada, ou mesmo cancelada, pela Câmara Superior do mesmo CONSEF..

A majoração da multa dar-se-ia, assinale-se, não com base em previsão legal específica para aquele fato gerador do imposto, mas usando texto normativo que assim traz:

*Lei nº 7.014/96:*

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

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

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*(Redação atual da alínea "f", do inciso II do caput do art. 42 dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, efeitos a partir de 28/11/07)*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo;*

(Redação original, efeitos até 27/11/07)  
(grifos nossos)

A este respeito da majoração de multa com base em interpretação da legislação observo ser acorde, na doutrina, que em respeito ao princípio da reserva legal **a majoração de multa não se pode dar por meio de construção interpretativa**, mas somente por aplicação literal de mandamento normativo.

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 4, 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 4 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.

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**.

Assinalo que é preciso se ter em mente o princípio da reserva legal para a imposição de multa. Portanto, majorar pena já deliberada em julgamento *a quo* para aplicar multa sem previsão legal específica seria andar em terreno jurisdicionalmente pouco seguro.

Repriso que o Princípio da legalidade tributária não permite agravar aplicação de multa por via interpretativa.

E, além disto, no julgamento das lides no âmbito deste Conselho de Fazenda é forçosa a observância do princípio da proibição do *reformatio in pejus*, Princípio este presente tanto no Direito Processual Civil quanto no Direito Processual Penal, ambos fontes subsidiárias do processo administrativo fiscal quando este trata também de aplicação de pena, sanção de ato que contrarie a legislação tributária.

Além do consenso na doutrina acerca da proibição da *reformatio in pejus* contra aquele que interpõe o Recurso, seja na área cível ou na área penal, observo que em específico no Direito Processual Civil tal princípio encontra-se consubstanciado, maximamente, nos artigos 2º, 128 e 460 do Código de Processo Civil:

CPC:

*Art. 2º. Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e forma legais.*

*Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.*

*Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.*

Parágrafo único. (...)

(grifos nossos)

O Recurso ora em análise foi interposto pelo sujeito passivo, portanto não se trata de Recurso de Ofício.

Assinalo, por oportuno, que 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, tal posicionamento também não encontrou guarida, pelo legislador estadual, quando elaborado o 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.

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.

Volto a assinalar que tal premissa de raciocínio é inquestionável.

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 incluisse 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 04, 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 à empresa 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 4, ou seja, exercício de 2005, 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;*

*I - 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 “I” 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 comprehendo 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.

Volto a assinalar, 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 inserida 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 4 - 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 autuada estava, no período objeto da autuação, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia e por conseguinte 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 transcrito 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, para as empresas do regime simplificado de apuração.

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 transcrito 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, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07 ”.*

*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 tudo quanto exposto, em relação à Infração 4 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.

**VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) e DIVERGENTE (Alteração da multa - Infração 4 para 60%)**

Com todo respeito que tenho pelo voto prolatado pelo nobre Conselheiro, *data venia*, ouso discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide, para os fatos anteriores a 29/05/2005.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

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

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

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo para os lançamentos ocorridos até 29/06/2005. Entretanto, e no caso específico, o prazo que tem o fisco começar a contar a partir de 01/01/06 e se encerra em 31/12/11.

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

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

*“Art. 107-B*

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

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

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e*

*a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

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

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

E, data *máxima venia*, também discordo do entendimento do ilustre relator do presente processo quanto à multa aplicada relativa à infração 4, pelas razões que passo a expor.

Como informado, a imputação da infração 4, trata do recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação parcial, 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.

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

Diante deste quadro, não somente a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei no 7.014/96, não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não 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 à falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes. 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 reenquadramento 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 empresa de pequeno porte, enquadrada à época no SimBahia, 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 4, reenquadrando a multa aplicada para o percentual de 60%, conforme prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96. Ressalto que tal reenquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 quarta infração e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206987.0323/10-3, lavrado contra **ANTÔNIO MESSIAS SILVA SANTOS (A CINDERELA CONFECÇÕES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.905,70**, acrescido das multas de 50% sobre R\$279,91, 60% sobre R\$5.101,51 e sem incidência de multa sobre o valor de R\$2.524,28 relativo à quarta infração, previstas no art. 42, incisos I, “b” item 3 e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.<sup>3</sup>

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

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

VOTO VENCEDOR (Não-incidência da multa - Infração 4) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DIVERGENTE (Manutenção da multa de 50% - Infração 4) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO DIVERGENTE (Alteração da multa para 60% - Infração 4) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO DIVERGENTE  
(Manutenção da multa - Infração 4)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) e DIVERGENTE  
(Alteração da multa - Infração 4)

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