

**PROCESSO** - A. I. Nº 269353.0200/12-0  
**RECORRENTE** - RC COUTO MATERIAL HOSPITALAR LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0182-05/12  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** -04/10/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0273-12/13

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS EM OUTROS ESTADOS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (ANEXOS 88 E 89)** As notas fiscais do anexo VI, que serviram de base para autuação, demonstram que se trata de mercadorias que estão inclusas nos anexos 88 e 89. Infração subsistente. **b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** Pelas cópias anexadas ao processo no anexo VI, não se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, e, portanto, passíveis da antecipação parcial nas entradas no Estado. **2. ICMS ESCRITURADO EM LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Demonstrativo que está à fl. 42, demonstra a falta de recolhimento do ICMS, conforme lançamentos do livro de apuração. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à exclusão das multas nas infrações 5 e 6. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela parcial procedência do Auto de Infração, reduzindo o valor da exigência fiscal inicial de R\$53.154,50 para R\$36.483,50, acrescido das multas de 60% e 50%, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto de Infração lavrado em 21/03/2012 decorre de oito infrações, contudo, objeto de Recurso Voluntário são as imputações 4, 5, 6 e 7, como segue:

**Infração 04** – Deixou de lançar ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89, conforme planilhas do anexo II e notas fiscais do anexo VI, sendo lançado ICMS no valor de R\$6.150,56 nos meses de janeiro a junho de 2007, acrescido de multa de 60%.

**Infração 05** – Deixou de recolher o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições em outros estados da Federação, nos meses de janeiro a junho de 2007, conforme planilha do anexo III e notas fiscais do anexo VI, sendo lançado ICMS no valor de R\$1.141,10, acrescido de multa de 60%.

**Infração 06** - Deixou de recolher o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições em outros estados da Federação, nos meses de janeiro a junho de 2007, conforme planilha do anexo IV e notas fiscais do anexo VI, sendo lançado ICMS no valor de R\$1.039,66, acrescido de multa de 60%.

**Infração 07** – Deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais próprios nos meses de janeiro a junho de 2007. Na apuração do ICMS normal não recolhido, foram abatidos os créditos dos valores de antecipação parcial recolhidos, conforme anexo V e extratos dos recolhimentos às fls. 30/33 e cópias dos livros constantes no anexo VII. Lançado ICMS no valor de R\$27.312,18, acrescido de multa de 50%.

A 5ª JF, após análise das peças processuais, proferiu Decisão, abaixo transcrita, julgando Procedente em Parte a autuação para exigir do autuado o pagamento do imposto no valor de R\$36.483,50, acrescido das multas de 60% e 50%, “in verbis”.

## VOTO

*Constato que o Auto de Infração em lide teve as infrações 1, 2 e 8, maculadas por vícios de nulidade, e as demais infrações, 3, 4, 5, 6 e 7, com procedência total, conforme fundamentações adiante expostas.*

*Na infração 1, observo que às fls. 8 e 12 do processo constam duas intimações para entrega de documentos e livros fiscais, e na fl. 128 há um termo de devolução, com entrega de notas fiscais de compra e venda de mercadorias. Alega o autuado que entregou todos os documentos solicitados, e que o ônus da prova é do autuante. Observo que nas intimações, o autuante solicita os livros de entrada, saída, apuração, inventário, notas fiscais de entrada e saída. No termo de devolução de documentos, anexado na informação fiscal, constam as notas fiscais de entrada e saída. Contudo, há cópias dos livros do contribuinte anexadas ao PAF, à exceção do livro de apuração e do inventário, e à fl. 42, o demonstrativo elaborado evidencia que o autuante tinha conhecimento dos valores lançados no livro de apuração. Não foi configurado na infração, qual documento fiscal o autuado deixou de apresentar, e assim, o termo de devolução de notas fiscais à empresa, combinado com a presença de cópias dos livros neste processo, configura uma situação de falta de certeza e de segurança das provas apresentadas pelo autuante quanto à negativa de apresentação dos documentos que foram solicitados na intimação, além do que, a descrição da infração é vaga, por não esclarecer quais documentos e livros fiscais deixaram de ser apresentados. Pelo exposto, acolho a impugnação e voto pela nulidade da infração 1.*

*Na infração 02, consta à fl. 9, intimação para entrega de arquivo magnético com ausência dos registros 50, 54, 74 e 75. O impugnante confessa não haver entregado tais registros, por não estar obrigado legalmente. Em consulta ao sistema INC da SEFAZ, constato que o contribuinte teve sua situação de regime normal alterado para o de empresa de pequeno porte em 01/07/2007, o que caracteriza a obrigação da entrega dos registros supracitados no período auditado. No entanto, a intimação concede prazo de 05 dias para o atendimento, com a inclusão dos registros relacionados. Pelo texto do art. 708-B do RICMS, tal prazo se refere à intimação para a entrega de arquivos, mas para a devida correção de arquivo apresentado com inconsistências, o parágrafo 5º do mesmo artigo, estabelece o prazo de 30 dias contados do recebimento da intimação. No caso em tela, configura-se que os arquivos foram enviados à SEFAZ, havendo inconsistências por ausência dos registros 50, 54, 74 e 75. O descumprimento do prazo legal para a correção dos arquivos, caracteriza cerceamento de defesa, maculando de forma insanável o lançamento tributário. Neste caso, cabe nova ação fiscal, concedendo ao contribuinte, o prazo estipulado em lei, para correção dos arquivos magnéticos. Assim, voto pela nulidade da infração 2.*

*Na infração 3, conforme cópias das DMAs anexas às fls. 15/26, não há movimentação nas declarações, enquanto as cópias dos livros fiscais anexadas ao anexo VII, trazem a comprovação da movimentação nas entradas e saídas da empresa. Assim, voto pela procedência da infração 3.*

*Na infração 4, as notas fiscais do anexo VI, que serviram de base para autuação, demonstram que se tratam de mercadorias que estão inclusas nos anexos 88 e 89, e os demonstrativos às fls. 35/36 enumeram quais produtos estão sendo considerados pelo autuante, e uma simples consulta ao art. 353 do RICMS/BA permite constatar que tais mercadorias se encontram listadas no item 13, do inciso II (produtos farmacêuticos medicinais); assim, não procedem aos argumentos do impugnante, que insinua haver cerceamento de defesa por ter o artigo 353 mais de duzentos itens relacionados. Em sendo assim, pelo exposto, voto pela procedência da infração 4.*

*Nas infrações 5 e 6, embora de mesma natureza, o autuante as separou, pelo fato das notas fiscais terem sido colhidas, na primeira, em postos fiscais e na segunda, junto a fornecedores do contribuinte. Pelas cópias anexadas ao processo no anexo VI, não se tratam de mercadorias sujeitas à substituição tributária, e, portanto, passíveis da antecipação parcial nas entradas no Estado. Embora as notas fiscais relacionem diversas mercadorias que estão submetidas à substituição tributária, os demonstrativos às folhas 39/41 demonstram que o autuante separou as mercadorias que não se enquadram na substituição, e estão sujeitas à antecipação parcial; tais demonstrativos também fornecem os elementos de cálculo do montante lançado nas infrações. Assim voto pela procedência das infrações 5 e 6.*

*A infração 7, cujo demonstrativo está à fl. 42, demonstra a falta de recolhimento do ICMS, conforme lançamentos do livro de apuração. Caberia ao autuado trazer cópias dos livros ou dos DAES que provassem erro do autuante, mas não o fez. A alegação de que trabalha com todas as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não procede, tendo em vista os documentos que estão anexados ao processo. Voto pela procedência da infração 7.*

*Na infração 08, o impugnante contesta a autuação com o argumento de que opera com todos os produtos sob regime de substituição tributária. Pelas cópias dos livros fiscais anexadas ao processo, há de fato, lançamento a crédito pelas compras de mercadorias. O argumento de defesa do contribuinte, onde afirma que todos os produtos adquiridos estão no regime de substituição tributária faz prova contra o mesmo, pois em se considerando verdadeira a sua afirmação, não haveria possibilidade de lançamento de crédito pelas entradas, fato comprovado pelas cópias dos livros fiscais em anexo. No entanto, apesar da argumentação do impugnante se configurar como uma confissão desta infração, a infração 7, julgada procedente neste processo, diz respeito ao ICMS normal lançado e não recolhido, no montante de R\$27.312,18, fato que caracteriza lançamentos a débito e a crédito na apuração do imposto, havendo provas de aquisições de mercadorias com crédito de ICMS. Os valores lançados pelo autuante correspondem à integralidade dos créditos fiscais que constam dos registros*

*dos livros do contribuinte, indicando que houve a glosa de todo o crédito fiscal utilizado. Tal atitude só faria sentido, se de fato, como alegou o autuante em sua defesa, todas as mercadorias adquiridas estivessem no regime de substituição tributária, mas tal afirmação contraria as provas dos autos. Por outro lado, o autuante comprova que teve acesso às notas fiscais de entrada, conforme termo de devolução à fl. 128 e não anexou cópias destas notas ao processo. Por fim, a descrição da infração aponta que o autuado “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito” e o termo de devolução comprova que o autuante teve acesso às notas fiscais, não ficando claro se algumas das notas fiscais de entrada apresentadas dão ou não direito ao crédito. Dessa forma, voto pela nulidade desta infração, recomendando o refazimento da ação fiscal, com o contribuinte sendo intimado a apresentar a documentação que dê suporte aos valores lançados a crédito em sua escrituração.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Vieram aos autos, fls. 145/156, razões recursais no combate ao acórdão 0059-03/12, em que pese indicar o Auto de Infração nº 269353.0200/12-0, no qual o *Decisum* de primo grau tem o Acórdão nº 0182-05/12.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 170/174, o recorrente inicia seu arrazoado dizendo que “*concorda com a procedência com a infração 3*”, ainda que diga que uma verificação no site da SEFAZ, se poderia verificar a existência dos arquivos com as informações enviadas referentes à exigência fiscal e referente ao período de janeiro a junho de 2007.

Infração reconhecida pelo recorrente.

Quanto à infração 4, diz o recorrente que o art. 353 é composto de mais de 200 itens, e que o autuante não foi específico na determinação do item infringido, o que contraria o RPAF/BA, ensejando falta de clareza da imputação, bem como da quantificação do crédito pretendido pelo fisco, pelo que conclui que é nula a infração 4.

Para a infração 5, diz que o enquadramento legal atribuído à acusação fiscal remete a operações das mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação, nas saídas internas, e do sujeito passivo por substituição, o que se revela inapropriado, pois, em se tratando de medicamentos, mercadorias com as quais trabalha, todo o imposto é substituído e antecipado, pelo que não há que se afirmar que o autuado deixou de recolher o ICMS antecipação parcial.

Referentemente à infração 6, repisa os argumentos aplicados à infração 5, afirmando que o autuante e o relator de primo grau erraram quando entenderam por exigir ICMS Antecipação Parcial de operações com medicamentos cujo imposto é integralmente substituído.

Para a infração 7, na mesma esteira das anteriores, diz que a acusação fiscal trata de operações sujeitas à substituição tributária por antecipação, nas saídas internas, e do sujeito passivo por substituição, e que em se tratando de medicamentos, cujo imposto é substituído integralmente, não haveria que se falar em falta de recolhimento de ICMS.

Quanto à afirmativa do relator de piso de que o recorrente deveria trazer aos autos a GNRE como forma de elidir a acusação fiscal, afirma que tal providência é desnecessária, pois, como se trata de “*compra de Distribuidora de Medicamentos, onde a guia GNRE é imperiosa para a circulação da mercadoria*”.

A Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, Procuradora da PGE/PROFIS, em Parecer opinativo de fls. 179/180, diz que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no julgamento proferido pela primeira instância administrativa, considerando que o recorrente não trouxe prova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento.

Assevera que as razões recursais versam sobre as mesmas alegações feitas em sede de defesa, restringindo-se a afirmar que não houve falta de recolhimento do imposto vez que por tratar-se de medicamentos, todo o imposto é devido por substituição tributária.

Arremata a nobre Procuradora dizendo que a legislação garante ao Contribuinte fazer prova do que alega, contudo, a sua inércia não promove a reavaliação das infrações apuradas e devidamente fundamentadas nos demonstrativos de débito existentes nos autos.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto à redução da multa - Infrações 5 e 6)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5ª JFJ deste CONSEF, acórdão 0182-05/12, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Em que pese a n. Procuradora da PGE/PROFIS entender que a infração 3 também motiva o Recurso Voluntário, deixo de analisá-la porque o próprio Recorrente declarou, de maneira expressa, que “*concorda com a procedência com a infração 3*”, logo, mantida a infração 3.

Feita a consideração acima, passo à análise do Recurso Voluntário que cinge-se às infrações 4, 5, 6 e 7, cujas acusações fiscais são de haver o contribuinte deixado de lançar ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89; deixado de recolher o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições em outros estados da Federação, nos meses de janeiro a junho de 2007, conforme planilha do anexo III e IV, e notas fiscais do anexo VI e VII; e deixado de recolher ICMS nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais próprios nos meses de janeiro a junho de 2007.

Aduz o recorrente que há erro na tipificação da infração 4, o que a torna nula. Diz que a infração foi tipificada no art. 353 do RICMS/BA, sem contudo, indicar em qual dos incisos ou item estaria sendo infringido.

Quanto à nulidade suscitada, vejo que a tese recursal não merece guarida. Entendeu o recorrente que o autuante tipificou a infração no art. 353 do RICMS/BA, entretanto, no enquadramento da infração em comento se verifica que o autuante tipificou corretamente a infração cometida, indicando o art. 371; 125, II, “b”, c/c o art. 61, do RICMS/BA.

Em assim sendo, não há que se acolher a tese recursal, pelo que afasto a preliminar suscitada.

No mérito, a tese recursal é única e simplória. Afirmo o recorrente que a exigência de ICMS nos termos do Auto de Infração é indevida, pois, é distribuidora de medicamentos, e o foco do seu negócio envolve, unicamente, mercadorias cujo imposto é integralmente substituído – antecipado.

Há que se registrar que os argumentos recursais repisam os defensivos, merecendo destaque o fato de que todos os argumentos trazidos pela ora recorrente foram devidamente analisados pelos julgadores de primo grau.

Para a matéria discutida nas infrações 5 e 6, os documentos fiscais colacionados aos autos atestam que na sua grande maioria, as mercadorias ali contidas não são medicamentos, donde se constata que estão sujeitas à substituição tributária, logo, passíveis da antecipação parcial. Nessa senda, verifico que o autuante cuidou de separar as mercadorias que não se enquadram na substituição, e estão sujeitas à antecipação parcial, o que da substância à imputação fiscal.

Isto posto, considerando que o demonstrativo fiscal segrega as mercadorias sujeitas à antecipação parcial e também considerando que o recorrente não traz qualquer elemento ou argumento novo, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida quanto aos itens 5 e 6 do Auto de Infração.

Quanto à infração 7, procede a assertiva do relator de primo grau. A considerar que a apuração da falta de recolhimento do ICMS se deu a partir do livro de apuração do Contribuinte, a forma de elidir a acusação fiscal seria trazer aos autos cópias dos livros ou comprovantes de pagamentos (DAES ou GNRE) que pudessem contrariar a acusação fiscal, o que não foi feito em nenhum momento pelo recorrente.

Isto posto, pela carência de provas a contrariar o lançamento, não há como dar PROVIMENTO ao apelo recursal.

Quanto à multa aplicada às infrações 5 e 6 que tem como matéria de fundo a “*antecipação parcial*”, entendo que é inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, tudo porque o art. 42, II da Lei nº 7.014/96, distinguiu, claramente, os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na

ADIN nº 33203-8/2004 de que o termo “antecipação” não abarcava a figura da “antecipação parcial”, pois são derivados de fontes conceituais distintas.

Ora, se resta clara a distinção entre os dois institutos, da “*antecipação*” e da “*antecipação parcial*” e o diploma legal trata especificamente da primeira, há de se concluir que o legislador não quis, em nenhum momento, que fosse imputada qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial. Vale ressaltar que entendimento diverso atenta contra o princípio norteador do direito tributário da tipicidade cerrada. Ainda neste sentido, hei de lembrar que não há tributo, nem penalidade possível sem lei anterior que os defina.

Aliado aos argumentos acima, há que se destacar o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções que, no caso em tela, já se mostra suficiente para que a multa de 50%, aplicada às infrações 5 e 6, fosse flagrantemente improcedente, ante o fato de que só é possível pensar na aplicação da penalidade a partir da promulgação da Lei nº 10.847/07.

Por tudo, resta absolutamente claro que a aplicação da multa dita prevista pelo cometimento das infrações em comento estaria sendo feita sem a devida previsão legal, pois, também é clara a tipificação das infrações, contudo, sem fixação de penalidade.

Neste sentido, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou através do Acórdão nº 0206-12/08, abaixo transcrito, que teve como relator o Conselheiro Helcônio Almeida.

**“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 cometerem 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.”

Na mesma oportunidade, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, então Presidente desta 2ª CJF, proferiu Voto em Separado, abaixo transcrito, no qual concorda com o relator do processo quanto à fundamentação, contudo trazendo outros argumentos que robustecem a mesma tese:

“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 saída 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.”

Importante ressaltar que, na assentada do mesmo julgamento acima citado, o representante da PGE/PROFIS, manifestou-se, concordando com o relator, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração.

Em que pese haver entendimento, como sugere a PGE/PROFIS, no sentido da possibilidade de reenquadramento da multa pela letra “f” do inciso II, do art. 42, entendo que tal mudança de enquadramento apenas seria aceitável em novo procedimento fiscal, e nunca no andar do presente processo administrativo, logo, ante tudo o quanto exposto, entendo por julgar o presente PAF parcialmente procedente, com afastamento da multa incidente sobre as infrações 3 e 4.

Ainda acerca da possibilidade de reenquadramento da multa, entendo que tal procedimento vai, em última análise, ferir o direito do contribuinte à ampla defesa, haja vista que, desde o início do processo no qual se defende, toda a tese de combate tem como alvo a infração de haver deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, cominada com a multa prevista no art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96. Nesse contexto, o contribuinte defendeu-se da multa indicada no Auto de Infração, logo a adequação da multa apenas neste momento processual, já em apreciação de Recurso em Segunda Instância, me parece ser lógica, muito menos possível, á luz dos princípios constitucionais que preservam o direito à ampla defesa e ao contraditório. Devo dizer que esta tese tem fundamento no art. 149, § único do CTN que diz que a revisão do lançamento “só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, logo, impossível proceder a tal reenquadramento da multa enquanto o processo administrativo fiscal ainda esteja em curso.

Ressalto que a própria PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6, comunga do mesmo entendimento, conforme trecho de sua manifestação abaixo transcrita, como segue:

*“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 fora 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 epigrafada 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 expendido, 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 ancorava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.*

Aprofundando a discussão que se trava, a dicção da letra “f” do inciso II do art. 42 encerra: “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”. Ora, não há prova nos autos de que o contribuinte agiu com dolo, conforme preceitua do diploma referido. Devo dizer, inclusive, que sequer foi cogitada tal conduta no Auto de Infração. E, se assim o é, entendo impossível tal reenquadramento.

Sem maior aprofundamento, o mesmo acontece quando se pretende reenquadrar a multa pelo disposto na letra “j”, inciso IV do art. 42. Lá, na norma referida, está claro que a aplicação daquela multa está vinculada a uma conduta “fraudulenta” (*‘quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei’*), que também não é trazida à baila neste PAF.

Por tudo o quanto exposto, e considerando que a aplicação da multa encerra a mesma discussão travada acima, ou seja, a clara distinção entre os dois institutos, da “antecipação” e da “antecipação parcial”, vez que o diploma legal invocado – art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96 - trata especificamente do primeiro instituto, entendo que deve ser mantida a Decisão recorrida quanto às infrações 5 e 6, entretanto, de ofício, afasto a multa aplicada em relação aos fatos geradores que exigem antecipação parcial de ICMS.

Por tudo o quanto exposto, no mérito, me alinhando ao opinativo da d. PGE/PROFIS, entendo que não há elementos que possam modificar a Decisão recorrida. Quanto às multas aplicadas sobre as infrações, entendo que devem ser afastadas pelos motivos acima expostos.

Voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração, afastando, de ofício, a multa aplicada às infrações 5 e 6.

#### **VOTO VENCEDOR (Exclusão das multas – Infrações 5 e 6)**

A imputação das infrações 5 e 6 tratam de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, sendo indicada pelo autuante a multa de 60%, prevista no art., 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

*Data máxima venia*, discordo do entendimento do ilustre relator do presente processo no seu voto proferido pelas razões que passo a expor.

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

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

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, II, “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente

imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. Afora que este re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Todas estas colocações foram feitas diante da decisão prolatada, pois no caso presente, não houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização já que ela sugeriu a multa de 60%, contida no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e não no art. 42, II, “d”, da referida lei.

E no mais, um dos pontos cruciais levantados pelo n. relator no presente caso deixam de ser pertinente, uma vez que não existiu reenquadramento de qualquer multa. Desde a lavratura do Auto de Infração ela foi indicada como aquela contida no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96. Em assim sendo, a tese apresentada de que a *“possibilidade de reenquadramento da multa pela letra “f” do inciso II, do art. 42 somente seria aceitável em novo procedimento fiscal”* perde todo o sentido.

Também discordo do n. relator quando afirma de que a aplicação da multa contida no art. 42, II, “f” da nominada lei deve ser precedida de uma prova de que o contribuinte agiu com dolo. Ao contrário, ela é tão somente aplicada quando o contribuinte não agiu com dolo, ou seja, no sentido contrário. Em assim sendo, perde qualquer valia a tese apresentada.

Pelo exposto, mantenho inalterada a multa aplicada no presente Auto de Infração relativa às infrações 5 e 6, ou seja, aquela prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, com fulcro no §3º, do Art. 164 do RPAF/BA, retifico o erro material existente na Resolução da Decisão recorrida, tendo em vista que a Junta de Julgamento não separou do montante do débito julgado os valores devidos a título de imposto de R\$35.643,50 e por multa relativa a descumprimento de obrigação acessória de R\$840,00, o que ora o faço, totalizando o débito, porém, no mesmo valor de R\$36.483,50.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269353.0200/12-0**, lavrado contra **RC COUTO MATERIAL HOSPITALAR LTDA.,** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.643,50**, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.331,32 e de 50% sobre R\$27.312,18, previstas, respectivamente, nos incisos II, alíneas “d” e “f” e I, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$840,00**, prevista no inciso XVIII, “c”, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Exclusão das multas – Infrações 5 e 6) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Exclusão das multas – Infrações 5 e 6) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Exclusão das multas – Infração 5 e 6)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Exclusão das multas – Infração 5 e 6)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS