

**PROCESSO** - A. I. N° 206855.0001/08-5  
**RECORRENTE** - TECMÉDICA HOSPITALAR LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0435-01/08  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 12/09/2012

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0239-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Efetuados os ajustes relativos a incorreções do levantamento. Infração parcialmente subsistente. **b)** PAGAMENTO A MENOS. Efetuou o recolhimento a menos em relação à mercadoria proveniente de outras unidades federativas e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Efetuados os ajustes relativos a incorreções do levantamento. Infração parcialmente subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS. É devido o pagamento a título de antecipação parcial, em relação às infrações 3 e 4, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Exigência fiscal subsistente. Afastada, de ofício, a multa aplicada. Alterada a Decisão recorrida. 3. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO E O VALOR EFETIVAMENTE RECOLHIDO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Não foram acolhidas, em relação às infrações 5 e 6, as argüições para deduções relativas às exigências das infrações 3 e 4. Infração subsistente. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO LANÇADO NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração caracterizada. 5. FALTA DE RECOLHIMENTO. REGIME SIMPLIFICADO DE APURAÇÃO (SIMBAHIA). EMPRESA DE PEQUENO PORTE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, apurado pelo Regime Simplificado de Apuração (SIMBAHIA) na condição de EPP. Infração subsistente. Foram deduzidos, relativo aos respectivos meses, os valores exigidos na infração 4, por antecipação parcial. Infração parcialmente subsistente.

Rejeitado o pedido de diligência formulado pelo contribuinte. Afastada a preliminar de nulidade. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime em relação às infrações 3, 5 e 6, por maioria quanto às infrações 1 e 2 e, unânime quanto às infrações 4 e 7.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 206855.0001/08-5, lavrado em 30/06/2008 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.796.234,37, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS no valor de R\$ 798.967,38, acrescido da multa de 50%, relativo aos períodos de janeiro 2003 a dezembro de 2005. Demonstrativos às fls. 13 a 519. Consta, na descrição dos fatos, que estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte.

INFRAÇÃO 2. Recolhimento a menos do ICMS devido 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. ICMS no valor de R\$ 463.309,87, acrescido da multa de 60%, relativo aos períodos de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2006, janeiro a setembro e novembro de 2007. Demonstrativos às fls. 520 a 560. Consta, na descrição dos fatos, que estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte.

INFRAÇÃO 3. Recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS no valor de R\$283.678,47, acrescido da multa de 50%, relativo aos períodos de março 2004 a dezembro de 2005. Demonstrativos às fls. 561 a 1312. Consta, na descrição dos fatos, que estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte.

INFRAÇÃO 4. Recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização. ICMS no valor de R\$ 81.015,94, acrescido da multa de 60%, relativo aos períodos de janeiro e fevereiro, abril a dezembro de 2006, fevereiro a maio, agosto, setembro e novembro de 2007. Demonstrativos às fls. 1313 a 1411. Consta, na descrição dos fatos, que estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte.

INFRAÇÃO 5. Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração desse imposto. ICMS no valor de R\$116.495,89, acrescido da multa de 60%, relativo aos períodos de janeiro a agosto e outubro de 2006. Demonstrativo às fls. 1412 e 1413. Consta, na descrição dos fatos, que estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte.

INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS no valor de R\$50.359,18, acrescido da multa de 70%, relativo aos períodos de janeiro a dezembro de 2006. Demonstrativos às fls. 1414 a 1555.

INFRAÇÃO 7. Falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar, na condição de Empresa de Pequeno Porte - EPP enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS SimBahia. ICMS no valor de R\$2.407,64, acrescido da multa de 50%, relativo a abril de 2005. Consta, na descrição dos fatos, que a imputação é realizada em face da declaração do representante do banco arrecadador no sentido de não ter recebido o valor correspondente, na forma do Procedimento Administrativo nº 186478/2007-0, cujas cópias podem ser vistas às fls. 2052 a 2056.

O Fisco acosta, às fls. 11 a 2061 (volumes I a VII), documentos que consistem, dentre outros, em índice das peças instrutórias (fl. 11); Termos de Início e de Prorrogação de Fiscalização; demonstrativos do levantamento fiscal realizado; vias e cópias de notas fiscais; cópias de livros fiscais; relação de notas fiscais elaborada por empresa fornecedora do contribuinte (fl. 2040); cópia do processo nº 194768/2007-0, da Corregedoria desta SEFAZ (fls. 2041 a 2059); mídia CD contendo os demonstrativos do levantamento fiscal realizado (fl. 2060).

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 2070 a 2085 (volume VIII), em apertada síntese inicialmente levantando preliminares de nulidade e alegando, dentre outros pontos, que no Auto de Infração ora em análise, de nº 206855.0001/08-5, lavrado em 30/06/2008, estaria sendo realizada cobrança do mesmo imposto, em diversos meses, referente a mesmo exercício financeiro que fora objeto de Auto de Infração anterior, sob nº 088299.0007/06-0, lavrado em 29 de setembro de 2006. Aduziu que as imputações do Auto de Infração anterior seriam “similares” às do Auto de Infração ora em julgamento. Discutiu o prazo para conclusão da ação fiscal, o mérito da autuação inclusive sobre direito a resarcimento, contestou as multas e juros indicados, citou legislação, doutrina, disse ter detectado, por amostragem, falhas no levantamento fiscal, e citou números e dados de notas fiscais. Pediu o julgamento pela nulidade da autuação e, sucessivamente, pela sua improcedência e, caso assim não seja realizado, pediu a conversão do processo em Diligência à Gerência de Substituição Tributária – GERSU/SEFAZ.

Acostou documentos às fls. 2086 a 2147, dentre os quais cópia do mencionado Auto de Infração anterior, sob nº 088299.0007/06-0, lavrado em 29 de setembro de 2006 (fls. 2142 a 2147).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 2150 a 2164 (volume VIII), em síntese assegurando inexistir duplicidade de autuações. Afirmou que no Auto de Infração ora em julgamento, conforme se vê às fls. 01 a 05, as infrações descritas têm os códigos SEAI: Infração 01 - 07.03.02; Infração 02 - 07.01.02; Infração 03 - 07.03.04; Infração 04 - 07.15.02; Infração 05 - 03.01.01; Infração 06 - 02.01.02; e Infração 07 - 02.09.02. E que no Auto de Infração sob nº 088299.0007/06-0, lavrado em 29 de setembro de 2006 (fls. 2142 a 2147), os códigos SEAI são absolutamente distintos, sendo então: Infração 01 - 03.07.02; Infração 02 - 05.09.01; Infração 03 - 03.02.01; Infração 04 - 05.05.03; Infração 05 - 16.04.13. Aduziu que a prorrogação da ação fiscalizadora fora devidamente autorizada, bem como a lavratura do respectivo Termo, cujo instrumento encontra-se à fl. 2063. Pronunciou-se sobre os demais itens aventados na impugnação, citando legislação. Acatou parte dos argumentos defensivos referentes às imputações 01 e 02 elaborando novos demonstrativos de débitos para as mesmas às fls. 2159 e 2160 respectivamente; descreveu as correções efetuadas quando da elaboração da informação fiscal; apresentou argumentos contra o pedido de diligência do contribuinte, pediu que sejam rechaçadas as alegações do sujeito passivo.

O autuado voltou a se pronunciar às fl. 2170 a 2178 reprisando os argumentos anteriores, reclamando dos prazos processuais para sua manifestação nos autos, aduzindo não concordar com os novos valores apontados pelo Fisco e ratificando os pedidos de declaração de nulidades realização de diligência e julgamento pela improcedência, já consubstanciados na primeira manifestação.

O autuante, à fl. 2186, ratificou o teor da informação fiscal de fls. 2150 a 2164.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0435-01/08, às fls. 2189 a 2204. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### **VOTO**

*O presente lançamento de ofício exige o ICMS relativo a 07 infrações, insurgindo-se o autuado contra todas as imputações.*

*Ficam, preliminarmente, rejeitadas as nulidades argüidas direta ou indiretamente pelo autuado, vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, foram obedecidos os prazos previstos legalmente,*

*não foram verificadas as duplicidade de exigências, bem como foram identificados com clareza o infrator e as infrações imputadas. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes do processo administrativo fiscal.*

*O impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa e com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas produzidas de ofício.*

*Quanto à argüição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, é importante lembrar que o art. 150, IV da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Alinho meu entendimento ao da Professora Mizabel Derzi, em notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519, quando afirma que o referido dispositivo constitucional não impede, entretanto, a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissus que trouxe danos ao fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade. Quanto aos juros, foram imputados com base nos dispositivos previstos na legislação tributária estadual e na forma constante do anexo do demonstrativo de débito à fl. 10 dos autos.*

*É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.*

*Em relação ao argumento de que o Auto de Infração, lavrado anteriormente sob o número 088299.0007/06-0, em 29/09/2006, consta as mesmas exigências reclamadas no presente Auto de Infração, não tem amparo, conforme segue: primeiramente os períodos iguais entre os dois autos são 2003, 2004 e 2005. No Auto de Infração anterior a imputação em 2003 se refere ao recolhimento a menos na condição de microempresa ou EPP, bem como omissão de saída de mercadoria por utilização de documento fiscal inidôneo. Para o exercício de 2004, a exigência do auto anterior é de recolhimento a menos por divergências entre as mesmas vias de notas fiscais de saídas. Quanto ao exercício de 2005, a exigência no auto anterior é omissão de saídas de mercadorias decorrentes do não lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios. Já no presente Auto de Infração a imputação para os exercícios de 2003, 2004 e 2005 é por falta de antecipação ou substituição tributária de mercadorias provenientes de outros Estados. Fica, assim, demonstrado o primeiro Auto de Infração não trás as mesmas exigências ou infrações tributárias, bem como não trata dos mesmos fatos geradores que o presente auto, não havendo a duplicidade alegada na cobrança do imposto.*

*Não prospera o argumento da defesa de falta de prorrogação da ação fiscalizadora, cujo instrumento de prorrogação encontra-se às fls. 2063.*

*Quanto ao mérito das infrações 01 e 02, não cabe considerar o ressarcimento pleiteado relativo às vendas para clínicas hospitalares, ambulatórios, prontos socorros, casas de saúde e congêneres, pois foi constatado que o autuado não possui autorização para proceder ao aludido ressarcimento de parte do imposto retido, quando realizar vendas às pessoas jurídicas relacionadas no § 6º do art. 359 do RICMS/BA.*

*Conforme alinha o autuante, por não estar autorizada, a empresa não elaborou as planilhas de cálculo, para apresentá-las ao Fisco; não lançou os valores apurados no livro RAICMS; não emitiu as notas fiscais de ressarcimento, nem as submeteu ao “visto” da GERSU. Não cabe tal benefício na apuração dos valores devidos relativos às infrações imputadas.*

*Fica consignado que a maior parte dos estados signatários do Convênio 76/94, entre eles os principais fornecedores do autuado, denunciaram o acerto, deixando de fazer a antecipação do imposto, que passou a ser responsabilidade do adquirente, na forma regulamentar.*

*Quanto aos equívocos apontados pelo autuado nos demonstrativos de débito produzidos pelo autuante, referentes às infrações em pauta (01 e 02), concluo pelo acolhimento, em consonância com o autuante que efetuou os devidos ajustes como segue:*

*Cabe, inicialmente esclarecer que não há como acolher os argumentos do autuado para uma verificação em outras notas a não ser aquelas que demonstraram incorreções, que relação ao ano de 2004 – fls. 17 a 26, são 06 notas, quanto ao ano de 2005, 01 nota e para o ano de 2006, 04 notas fiscais.*

*Seguem as correções na forma literal como foram corretamente efetuadas pelo autuante, destacando que o impugnante, apesar de entender que deveriam ser ampliadas as análises para outras notas, não contestou os ajustes efetuados.*

**"EXERCÍCIO DE 2004 - ITENS 01 a 06 - MESES: MAIO, OUT E DEZ**

Acata o autuante os itens 02 e 03, NF 194.882 e 194.690, para abater do valor cobrado no mês de maio de 2004 (R\$15.388,15 - ver fls. 20) a soma dos valores contestados, lançados às fls. 19 e 20 (R\$471,74 + R\$373,72 = R\$845,46), resultando o total retificado de R\$14.542,69.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** os valores duplicados (R\$471,74 e R\$373,72), referentes às notas fiscais 194.882 e 194.690, foram abatidos do total cobrado no mês de maio (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 19 e 20 dos autos.

Quanto ao item 01 (NF 117.273), por se tratar de produto oriundo de estado (PR) que não denunciou o Convênio 76/94, a antecipação foi efetivada pelo vendedor, não tendo sido cobrado pelo autuante nenhum valor, conforme pode ser visto às fls. 19 e 20.

Acata o autuante o item 04, NF 602.716, para abater do valor cobrado no mês de outubro de 2004 (R\$52.647,76 - ver fls. 24) a diferença entre o valor apurado e o valor corrigido, lançados às fls. 24 (R\$3.714,09 - R\$3.474,33 = R\$239,76), resultando o total retificado de R\$52.408,00.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** Observar, no demonstrativo de fls. 24, que foi efetivado um novo cálculo de antecipação referente à nota fiscal contestada (NF 602.716, ver cópia às fls. 2109), utilizando-se o valor de 19.824,00 (correspondente ao único dos três produtos listados, o Kaltostat, sujeito ao regime de substituição), tendo sido apurados R\$3.474,33, que confrontados com o valor original (R\$3.714,09) gerou uma diferença de R\$239,76, a qual foi abatida do total cobrado no mês de outubro.

Apresenta em seguida planilha dos ajustes efetuados.

**Novembro, item 05**

Acata o autuante o item 05, para abater do valor cobrado no mês de novembro de 2004 (R\$18.303,48 - ver fls. 25) o valor contestado (R\$615,62 - ver fls. 25, NF 00648), resultando o total retificado de R\$17.687,86.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor duplicado (R\$615,62), referente à nota fiscal 00648, foi abatido do total cobrado no mês de novembro (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 25 dos autos.

Acata o autuante o item 06, para abater do valor cobrado no mês de dezembro de 2004 (R\$39.469,16 - ver fls. 26) o valor contestado (R\$74,74 - ver fls. 26, NF 64.540), resultando o total retificado de R\$39.394,42.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor duplicado (R\$74,74), referente à nota fiscal 64.540, foi abatido do total cobrado no mês de dezembro (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 26 dos autos.

**EXERCÍCIO DE 2005 - ITEM 07 - MÊS: JUNHO**

Acata o autuante o item 07, NF 134.672, para abater do valor cobrado no mês de junho de 2005 (R\$20.659,88 - ver fls. 30) a diferença entre o valor apurado e o valor corrigido, lançados às fls. 30 (R\$232,93 - R\$38,49 = R\$ 194,44), resultando o total retificado de R\$20.465,44.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** Observar, no demonstrativo de fls. 30, que foi efetivado um novo cálculo de antecipação referente à nota fiscal contestada (NF 134.672, ver cópia às fls. 2126), utilizando-se o valor de 230,50 (correspondente aos três tipos do produto Xyletesin), tendo sido apurados R\$38,49, que confrontados com o valor original (R\$232,93) gerou uma diferença de R\$194,44, a qual foi abatida do total cobrado no mês de junho.

**EXERCÍCIO DE 2006 – ITENS 08 a 11 – MESES, JAN, FEV, MAR e ABRIL**

Acata o autuante o item 08, para abater do valor cobrado no mês de janeiro de 2006 (R\$58.895,50 - ver fls. 522) o valor contestado, lançado às fls. 521 (R\$289,66/NF 172.156), resultando o total retificado de R\$58.605,84.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor retido via GNRE (R\$289,65), referente à nota fiscal 172.156, foi abatido do total cobrado no mês de janeiro (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 522 dos autos.

**FEVEREIRO ITEM 09**

Acata o autuante o item 09, para abater do valor cobrado no mês de fevereiro de 2006 (R\$74.131,13 - ver fls. 523) o valor contestado, lançado às fls. 522 (R\$32,56/NF 237.671), resultando o total retificado de R\$74.098,57.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor contestado (R\$32,56), referente à nota fiscal 237.671, foi abatido do total cobrado no mês de fevereiro (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 522/523 dos autos.

MARÇO ITEM 10

Acata o autuante o item 10, para abater do valor cobrado no mês de março de 2006 (R\$30.369,21 - ver fls. 525) o valor contestado, lançado às fls. 524 (R\$47,13/NF 9728), resultando o total retificado de R\$30.322,08.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor retido via GNRE (R\$47,13), referente à nota fiscal 9728, foi abatido do total cobrado no mês de março (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 525 dos autos.

ABRIL ITEM 11

Acata o autuante o item 11, para abater do valor cobrado no mês de abril de 2006 (R\$14.661,64 - ver fls. 527) o valor contestado, lançado às fls. 525 (R\$86,16/NF 12.482), resultando o total retificado de R\$14.575,48.

**MÉTODO DE APURAÇÃO:** O valor contestado (R\$86,16), referente à nota fiscal 12.482, foi abatido do total cobrado no mês de abril (coluna valor antecipado a menor), conforme pode ser comprovado às fls. 525/527 dos autos.”

Assim, após as devidas correções, o autuante apresenta os demonstrativos de débitos ajustado às fls. 2159 e 2160, com a indicação das retificações relativas às infrações 01 e 02, restando a exigência tributária, respectivamente nos valores de R\$ 796.997,354 e 462.854,35, com os quais concordamos integralmente.

**Quanto às infrações 03 e 04,** ficou demonstrado que não tem pertinência a alegação do autuado de que não foram deduzidos os valores relativos aos recolhimentos efetuados sob os códigos 1145 ICMS recolhido através da antecipação tributaria dos produtos constantes do anexo 88 RICMS e 1187 ICMS recolhido através de GNRE, substituição tributária. As infrações em pauta versam sobre recolhimentos a menos do ICMS antecipação parcial, cujo código é o 2175, razão pela qual o autuante não poderia considerar os códigos 1145 (antecipação total) e 1187 (antecipação total efetivada pelo fornecedor e recolhida mediante GNR).

Não causou nenhum óbice à falta de relação ou identificação das notas fiscais cujo imposto foi recolhido mensalmente por antecipação parcial, cujos valores foram obtidos do livro de apuração do ICMS do autuado, para identificar o quanto devido, pois são notas fiscais de posse do autuado, cabendo ao mesmo, se entender pertinente, utilizá-las para contestar a exigência.

A infração 05 cuida de desencontro entre os valores do imposto recolhido e os escriturados no livro Registro de Apuração de ICMS e infração 06 trata de ICMS não recolhido em face da não escrituração, apuração e recolhimento do imposto nas operações realizadas via ECF.

Preliminarmente, cabe informar que não consta nos registros da SEFAZ, bem como não foi apresentada, nenhuma comunicação relativa às infrações em referência, antes de suas imputações.

Quanto ao argumento de que o ICMS antecipação parcial cobrado nas infrações 03 e 04 seria lançado a crédito nesse exercício de 2006, referentes às infrações 05 e 06. Cabe esclarecer, inicialmente, que as infrações 05 e 06 são relativas exclusivamente ao exercício de 2006. Apenas a infração 04, consta exigência da antecipação parcial no exercício de 2006.

Verifico que não têm pertinência os argumentos do autuado, pois a exigência da antecipação parcial é para o pagamento antecipado de parte do imposto a ser devido pelo próprio contribuinte relativo a um fato gerador que ocorrerá em um momento posterior, ou seja, o contribuinte satisfaz antecipada e parcialmente a exigência do imposto que só lhe será integralmente cobrado quando da circulação das mesmas mercadorias, alvo da antecipação parcial. Momento, esse, em que será satisfeita totalmente a exigência do tributo, com o pagamento complementar do imposto devido. Ora, não ficaram confirmadas as saídas subsequentes das mesmas mercadorias, esse fato resultou na manutenção da exigência do ICMS relativo a antecipação parcial das infrações 03 e 04 e não na multa por descumprimento da obrigação acessória, que só seria pertinente com tal comprovação. Assim, não acolho o pedido de dedução dos valores exigidos nas infrações 03 e 04 para o pagamento das infrações 05 e 06, que, por sua vez são procedentes.

Em relação à infração 06, não foi verificada, contestação quanto à falta de escrituração e recolhimento do imposto nas operações realizadas mediante ECF.

Sendo assim, considero subsistente as infrações 05 e 06.

A infração 07 é resultante da não identificação na lista de arrecadação da SEFAZ, do DAE de recolhimento apresentado pelo autuado concernente ao mês de abril de 2005, cuja consulta ao banco recebedor, Bradesco, foi negativa, no sentido de que os valores concernentes ao aludido DAE não foi recolhido ao banco, conforme consta às fls. 2052 a 2059 dos autos.

O impugnante, em relação à infração 07, alega que o valor cobrado, R\$ 2.407,64, referente ao mês de abril de 2005, teria sido pago em 22.06.2005, no montante de R\$2.780,37, conforme documento juntado às fls. 2131.

Ocorre, entretanto, que os valores e o mês de competência, como indica o autuante, são distintos, bem como o documento de fls. 2131 mostra um recolhimento de ICMS antecipação parcial, código 2175, e não o 1844 (ICMS EPP).

Fica mantida, assim, a infração 07, por entender que o argumento e a prova trazidos aos autos não conseguem elidir a imputação.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme segue:

infração	v. devido	50%	60%	70%
1	796.997,35	796.997,35		
2	462.854,35		462.854,35	
3	283.678,47	283.678,47		
4	81.015,94		81.015,94	
5	116.495,89		116.495,89	
6	50.359,18			50.359,18
7	2.407,64	2.407,64		
Totais	1.793.808,82	1.083.083,46	660.366,18	50.359,18

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 2215 a 2236, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária e contestando a Decisão de primeiro grau. Em síntese o Recorrente inicialmente aduz que o Auto de Infração sob comento estaria eivado de vícios insanáveis que levariam à sua nulidade e improcedência. Pede a reforma da Decisão *a quo*. Diz que as multas impostas seriam incabíveis.

Afirma que no Relatório o Relator limitou-se a descrever, *ipsis literis*, os argumentos dele, contribuinte, e as acusações do Fisco, sem emitir juízo de valor. Que o julgamento não teria analisado os equívocos objeto da impugnação e que só teria levado em conta a argumentação trazida pelo autuante no Auto de Infração e na Informação Fiscal. Disse que apenas foram corrigidos os equívocos que ele, contribuinte, trouxera “por amostragem” e que foram reconhecidos pelo Fisco, e isto teria configurado grave injustiça. Diz ser necessária uma diligência “*no sentido de apurar todas as Notas Fiscais e Comprovantes de Recolhimentos dos exercícios de 2003 a 2007, sob pena de enriquecimento ilícito da administração, em detrimento de prejuízos de difícil reparação por parte da Empresa, pois ao final do presente arrazoado, restará inconteste que a Empresa TECMÉDICA HOSPITALAR LTDA jamais poderia ser cobrada das referidas quantias, porque o Auto contém toda sorte de equívocos a seguir demonstrados, gerando inclusive uma controvérsia que resultou em alterações dos valores, conforme demonstrado a seguir: (...)*”

O Recorrente copia as imputações do Auto de Infração e repete que o Fisco só corrigiu os equívocos apontados por ele, Recorrente, por amostragem. Copia parte do texto da Informação Fiscal.

Diz que teria sido violado seu direito de ampla defesa porque nos autos da Impugnação existem Advogadas legalmente constituídas, que não teriam sido intimadas para participar do julgamento, no qual poderiam se utilizar de tempo regular para proceder a sustentação oral, na qual trariam esclarecimentos importantes inclusive a respeito da diligência solicitada “*a fim de corrigir as falhas perpetradas pelo autuante, quanto a imputação dos valores pagos e não alocados na Planilha apresentada pelo Preposto da Fazenda Estadual, além da DILIGÊNCIA à GERSU - Gerência Substituição Tributária, para análise e pronunciamento quanto a matéria e aos elementos fundamentados acima, para posterior RECÁLCULO por parte da Secretaria da Fazenda.*”

Diz que os prazos processuais concedidos a ele, Recorrente, de 30 e de 10 dias, foram insuficientes para conferir todos os Relatórios apresentados pelo autuante, e que este levara mais de 180 dias para fazer a fiscalização e elaborá-los. Diz que por essa exiguidade de tempo se deveria converter o processo em diligência “*a fim de corrigir as falhas perpetradas pelo autuante e pelo Relator da JJF, o que se requer desde logo.*” Diz que se o Auto de Infração fosse corretamente lavrado o autuante não teria encontrado equívocos. Aduz rejeitar “*toda*

*argumentação maldosa do Relator, assim, requer seja reformado o ACÓRDÃO JJF nº 0435-01/08, por ser de direito e justiça".*

O Recorrente passa a falar sobre a aplicação de juros e multas que considera abusivos e confiscatórios. Cita a Constituição da República, diz ser infundada “*a alegação do Relator quando insinua que o recorrente foi omissa e que trouxe danos ao Fisco, pois a Empresa jamais prejudicou interesse de quem quer que seja e muito menos da coletividade como maldosamente encontra-se relatado no Acórdão, que fica desde logo impugnado, porque em momento algum foram infringidos pelo autuado quaisquer dispositivos do RICMS-BA, a exemplo daqueles mencionados no Auto de Infração ora impugnado, e, tampouco, se justifica a aplicação da multa do art. 42, inciso I, "b", item 1 e 3, inciso II, alíneas "b" e "d", além do art. 42, inciso III da Lei 7.014/96, porque sempre foram rigorosamente cumpridas as exigências da Legislação Tributária Estadual da Bahia, bem como, inexiste qualquer irregularidade praticada pela Empresa.*”

O contribuinte prossegue tecendo críticas ao Acórdão *a quo*; fala da Lei Federal nº 9.784/99, aduzindo que esta trata das regras e princípios do processo administrativo; fala sobre princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cita doutrina e julgado da área judicial sobre tributação confiscatória.

Passa a repristar as suas alegações defensivas iniciais acerca de duplicidade de autuações, voltando a indicar o Auto de Infração nº 088299.0007/06-0, e repetindo que estaria sendo “*realizada a cobrança do mesmo imposto em diversos meses, referente ao mesmo exercício financeiro, conforme poderá ser observado na Descrição dos Fatos de ambos os Autos e Demonstrativos já anexados ao PAF, o que demonstra que os membros da 1ª Junta de Julgamento não observaram que a Empresa autuado já tinha sido fiscalizada anteriormente por Preposto da Secretaria da Fazenda, devidamente credenciado, que procedeu regularmente a fiscalização cotejando toda a documentação fornecida pela Empresa, fato que pode ser claramente observado por esse Colendo CONSEF, se comparar a Descrição dos Fatos e os períodos constantes no Auto de Infração nº 088299.0007/06-0 lavrado pelo Auditor Fiscal Djalma Boaventura de Souza, observa-se que são similares àqueles constantes no Auto ora rejeitado.*”

Contesta o julgamento de primeiro grau acerca da alegação de duplicidade de autuações. Volta a arguir nulidade do Auto de Infração por incerteza e falta de clareza. Traz Decisão que atribui ao “Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba” sobre duplicidade de autuações. Diz que o fato de haver duplicidade de cobrança em relação a um mesmo período fiscalizado acarretaria improcedência da autuação.

O contribuinte volta a repristar todas as suas alegações sobre as infrações 01 e 02.

Novamente fala sobre o que alega como seu direito a ressarcimento do ICMS “substituído /antecipado”, e sobre “falta de aplicação do Decreto nº 7799/00, art. 3-A”.

Diz que o processo deveria ter sido convertido em diligência fiscal à GERSU - Gerência de Substituição Tributária, por dois motivos que elenca como corrigir o trabalho do autuante e não aplicação do artigo 3º-A do Decreto nº 7799/00.

Aduz que o autuante estaria obrigado a examinar as Notas Fiscais de Saídas para efetuar o ressarcimento do ICMS devido por substituição, porque 70% das vendas realizadas pela TECMÉDICA seriam efetuadas para hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, nas quais estaria previsto o ressarcimento do ICMS “substituído/antecipado”, e que este fato não teria sido observado e apurado pelo autuante e nem pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, analisando as notas fiscais de saídas de mercadorias.

Diz que o Auditor Fiscal efetuou a cobrança da antecipação tributária baseando-se apenas nas notas fiscais de entradas de mercadorias constantes nos seus levantamentos, deixando de fazer a verificação das notas fiscais de saídas, e que se o Fisco tivesse procedido aos roteiros com referência à substituição tributária prevista no Convênio 76/94 e art. 359, §6º, do RICMS, deveria ter

analisado, na apuração, as Notas Fiscais de Saídas de produtos farmacêuticos e demais produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353, nas vendas que foram efetuadas, na recuperação da parcela do imposto retido, correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção proporcionalmente às quantidades de saídas.

Aduz que os ressarcimentos não foram incorporados nas Planilhas do Fisco, e que se fossem “*imputados os valores constantes nas Notas Fiscais de Saída, certamente haveria um equilíbrio fiscal na cobrança justa e devida do imposto, e não a constituição dos lançamentos astronômicos como se verifica nas Infrações 01 e 02, que ficam mais uma vez totalmente impugnadas.*”

Diz que no RICMS/BA não existe prazo para se pleitear o ressarcimento do ICMS substituído/antecipado e que a empresa TECMÉDICA, visando resguardar seus direitos adquiridos, solicitou à GERSU/SEFAZ, no “*Processo nº 174940/2008-3 (Doc.01), “o pedido de Autorização de Ressarcimento do ICMS Substituído/Antecipado, que em princípio foi indeferido pelo fato de constar indevidamente no Cadastro da INFRAZ um parcelamento interrompido do Auto de Infração de nº 088299.0007/06-0, que se encontra SUB JUDICE através do Processo nº 1508915-4/2007, em tramitação na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, tendo sido em 05.06.2007, proferida Decisão pela Suspensão da exigibilidade do crédito, conforme cópia da Decisão em anexo (Doc.03).*”

Que, assim, foi necessário pleitear novamente a Autorização de Ressarcimento do ICMS substituído/antecipado através do Processo nº 279557/2009-9 (Doc. 02), que ainda se encontrava em fase de análise até à data do Recurso Voluntário, conforme cópia do andamento do Processo que anexava, “*visando abater de eventual crédito tributário detectado no PAF em comento(...)*”. Aduz que por este motivo o Relator não poderia ter indeferido o pedido de diligência, que novamente requer “*no sentido de corrigir as falhas perpetradas pelo aujuante e não observadas pelo Relator da 1ª Junta, quanto à previsão do RESSARCIMENTO do ICMS SUBSTITUIDO / ANTECIPADO, (...)*”

O Recorrente prossegue expondo que, ainda com relação às imputações 1 e 2 do Auto de Infração, não teria sido aplicado o que rege o Art. 3º-A do Decreto nº 7799/00, que transcreve.

Afirma que no sentido de esclarecer melhor, apenas o título exemplificativo, acompanha o presente Recurso Demonstrativo anexo, constando o cálculo da Nota Fiscal de nº 596114, datada de 05/01/2004, no valor total de R\$1.056,96, extraído do próprio PAF, com o que poderia esta CJF verificar que o cálculo da fiscalização resultou no ICMS a pagar no valor de R\$179,55, mas que se o cálculo tivesse sido corretamente elaborado em conformidade com o previsto no artigo transscrito, o ICMS cabível seria de R\$128,42.

Diz que, desta maneira, a diferença desses valores mencionados, ou seja, R\$179,55 – R\$128,42 = R\$51,13, que teria sido tributado a maior em todo o levantamento das imputações 01 e 02, em percentual final de 39,81% no cálculo de cada Nota Fiscal, teria gerado uma significativa diferença, que resultaria numa redução dos valores originais das supostas infrações num montante de R\$502.512,77 (quinhentos e dois mil, quinhentos e doze reais e setenta e sete centavos), sobre o somatório das infrações 01 e 02 do Auto de Infração em comento.

Afirma que para seu raciocínio se estaria baseando no Parecer nº 01495/2008, datado de 22/01/2008, na sua pág. 2/2, pelo que seria imperioso que este CONSEF fizesse uma comparação de tal entendimento com o número da nota fiscal mencionada, que é parte integrante do Demonstrativo da Fiscalização do PAF (Doc. 04).

Assevera que se esta CJF confrontasse os valores Recolhidos com o demonstrativo apresentado pelo Auditor Fiscal de fls. 561 a 1.411, observaria que não fora promovida a imputação e desmembramento das Notas Fiscais de Entradas discriminadas no seu Relatório, o que teria gerado a nulidade do Auto de Infração nos termos do artigo 18 do RPAF/99, por falta de observância dos elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Que, assim, o levantamento somente teria sustentação e confiabilidade se constasse a relação de todas as notas envolvidas no mês com discriminação da situação tributária aplicável, o que não ocorreria, por isso mereceria reforma o Acórdão de primeiro grau, por omissos quanto aos fatos trazidos na Impugnação e demais pronunciamentos nos autos.

Aduz que o Auto de Infração seria nulo nos termos do artigo 18 do RPAF/99 e que, se assim não fosse decidido, fosse então o Processo Administrativo convertido em diligência à GERSU - Gerência de Substituição Tributária, para análise e pronunciamento preliminar quanto à matéria e aos elementos para posterior recálculo por parte desta Secretaria da Fazenda.

Copia a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94. Diz que as imputações 1 e 2 seriam nulas.

O Recorrente passa se pronunciar sobre as infrações 03 e 04 aduzindo que, ao contrário do que fundamenta o Ilustre Relator da Junta de Julgamento Fiscal, os valores Recolhidos pelos códigos “1145 ICMS ANTEC TRIBUTARIA PRODUTOS DO ANEXO 88 RICMS e 187 ICMS GNR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” referentes ao Extrato de Recolhimentos, obtido no site da SEFAZ, juntamente com o Demonstrativo apresentado pelo Auditor Fiscal de fls. 561 a 1.411, deveriam ser computados e desmembrados das Notas Fiscais de Entradas discriminadas no seu Relatório, sob pena de nulidade do Auto de Infração nos termos do artigo 18 do RPAF/99, porque não teriam sido observados pelo autuante, nem pelo Relator do Acórdão JJF nº 0435-01/08, os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Diz que o levantamento só teria sustentação e confiabilidade se constasse à relação de todas as Notas envolvidas de forma analítica no mês com discriminação da situação tributária aplicável, o que não teria ocorrido, pois ao elaborar os Relatórios conforme se verifica às fls. 561 a 1312 e 1.313 a 1411, referentes aos itens 03 e 04 do Auto de Infração, o Fisco efetuou a cobrança das diferenças de Antecipação Parcial, e teria deixado de apropriar os Recolhimentos efetuados pela Empresa, pelo que entende que não mereceria prosperar a imputação fiscal, nem o Acórdão JJF nº 0435-01/08. Pede o julgamento pela improcedência das infrações 03 e 04.

Diz que por se tratar de recolhimento a menor de antecipação parcial do período de 31/01/2006 a 30/11/2007, no valor original de R\$74.644,44, este valor deveria ser imputado a crédito nas Infrações 05 e 06 referentes aos meses de janeiro 2006 a 12/2006, reduzindo-se o valor apurado nessas Infrações.

O sujeito passivo prossegue referindo-se às Infrações 05 e 06 argumentando que ele, Recorrente, teria comprovado nos autos que, por livre iniciativa, instaurara uma auditoria interna na sua escrita fiscal, em que foram detectados alguns equívocos pontuais no recolhimento de ICMS, cuja cobrança já fora reconhecida parcialmente, tão somente referente ao Exercício de 2006.

Que, como foi constituída a cobrança da Antecipação Parcial nas Infrações 3 e 4, automaticamente as mesmas deveriam ser convertidas em crédito fiscal para compensar no resultado apurado das Infrações 5 e 6, no período de janeiro/2006 a dezembro/2006 no valor original de R\$74.644,44.

Que, assim, entende que deveria ser rejeitado o argumento do autuante no que qualifica de “*a maldosa Informação Fiscal*”, bem como a conclusão do Relator no Acórdão objeto do Recurso, porque não fora feito um Demonstrativo Analítico dos Recolhimentos realizados pela empresa, pelo que deveria ser reformado o Acórdão. Impugna os valores constantes das Infrações 5 e 6.

Afirma que a antecipação parcial gera crédito tributário na apuração do ICMS normal, e que a falta de recolhimento de ICMS referente a algumas notas fiscais que foram auditadas e parcialmente cobradas nas infrações demonstradas nos itens 3 e 4 do auto, deveria ter sido lançada a crédito pelo auditor fiscal no momento da apuração do ICMS, modificando o saldo devedor das infrações, com redução do saldo a pagar por parte da empresa autuada referente às infrações 05 e 06, cujo fato também não fora observado pelo relator da 1ª JJF, que não teria feito a devida análise da dívida imputada.

O contribuinte passa a se pronunciar sobre a Infração 7 expondo que teria recolhido devidamente o ICMS no prazo regulamentar, na condição de Empresa de Pequeno Porte - EPP, no valor de R\$2.824,41, conforme documentos já trazido à colação com o que aduz ser devida autenticação bancária, recolhido sob o código 1844, indicado pelo próprio Auditor Fiscal, embora já tenha sido recolhido a quantia de R\$2.407,64, que afirma ter sido paga em 22/06/2005, no montante de R\$2.780,37, conforme documento já anexado aos autos com a defesa. Que, assim, estaria comprovada a quitação do imposto, e não haveria que se falar em nova cobrança da referida quantia, mas sim, em compensação dos valores pagos em duplicidade, para evitar *bis in idem* e enriquecimento ilícito da Administração Pública em detrimento dele, contribuinte.

O contribuinte volta a pedir a nulidade do Auto de Infração, que diz ser motivada pela duplicidade de autuações; repete que o Fisco confessou equívocos, o que entende que geraria falta de consistência da autuação; pede a realização de diligência, o julgamento pela improcedência do Auto de Infração, reforma da Decisão de primeiro grau; requer provar o alegado por todos os meios de prova previstos ou não defesos em lei, requer que as Patronas signatárias do Recurso, bem como os representantes legais da empresa recorrente, sejam intimados quando da designação da data do julgamento do presente Recurso, reservando-se o direito de promover sustentação oral perante este Conselho de Julgamento Fiscal, caso necessário.

O sujeito passivo acosta documentos às fls. 2237 a 13.649 (volumes VIII a LII), dentre os quais Procuração; Termo de Intimação; cópia do Auto de Infração nº 088299.0007/06-0, que já acostara à impugnação originária; cópia do Acórdão recorrido; cópia de liminar referente ao Auto de Infração nº 088299.0007/06-0, que mencionara em sua impugnação e no Recurso Voluntário; cópia de Parecer DITRI nº 01495/2008, de 22/01/2008 (fls. 2278 e 2279), acerca da aplicação do artigo 3º-A do Decreto 7799/00 (redução da carga tributária a 12,15%) quanto da aquisição, de empresas situadas em Estados que não fazem parte do Convênio ICMS 76/94, de produtos da substituição tributária, para efeito de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária; cópias de notas fiscais de saídas do Recorrente; planilhas.

Às fls. 13.655 e 13.656 a representante da PGE/PROFIS, Procuradora Maria José Ramos Sento Sé, aduz que o lançamento de ofício possui sete infrações e se reporta a grande quantidade de documentos fiscais. Que o sujeito passivo, por ocasião da apresentação de suas peças defensivas, menciona com veemência a materialização de diversas inconsistências na apuração dos valores devidos ao Fisco Estadual, ao tempo em que requer a realização de diligencia fiscal pela Gerência de Substituição Tributária. Que, por se tratar de matéria eminentemente técnica, ela, Procuradora, comunga do entendimento de que os autos deveriam ser encaminhados para a ASTEC com vistas à emissão de Parecer Técnico conclusivo acerca da falta de apuração de diversas notas fiscais, bem como acerca da duplicidade de autuação (AI nº 088299.0007/06-0). Que, após o atendimento das providências recomendadas, deveriam os autos retornar para Parecer conclusivo.

Trazido o processo pelo anterior Conselheiro Relator para análise em sessão de pauta suplementar, a solicitação de Diligência foi unanimemente indeferida por esta 2ª CJF, tendo o digno Relator exposto que no Recurso Voluntário, dentre outras alegações, o Recorrente sustentara que valores cobrados no Auto de Infração objeto do julgamento já tinham sido lançados no AI nº 088299.0007/06-0, e também havia afirmado que na apuração dos valores lançados não teriam sido considerados os resarcimentos que deveriam ter sido apurados de acordo com as suas notas fiscais de saídas. Que o Recorrente, para fazer prova dessas alegações, acostara ao processo os documentos de fls. 2.265 a 13.649. Que, encaminhado os autos à PGE/PROFIS para emissão de Parecer, fora sugerido o envio do processo à ASTEC “com vistas à emissão de Parecer técnico conclusivo acerca da falta de apuração de diversas notas fiscais, bem como acerca da duplicidade de autuação (AI nº 088299.0007/06-0)”.

Que, examinando o processo em pauta suplementar, os membros desta 2ª CJF constataram que:

- a) Quanto à alegada *duplicidade de lançamentos*, o confronto dos documentos de fls. 1 a 5 com o de fls. 2142 a 2145 permite a formação do convencimento acerca da matéria.
- b) Os Doc. 1, Doc. 2, Doc. 3 e as diversas pastas com demonstrativos e notas fiscais de saídas, fls. 2.265 a 13.649, apresentados pelo recorrente são referentes a resarcimento de ICMS anteriormente retido, nas operações destinadas a órgãos públicos, casas de saúde, hospitais e congêneres. Apesar da vasta documentação acostada ao processo, o disposto no §6º do artigo 359 e no artigo 368, todos do RICMS-BA, permite a formação do convencimento sobre a questão.
- c) O Doc. 4 é referente a uma Consulta formulada pelo recorrente sobre a aplicação do benefício previsto no art. 3-A do Decreto 7799/00. Sobre esse benefício, resta esclarecer que esse argumento não foi trazido na defesa inicial e, além disso, o disposto no artigo 7º do Decreto nº 7799/00 condiciona o gozo do benefício à celebração de Termo de Acordo específico entre a SEFAZ e o interessado, sendo que o recorrente não comprovou ter celebrado tal Termo.

Assim, decidiu a 2ª CJF que a diligência sugerida pela PGE/PROFIS se mostrava desnecessária, conforme demonstrado, pelo que deveria a Coordenação Administrativa deste CONSEF encaminhar o processo à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo e de atendimento à solicitação que se seguia, no sentido de que, considerando que a Infração 01 trata de recolhimento a menos de ICMS devido por substituição tributária relativamente ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, ao passo que o Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 30/06/08, pedia-se que PGE/Profis, quando da emissão do Parecer conclusivo, também abordasse a questão da decadência em relação à infração 1, tendo em vista a recente Decisão do STF expressa na Súmula Vinculante nº 08.

À fl. 13.660 o Recorrente, por intermédio de sua procuradora, pediu vistas do processo, tendo recebido também as fls. 13.655, 13.656, 13.657 a 13.658, conforme recibo que assina.

À fl. 13.662 a douta Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Drª Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

À fl. 13.663 o digno Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 13.664 a 13.668, a preclara Procuradora Maria José Coelho Lins Sento Sé emite Parecer aduzindo que considera inexistentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão. Aduz que as arguições de nulidade devem ser rechaçadas porque o lançamento tributário não apresenta incorreções capazes de gerar prejuízo ao contribuinte. Que a descrição dos fatos geradores, realizada pelo autuante, é suficiente para possibilitar ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de ampla defesa e contraditório. Que as alegações sobre inconstitucionalidade das multas aplicadas não pode ser apreciada por este Conselho, e frisa que o princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, que possuem natureza jurídica diversa daqueles. Que são autênticas as sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa, e que os juros de mora estão fundamentados na legislação tributária estadual. Cita jurista.

Em seguida, mencionando o artigo 150, §4º, do CTN e artigo 107 do COTEB, posiciona-se no sentido de que não se operou a decadência quanto ao lançamento em foco.

Passa a falar da alegação de duplicidade no lançamento fiscal aduzindo que a mesma deve ser afastada com base nos documentos de fls. 01 a 10 e de fls. 2.142 a 2.145, razão pela qual o requerimento de diligência fiscal deveria ser indeferido com fulcro no artigo 147, I, “a”, do RPAF/99. Elucidou que inexiste identidade entre as exigências tributárias e os fatos geradores descritos nos lançamentos tributários.

Passa a pronunciar-se quanto ao pedido de ressarcimento do contribuinte expondo que o ressarcimento do ICMS anteriormente retido nas operações destinadas a órgãos públicos, casas de saúde e congêneres, resta prejudicado em razão de o contribuinte não possuir autorização para proceder ao aludido ressarcimento, *ex vi* do §6º do artigo 359 do RICMS/BA. Que, assinala, o contribuinte efetivamente não preenche as condições essenciais à fruição do benefício fiscal. Que é prudente esclarecer que o artigo 7º do Decreto nº 7.799/00 condiciona expressamente o gozo do benefício à celebração do Termo de Acordo específico entre a SEFAZ e o contribuinte, não tendo o Recorrente logrado comprovar a celebração do referido Termo.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 13.670 este processo foi redistribuído para a presente Relatora, tendo em vista o Conselheiro Relator anterior não mais compor esta instância de julgamento.

Em sessão de julgamento, representante do contribuinte pronuncia-se reiterando os termos defensivos e aduzindo que o processo é composto de 52 volumes e isto é um fato que evidencia a sua complexidade. Argui, em preliminar, a decadência em relação aos fatos dos meses de janeiro a junho/2003, em função do alcance da Súmula Vinculante nº 08, aduzindo que se trata de lançamento por homologação e que não se aplicaria o artigo 173 do CTN. Comenta o posicionamento da PGE a respeito citando trecho do Despacho da Procuradoria-Geral do Estado, constante dos autos do processo. Cita o pedido da anterior Conselheiro Relator deste processo, quanto à análise da aplicação da Súmula Vinculante nº 08, diz que o conflito quanto à ocorrência de decadência existe e é recorrente neste Conselho. Requer que a alegação de decadência seja apreciada em relação aos meses de janeiro a junho/2003.

No mérito, passa a falar acerca de ressarcimento, aduzindo que embora não exista Termo de Acordo específico, houvera pedidos de celebração deste Termo de Acordo, tendo sido o primeiro pedido indeferido pela SEFAZ e o segundo pedido estando ainda sob análise. Afirma que o ressarcimento é um direito. Diz que o processo não estaria pronto para ser julgado porque o julgamento estaria dependendo da conclusão da análise deste pedido dele, contribuinte, para a celebração do Termo de Acordo. Volta a pedir a realização de diligência, pela motivação já exposta por escrito no Recurso Voluntário, e para que este Conselho verificasse, junto ao setor competente desta SEFAZ, qual o motivo da falta de resposta ao pedido dele, contribuinte, sobre a celebração do Termo de Acordo, e para que o seu pedido fosse devidamente apreciado por esta Secretaria.

Requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18 do RPAF/99. Pede, sucessivamente, pela declaração de improcedência do Auto de Infração aplicando-se o princípio do *in dubio pro reo*.

Em seguida, a digna Procuradora Aline Souza Casali Bahia, após aduzir que as pautas de julgamento são ordinariamente publicadas no Diário Oficial do Estado – DOE, nos termos do artigo 152 do RPAF/99 c/c artigo 49 do Regimento Interno deste Conselho de Fazenda, verificará que na publicação da pauta de julgamento de primeiro grau deste processo, constatara que os nomes das Advogadas foram publicados, e, portanto as mesmas foram devidamente científicas do julgamento administrativo, rebatendo a alegações defensivas em contrário. Expôs que em relação à análise da PGE/PROFIS acerca de decadência houvera um incidente de uniformização de entendimento, o que culminara com o Parecer do Procurador-Geral da PGE.

Em seguida pediu vistas do processo, vindo a emitir Parecer escrito na data de 13/08/2012 no qual expõe que pedira vistas no intuito de responder questionamento trazido pelo patrono do recorrente, que solicitara a suspensão do julgamento a fim de aguardar a manifestação desta SEFAZ a respeito do pedido de ressarcimento requerido pela empresa, aduzindo o Recorrente que o eventual deferimento retroativo poderia influenciar no resultado do julgamento deste processo.

A digna Procuradora expôs entender que a fase de instrução processual já está encerrada, não mais cabendo a realização da diligência requerida. Que, ademais, o pedido de ressarcimento do

ICMS anteriormente retido nas operações destinadas a órgãos públicos, casas de saúde e congêneres está prejudicado. Que o contribuinte não possui as condições essenciais à fruição do benefício fiscal, e também não possui autorização para proceder ao aludido resarcimento na forma do §6º do artigo 359 do RICMS/BA. Que o artigo 7º do Decreto nº 7799/00 condiciona, expressamente, o gozo do benefício à celebração do termo de Acordo específico entre a SEFAZ e o contribuinte, o que não ocorreu no caso concreto. Que ainda que se pudesse admitir, apenas por hipótese, que fosse autorizado o deferimento retroativo do benefício, se isto vier a ocorrer não haverá prejuízo ao contribuinte, que poderá, através de encontro de contas, compensar os eventuais créditos existentes. Conclui afirmando que nenhuma relevância há, para a instrução e julgamento do Auto de Infração, a existência do mencionado requerimento do contribuinte, motivo pelo qual opinava pelo indeferimento da diligência requerida, estado o processo devidamente instruído e em condições de ser julgado.

Em nova sessão de julgamento, o digno representante da PGE/PROFIS, Procurador José Augusto Martins Júnior, ratificou o entendimento já expressado pelos demais Procuradores nos Pareceres jurídicos constantes dos autos deste processo, no sentido do indeferimento do pedido de realização de diligência e do Improvimento do Recurso Voluntário interposto, pelas razões nos mesmos constantes.

#### **VOTO (Vencido quanto à manutenção da multa de 50% - Infração 3)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

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

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

Tal como já dito no Relatório que antecede este processo, em pronunciamento da ilustre Procuradora Aline Casali, representando a PGE/PROFIS, a Advogada do contribuinte, Srª Teodomira Costa Menezes, foi nominalmente científica, por meio da publicação no Diário Oficial deste Estado da pauta do julgamento de primeiro grau realizado no dia 15/12/2008, pelo que não acato a alegação defensiva em contrário.

Assinalo que o levantamento fiscal foi realizado sobre dados de documentos fiscais do contribuinte, que aos mesmos tem livre acesso, tanto assim que apresentou defesa quanto ao mérito das imputações e o Fisco acatou parte de suas alegações defensivas, tendo reduzido o débito originalmente apurado. Ressalto que a retificação de equívoco no lançamento, ao invés de macular o trabalho realizado pela Fiscalização, demonstra a lisura com o qual o mesmo foi realizado, e tal possibilidade de correção está prevista no §1º do artigo 18 do RPAF/99, artigo este mencionado pelo contribuinte em suas manifestações no processo, com o que demonstrou ter conhecimento da legislação aplicável à situação.

Observo que ao processo administrativo fiscal, no âmbito da Bahia, aplica-se o Regulamento deste Estado, que está em consonância com a Lei nº 12.209/11, Lei também da Bahia e que também disciplina a matéria neste Estado.

Assinalo, ainda, que os prazos processuais previstos no RPAF/99 foram corretamente considerados no presente processo administrativo fiscal, pelo que descabem as alegações

defensivas em contrário, que por sinal mostraram-se sem embasamento documental. Não cabe a este Conselho de Fazenda julgar se os prazos previstos na legislação, uma vez corretamente concedidos ao contribuinte, seja de trinta dias para a impugnação, seja de dez dias para manifestação sobre a informação fiscal, deveriam, ou não, ser modificados na legislação em vigor, ou concedidos de forma diversa do previsto na legislação. Considero, todavia, que já em agosto/2012, portanto decorridos pouco mais de quatro anos a contar da data da lavratura do Auto de Infração em 30/06/2008, o contribuinte teve tempo hábil para realizar todas as investigações que julgasse necessárias, em sua escrita fiscal, a fim de impugnar a autuação de forma objetiva e com provas documentais pertinentes a cada fato alegado.

Ademais, a defesa apresentada pelo contribuinte deveria ter sido pautada nos ditames nos artigos 123, e seguintes, do RPAF/99, em especial quanto à indicação, de uma só vez, de todos os pontos de discordância, e não de alguns dados que, diz, seriam relativos a mera amostragem, sem trazer ao processo dado novo a ser apreciado. Assinalo, inclusive, que o sujeito passivo teve vistas do processo após a Decisão de pauta suplementar deste Conselho de Fazenda, na qual houve a Decisão no sentido da não conversão do processo em diligência pelos motivos já expostos no relatório que antecede este voto, sempre em obediência aos princípios normativos processuais.

A alegação de duplicidade de lançamento foi comprovadamente des caracterizada pelo próprio contribuinte, ao apresentar as cópias do Auto de Infração que cita como tendo sido lavrado anteriormente sobre mesmo fato, posto que, tal como já apreciado pela Decisão de primeiro grau, e no Parecer da PGE/PROFIS, trata-se de imputações relativas a fatos geradores diversos nos dois Autos de Infração, pelo que impossível acolher-se a alegação do Recorrente quanto a repetição de tributação do ICMS sobre mesmo fato.

Argüições de nulidade quanto à autuação rejeitadas.

O contribuinte insurge-se contra o julgamento de primeiro grau alegando que no Relatório o digno Relator teria trazido aos autos, *ipsis litteris*, o quanto alegado na impugnação ao lançamento de ofício. Desta forma, o contribuinte testemunha que o que dissera fora devidamente descrito pelo digno Relator *a quo*. Observo que no Relatório não deve haver juízo de valor, e sim mera descrição das razões de defesa, da informação fiscal e de todos os dados relevantes do processo, pelo que não se afigura causa para qualquer reparo se em um Relatório o Relator cumpre sua função de apenas descrever os fatos, e não vejo base jurídica para discordância do contribuinte quanto a este aspecto. Por outro lado, no voto exarado em primeira instância, o Relator explica de forma circunstanciada o motivo de cada exclusão de débito realizada, e também a base do seu entendimento no sentido do julgamento pela procedência parcial da autuação, e o faz de forma clara e didática, conforme consta nos autos deste processo e reproduzido no Relatório que antecede este meu voto.

Por conseguinte, prospera a validade da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, e não assiste razão ao contribuinte quando assevera que a Decisão da JJF estaria sem fundamentação, ou de que as razões defensivas dele, então autuado, não teriam sido devidamente analisadas. Não foram integralmente atendidas, mas foram devidamente julgadas. Por este motivo, com base nos dados do processo, não acolho a alegação indireta, realizada pelo Recorrente, no sentido de nulidade do julgamento de primeiro grau.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Porém ressalto, quanto ao instituto da antecipação parcial, que o Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 3426, negou a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, que criou a antecipação parcial do imposto para empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

Em relação à possibilidade de ocorrência de decadência, suscitada nos autos deste processo,

A decadência foi alegada em relação a fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 30/06/2008, mas apenas em relação a fatos do exercício de 2003, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN, não se aplicando o teor do artigo 173 do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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

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

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

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

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

*Art. 107-B*

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, objeto da argüição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 2003 e só seriam desconstituídos, em relação a 2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/06/2008.

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

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Inicialmente, 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:*

*(...)*

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

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

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

Pelo exposto, comungo do entendimento da PGE/PROFIS, conforme Parecer constante nos autos, no sentido de não se ter operado a decadência em relação aos fatos geradores objeto da autuação em lide.

Ainda preliminarmente, alinhando-me ao entendimento expressado pela PGE/PROFIS a este respeito, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento. O contribuinte solicita diligência para apurar fatos que não têm impacto sobre a autuação, desde que inclusive confessa não ser signatário de Termo de Acordo de Atacadista. Observo que pedido de contribuinte para celebração de Termo de Acordo não configura direito adquirido que tenha como consequência imediata o tratamento tributário diferenciado, ou direito a uso de benefício fiscal.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

As Infrações 1 e 2 foram combatidas de forma conjunta pelo Recorrente, e às mesmas também assim me reportarei. Ambas tratam de recolhimento a menos do ICMS devido antecipadamente por substituição tributária, mas como atinentes a períodos em que o sujeito passivo estava, sucessivamente, enquadrado na condição de empresa do regime simplificados de apuração SimBahia (Infração 1), e depois na condição de contribuinte sob regime normal de apuração (Infração 2), o Fisco organizadamente dividiu os fatos geradores do crédito tributário em duas imputações distintas.

Observo que as alegações do contribuinte quanto à aplicação de benefício fiscal para o qual não estava habilitado mostra-se de fato meramente protelatória, posto que citou, em diversas ocasiões, o Decreto nº 7799/00, pelo que sabia do seu teor, e, portanto estava ciente do quanto previsto em seu artigo 7º, que aqui transcrevo em suas diversas redações, aplicáveis a cada período de regência:

*Decreto 7799/00:*

*Art. 7º. A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º, 3º-A, 3º-B, 3º-C, 3º-D, 3º-E e 3º-F fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso. (Redação atual do art. 7º dada pelo Decreto nº 10.066, de 03/08/06, efeitos a partir de 01/08/06.)*

*"Art. 7º A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º, 3º-A, 3º-B, 3º-C, 3º-D e 3º-E fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso." (Redação anterior dada ao art. 7º pelo Decreto nº 10.001, de 09/05/06, efeitos de 10/05/06 a 31/07/06.)*

*"Art. 7º A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º, 3º-A, 3º-B, 3º-C e 3º-D fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia,*

representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso." (Redação anterior dada ao "caput" do art. 7º pelo Decreto nº 9.426, de 17/05/05, efeitos de 18/05/05 a 09/05/06.)

"Art. 7º A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º, 3º-A, 3º-B e 3º-C **fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico**, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso." (Redação anterior dada ao "caput" do art. 7º pelo Decreto nº 8.548, de 28/05/03, efeitos de 29/05/03 a 17/05/05.)

"Art. 7º A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º e 3º-A **fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico**, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso." (Redação anterior dada ao "caput" do art. 7º pelo Decreto nº 7.848, de 29/09/00, efeitos de 01/10/00 a 28/05/03.) (grifos nossos)

Assim, se o contribuinte comprovasse, nos autos deste processo, possuir as condições para usufruir do benefício à época dos fatos geradores das infrações 1 e 2, caberia exame da documentação apresentada e a conversão do processo em diligência para sua apuração. Uma vez não comprovado o atendimento desta condição, restou incabível o atendimento da diligência solicitada, conforme já exposto neste voto.

Após as correções realizadas pelo Fisco, e expostas de forma didática na informação fiscal, o débito originalmente lançado foi reduzido, e estas retificações foram acolhidas pelo julgamento *a quo*.

Assinalo, por oportuno, que a substituição tributária ocorre antecipadamente, na situação em foco, e o ressarcimento decorre de específicas operações de saídas das mercadorias. Portanto, mesmo se aplicável o ressarcimento, o imposto devido por substituição seria antes recolhido, para que depois, ou seja, em decorrência destes pagamentos, houvesse o direito ao ressarcimento respectivo, nos ermos do §6º do artigo 359 do RICMS/BA:

RICMS/BA:

Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).

§ 6º Revogado. (O § 6º do art. 359 foi revogado pela Alteração nº 149 (Decreto nº 13407, de 01/11/10, DOE de 02/11/11), efeitos a partir de 01/11/11.)

"§ 6º Nas operações com produtos farmacêuticos e demais produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353, realizadas por estabelecimento atacadista ou distribuidor com destino a hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal, tendo o imposto a eles relativo sido retido ou antecipado na operação imediatamente anterior, o contribuinte poderá requerer da Gerência de Substituição Tributária autorização visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente às quantidades saídas, devendo essa recuperação ser documentada em Nota Fiscal emitida especialmente nesse sentido." Redação anterior dada ao § 6º do art. 359 foi pela Alteração nº 36 (Decreto nº 8375, de 22/11/02, DOE de 23 e 24/11/02), efeitos de 01/01/03 a 31/10/11.) (grifos nossos)

O contribuinte não comprovou, nos autos do processo, que teria recolhido o débito lançado no Auto de Infração. Pelo contrário, o considera indevido e passível de redução, ou de total exclusão por este Conselho de Fazenda.

Pelo exposto, alinho-me ao entendimento exarado pela PGE/PROFIS no sentido de que não merece reparo a Decisão objeto do Recurso no tocante às Infrações 1 e 2.

As infrações 3 e 4 tratam de recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial, tanto na condição de empresa enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia (Infração 3), quanto no regime normal de apuração (Infração 4).

A tese defensiva, repriseada em âmbito recursal, no sentido de que sejam considerados pagamentos de imposto devido por substituição tributária quando do cálculo do imposto devido por antecipação parcial, institutos diversos para efeito de apuração do ICMS, encontra-se desprovida de base jurídica.

Ademais, é contraditória a tese do contribuinte quanto a que, embora diga serem indevidos os valores cobrados a título de ICMS devido por antecipação parcial, afirma que tais valores, cuja cobrança fiscal diz que seriam improcedentes, mesmo assim teriam que ser abatidos da cobrança referente às Infrações 5 e 6.

Não se encontra comprovado o pagamento do ICMS lançado nas imputações 3 e 4, e uma vez que não estão recolhidos, não originam crédito fiscal a favor do Recorrente. Voto pela manutenção da Decisão *a quo* em relação às Infrações 3 e 4.

Quanto à Infração 5, esta trata de ICMS lançado e não recolhido durante período em que a empresa se encontrava já sob regime normal de apuração. O contribuinte não traz, ao processo, qualquer prova de improcedência desta imputação, e ao pedir que os valores lançados nas imputações 3 e 4 sejam compensados para efeito de apuração do ICMS lançado e não recolhido, tacitamente admite a existência de débito a ser exigido pelo Fisco estadual. Voto pela manutenção Decisão de primeiro grau no sentido da procedência da Infração 05.

A Infração 6 trata de falta de pagamento de operações não escrituradas, e o contribuinte novamente não logra comprovar equívoco na apuração fiscal, ou erro no julgamento de primeiro grau acerca desta imputação, cuja base documental está acostada aos autos. Voto pela manutenção do julgamento de primeiro grau sobre esta imputação 6.

A Infração 7 trata de falta de recolhimento do imposto devido na condição de empresa enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia. Observo, por oportuno e grave, que para efeito de lançamento desta cobrança, em específico, houve antes processo administrativo de apuração de valores constantes em Documentos de Arrecadação Estadual – DAEs do contribuinte cujo ingresso de receita não estava convalidado pela instituição bancária, embora no DAE estivesse apostada teoricamente dita “autenticação bancária”. Tais fatos consubstanciam-se nas provas acostadas às fls. 2055 a 2059 dos autos, e o contribuinte não logra comprovar que de fato recolhera aos cofres públicos, antes do lançamento de ofício, o débito lançado na imputação 7.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, e da irresignação quanto aos acréscimos moratórios, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, §2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00. Quanto à taxa SELIC, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que essa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

Observo que pedido para redução, ou exclusão, de multa por descumprimento da obrigação principal, pode ser dirigido à Câmara Superior deste CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/99, inexistindo previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal, motivo pelo qual está vedada a sua análise por esta instância de julgamento e não o aprecio.

Contudo, uma vez que neste julgamento de segundo grau foi levantada a discussão acerca das multas impostas nas infrações 3 e 4, que tratam especificamente de ICMS devido por antecipação parcial pelo contribuinte, em período em que esteve sucessivamente enquadrado no regime simplificado de apuração SimBahia (Infração 3), e no regime normal de apuração (Infração 4), observo que no Auto de Infração foram indicadas - tendo sido devidamente mantidas no julgamento de primeira instância - para a imputação 3, a multa de 50% prevista à época dos fatos geradores no artigo 42, I, "b", item "1", da Lei nº 7.014/96, e para a imputação 04 a multa de 60% prevista à época dos fatos geradores no artigo 42, II, "b", da Lei nº 7.014/96.

Esta discussão acerca da multa por falta de recolhimento, ou de recolhimento a manos, de ICMS devido por antecipação parcial, é tema recorrente neste Conselho, tanto assim que seguidamente, nos julgamentos de primeiro grau, e mesmo de segundo grau, as multas ora são mantidas tal como lançadas no Auto de Infração, ora são modificadas, ou mesmo excluídas, sem que haja posicionamento unânime e globalmente decidido. Diante da controvérsia suscitada apenas nesta sessão de julgamento de segunda instância, me pronunciarei sobre tais multas.

Seguindo a ordem das imputações no Auto de Infração ora em lide, primeiro me pronunciarei acerca da multa concernente à imputação 4 do Auto de Infração.

A imputação trata de exigência de valores relativos a recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial, por contribuinte enquadrado à época dos fatos geradores, março/2004 a dezembro/2005, como Empresa de Pequeno Porte – EPP do extinto regime SimBahia.

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

Foi levantada discussão acerca de que deveria ser majorado o referido percentual de 50% para 60%, e de outra parte também foi levantada à discussão no sentido e que a multa deveria ser excluída por falta de previsão legal para sua aplicação.

O contribuinte não se pronunciou especificamente acerca de exclusão da multa da imputação 03 quando da interposição de seu Recurso Voluntário, mas reclamou das multas como um todo.

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

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

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

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

Em razão do teor da discussão levantada neste julgamento de segundo grau, peço vênia para citar que antes e depois de interposição e de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 33203-8/2004 - interposta esta no sentido de questionar a constitucionalidade do instituto da antecipação parcial, hipótese normativa inserida pelo artigo 12-A na Lei nº 7.014/96 - mostra-se evidente, nas letras do texto legal mencionado, que a antecipação tributária parcial, embora seja uma das formas de antecipação tributária, não é uma antecipação tributária com fase de tributação encerrada, e nem com substituição do sujeito passivo para efeito de pagamento do imposto devido. Portanto, da leitura do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, impossível confundir-se o instituto da antecipação tributária parcial com o instituto da antecipação tributária por substituição, porque este artigo 12-A cuidou de deixar explícita e inegável a diferença entre os dois institutos, conforme se lê a seguir:

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

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

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

(...)

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

(...)

*(artigo 12-A acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/04 - 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, enquadra 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 em parte do período objeto da autuação, 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 à antecipação”, mencionada nesse dispositivo legal, não se referia à antecipação parcial, então por lógica a redação deste artigo deveria ter sido forçosamente modificada pelo teor do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, o que não ocorreu até à data da sua revogação, em 01/07/2007:

*Lei nº 7.357/98 (Lei do SIMBAHIA):*

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

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

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

Assim, com esta interpretação de que a “antecipação tributária parcial” não fosse 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.

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

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

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

Porém, uma vez citada em sede de julgamento, esclareço que comungo do entendimento de que 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?

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 3, ou seja, março/2004 até dezembro/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 “1” da alínea “b” do inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, mostra-se inaplicável ao caso o teor da alínea “f” do inciso II do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispositivo este invocado no voto da digna Relatora 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%, quanto à exclusão da multa, objeto do voto vencedor.

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

posteriormente à promulgação da Lei nº 7.014/96, já em 30/12/2003, foi incluído o mencionado artigo 12-A.

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

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

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

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

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

A antecipação tributária parcial é uma antecipação tributária.

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

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

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

*CTN:*

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelo contrário, ressalto que a Lei Complementar nº 123/2006 (Simples Nacional) insere a antecipação sem encerramento da fase de tributação no contexto da antecipação tributária, e o faz de modo a deixar inequívoca tal situação. Portanto, já em nível nacional o legislador pátrio entende, e deixa literalmente escrito, que a antecipação sem fase de tributação encerrada – denominada de antecipação parcial na Bahia - é uma das modalidades de antecipação tributária.

Assinalo que embora a partir de 31/03/2010 - portanto posteriormente aos fatos que baseiam a imputação 3 - o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tenha sido modificado, revogando-se a sua alínea “b”, que tratava de imposição de multas, nas hipóteses que previa, em se tratando de empresas dispensadas de escrituração fiscal, reitero que a empresa autuado estava, no período objeto da imputação 3, momento dos fatos geradores da obrigação tributária principal, enquadrada no regime simplificado de apuração SimBahia pelo que no momento da ocorrência dos fatos objeto da imputação 3 do presente Auto de Infração o autuado não estava submetido às regras comuns, relativamente à escrituração de livros fiscais, impostas às empresas sob regime normal de apuração, e os atos que praticava estavam regidos pela legislação vigente para as empresas do regime simplificado de apuração.

Em nosso Estado, a Lei que regia o regime SimBahia, Lei nº 7.357/1998, foi revogada em 01/07/2007 pelo artigo 10 da Lei nº 10.646/07, que dispõe sobre a aplicação do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte de que trata a Lei Complementar nº 123/2006, e que possibilitou a opção do ora autuado pelo seu enquadramento como contribuinte inscrito no denominado regime Simples Nacional, a partir de 01/07/2007.

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, 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.*

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 sistemática 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 sistemática 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 e exclusões, em sede de julgamentos de primeira e de segunda instância, em relação ao percentual de 50% invariavelmente indicado pelo Sistema de Emissão de Auto de Infração – SEAI, utilizado pelo Fisco estadual.

Tal entendimento, esposado por parte dos dignos julgadores de Primeira e de Segunda Instância, até o momento não logra alcançar a unanimidade em sede de primeira instância, e nem em sede de segunda instância, neste órgão colegiado. Em verdade, tal entendimento quanto à inaplicabilidade do percentual da multa de 60%, no caso de empresa do regime simplificado de apuração do ICMS, chegou a ser contraditado, em sede de julgamento de segunda instância, em Parecer técnico-jurídico emitido por digno representante da PGE/PROFIS, conforme relatado no Acórdão CJF nº 0198-11/10, prolatado em 14/06/2010, Parecer do qual também transcrevo parte do quanto foi sumariado e 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 outro lado observo que a majoração, já em sede de julgamento em Segunda Instância, do percentual de multa indicado em Auto de Infração que foi lavrado contra o contribuinte e do qual este se defendeu originariamente considerando uma multa de 50% prevista em outro dispositivo normativo e com outra capitulação legal, tal reforma de entendimento caracterizar-se-ia como *reformatio in pejus*, situação que afrontaria o ordenamento jurídico.

Por tudo quanto exposto, em relação à Infração 3 voto pela manutenção da Decisão *a quo* no sentido da aplicação da multa no percentual de 50% do valor do ICMS não recolhido por antecipação, 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.

Quanto à multa indicada no Auto de Infração e mantida no julgamento *a quo* para a infração 4, entendo, tal como já detalhei ao falar sobre a infração 3, que o instituto da antecipação parcial, sendo também uma modalidade de antecipação tributária - embora evidentemente não por substituição - é instituto alcançado pelo teor do artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, pelo que voto no sentido da manutenção do percentual indicado no Auto de Infração e mantido na Decisão objeto do Recurso, de 60% do valor do imposto lançado de ofício.

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

**VOTO DIVERGENTE (Quanto reenquadramento da multa para 60% - Infração 3)**

Concordo com a decisão proferida pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso. Entretanto, discordo daquela a respeito do percentual da multa aplicado pelo aujuante e mantida pela JJF, bem como pela n. Conselheira.

A infração 3 trata do recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período de março 2004 a dezembro de 2005.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a lei nº 7014/97 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, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, 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 acomodava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. De igual sorte, a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, 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, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional apurado na infração 3 no art. 42, inc. I, “b”, 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia, esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento das infrações ora em questão, reenquadrando a multa atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07.

**VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência – Infrações 1 e 2) VENCEDOR (Exclusão da multa – Infração 3)**

Peço vênia à ilustre Relatora para discordar quanto à sua decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores anteriores a 30/06/2003.

Ainda em sede de preliminar, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência das operações

ocorridas anteriormente a 30/06/2003, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

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”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito 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.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...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 prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 30/06/2003, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Ouso também divergir da ilustre Relatora em outro aspecto que no meu entender cria óbice à apreciação da matéria trazida aos autos e inquina de nulidade o Auto de Infração em apreço.

O fato é que o Recorrente ingressou com pleito junto à GERSU/SEFAZ, Processo nº 174940/2008-3, no sentido de que lhe fosse autorizado o ressarcimento do ICMS Substituído/Antecipado, que em princípio foi indeferido pelo fato de constar indevidamente no Cadastro da INFRAZ um parcelamento interrompido do Auto de Infração de nº 088299.0007/06-0, que se encontra SUB JUDICE através do Processo nº 1508915-4/2007, em tramitação na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, tendo sido em 05.06.2007, proferida Decisão pela Suspensão da exigibilidade do crédito, conforme cópia da Decisão em anexo. O que se depreende do breve relato é que a Recorrente, em princípio, havia perdido o direito ao ressarcimento do ICMS Substituído/Antecipado em razão da interrupção em determinado parcelamento, o que colocou o Sujeito Passivo em condição de inadimplência junto à SEFAZ, entretanto, a Decisão Liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário também devolveu a regularidade fiscal do Recorrente junto à SEFAZ, o que lhe garantiria a possibilidade de ver apreciado o pleito que fez e

reiterou em momento posterior à decisão judicial.

Ocorre, porém, que até a presente data, a GERSU/SEFAZ não respondeu ao pedido formulado pela Recorrente, o que, no meu entender, se caracteriza como incidente processual que impede o julgamento da lide até que venha aos autos a resposta GERSU, que foi provocada em 2008. Nesse sentido, entendo que o pedido de diligência feito pelo Recorrente deve ser atendido, SOS pena de ver-se cerceado o seu direito de defesa, pois, na hipótese de a SEFAZ resolver atender ao pedido do Recorrente, o valor da exigência Fiscal pode ser alterado para menos. Por outro lado, na hipótese contraria, de manutenção das infrações 1 e 2 sem a solução do incidente, pode a Recorrente ver-se compelida a pagar imposto indevidamente, sendo obrigada, no futuro, a buscar restituição de indébito, o que afetaria diretamente o seu caixa no momento em que venha a ser exigido o quanto indicado na decisão desta CJF.

Por tudo isso, considerando que a diligência requerida não foi atendida, decisão por maioria, e entendendo que o fisco não pode dispor indevidamente do caixa de nenhum contribuinte, entendo que são nulas as infrações 1 e 2 porque não têm a segurança necessária do quantum deve ser exigido do Recorrente.

Registre-se que quanto ao mérito deixo de enfrentá-lo posto que, mantendo o meu posicionamento pela nulidade das infrações.

Em face do voto proferido pelo ilustre relator que quanto ao Recurso Voluntário, manifestou-se pela procedência parcial da Infração 3, entretanto, procedendo a readequação da multa inicialmente aplicada, peço vênia para proferir voto divergente, pelo total afastamento da multa aplicada pelo cometimento da infração em comento que trata de Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial.

Esta divergência se dá em razão do entendimento, de que não havia, à época, previsão legal para aplicação da referida multa quando se tratasse de antecipação parcial. Nesse sentido, para fundamentar a divergência que se pronuncia, faço minhas as palavras do Ilustre Relator Nelson Daiha Filho, em voto proferido derredor de idêntica matéria, como segue:

*“Isso porque entendo que se apresenta 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”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.”*

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal 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.

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 60%, aplicada nos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007 nas infrações 2 e 3, do presente Auto de Infração estivesse inquinadas de flagrante improcedência.

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

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

*"EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.*

(...)

**VOTO**

(...)

*O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.*

*É comezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.*

*Creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF aqueles que cometem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.*

*Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja PROVIDO o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, IMPROCEDENTE o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.*

Naquela oportunidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

*"Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Consº Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.*

(...)

*Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento."*

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo **afastamento da multa** aplicada no referido Auto de Infração!

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito, senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada para os meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007, objeto da infração 2.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigorante - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais

poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto: a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender plenamente daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

*In casu*, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada à multa inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso de Ofício e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada *ab initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “novel multa” que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu parágrafo único, que a revisão do lançamento “só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço *venia*, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese em qualquer dos permissivos elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

*“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que forá imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.*

*De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epígrafa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.*

*Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.*

(...)

*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 ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)*

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que eventual revisão do lançamento somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de novo lançamento, respeitado o exercício pleno do direito de defesa por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses em que não tenha havido dolo.

*Pari passu*, questiono: houve dolo do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: não sei! E não sei porque no curso do presente processo o elemento dolo não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, imprescindível a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi com dolo! Sim, “*eu confesso que agi com dolo*”! Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte não tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja “*ação ou omissão fraudulenta*”. Ora, dolo e fraude são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a sonegação, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “*ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo*.” A fraude, por sua vez, é definida como a “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo*”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que quedou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido fraude.

Hermenêutica em sentido diverso seria, *venia concessa*, mais uma vez ferir de morte o princípio da tipicidade das normas que rege o direito tributário.

Assim é que, entendo que deve ser mantida a Decisão recorrida em relação à infração 3, contudo, deve ser afastada, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos fatos geradores inerentes à infração em apreço.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência e quanto às infrações 1 e 2, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado porém, de ofício e por decisão não unânime, excluir a multa aplicada em relação à infração 3 e, consequentemente, modificar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0001/08-5**, lavrado contra **TECMÉDICA HOSPITAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.510.130,35**, acrescido das multas de 50% sobre R\$799.404,99, 60% sobre R\$660.366,18 e de 70% sobre R\$50.359,18, previstas no art. 42, I, “b”, itens 1 e 3, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores dos débitos lançados, sem incidência de multa sobre o valor de R\$283.678,47, referente à infração 3, e dos acréscimos legais.

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

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

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Exclusão da multa – Infração 3) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE (Reenquadramento da multa – Infração 3) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Multa – Infração 3) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VENCIDO  
(Multa – Infração 3)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO DIVERGENTE  
(Reenquadramento da multa – Infração 3)

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência –  
Infrações 1 e 2) VENCEDOR (Exclusão da multa – Infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS