

PROCESSO - A. I. Nº 281332.0025/10-5
RECORRENTE - HL DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0320-04/11
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 14.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0379-13/13

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO PREVISTA NO DECRETO Nº 7.799/00, NAS SAÍDAS PARA NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO E PARA INSCRITOS COMO “CONTRIBUINTE ESPECIAL”. Supervenientemente à Decisão da JJF foi publicado, em 20/12/2011, o Decreto Estadual nº 13.537/11, que em seu artigo 8º alterou a redação do §3º do artigo 1º do Decreto 7.799/00, acrescentando o item 12-A do Anexo Único aos itens já constantes no mencionado §3º, e em seu artigo 10, caput e parágrafo único, convalidou, com limitação, os atos praticados pelos beneficiários do tratamento tributário de que trata o mencionado §3º do artigo 1º do Decreto nº 7.799/00. Em decorrência dessas alterações da legislação, restou improcedente a imputação 01. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NO PRAZO REGULAMENTAR MULTA.** Sendo o imposto pago na operação subsequente, dispensa-se, nesse caso, o pagamento do tributo, exigindo-se a multa de 60% do imposto não antecipado, pelo descumprimento de obrigação de recolher tempestivamente o imposto. Infração subsistente. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado, para comercialização. Infração subsistente. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Revisão fiscal reduz o valor do débito exigido. Afastadas as arguições de preliminares de nulidade. Não acolhidos os pedidos de diligência e de cancelamento, ou redução, das multas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 281332.0025/10-5, lavrado em 16/12/2010 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$389.908,25, acrescido da multa de 60%, além de penalidades por descumprimentos de obrigações

tributárias no valor total de R\$35.773,20, em razão de cinco irregularidades das quais as imputações 1, 2, 3 e 5 são o objeto do Recurso, tendo em vista que a primeira instância julgadora declarou improcedente a imputação 04 acolhendo dados da informação fiscal prestada pela autuante, sem interpor Recurso de Ofício:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$382.797,47, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Período: janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Consta, na descrição dos fatos da imputação, que se trata de empresa signatária de Termo de Acordo para utilização do tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/00, que desenvolve comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar – CNAE 4649408, e comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, constatando-se que promoveu vendas a pessoas jurídicas inscritas na condição de contribuinte especial e a não contribuinte do ICMS, descumprindo a condição prevista no art. 1º do referido decreto para fazer jus ao benefício, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto.

INFRAÇÃO 2. Multa percentual de 60%, no valor de R\$29.016,10, sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período: janeiro a dezembro de 2005, janeiro a outubro de 2006. Consta, na descrição dos fatos da imputação, que para um grupo de mercadorias incluídas no regime de ST, recebidas de outras Unidades da Federação, foi efetuado o recolhimento do imposto na saída, como se o regime de tributação fora normal.

INFRAÇÃO 3. Descumpriu obrigação tributária principal, ocorrendo infração diversa das previstas em lei, sem dolo. Consta, na descrição dos fatos da imputação, que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e adquiridas para fins de comercialização. Art. 61, inciso IX; Art. 125, inciso II, §§ 7º e 8º e Art. 352-A do RICMS/BA. Valor: R\$6.283,78. Multa de 60%. Período: janeiro, abril, julho, agosto, outubro a dezembro de 2006.

INFRAÇÃO 5. Deu entrada, no estabelecimento, a mercadorias não sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no percentual de 1%, no valor de R\$1.712,86. Período: maio, agosto e dezembro de 2005, janeiro, julho e novembro de 2006.

O Fisco acosta, às fls. 09 a 746 (volumes I a IV), documentos que consistem, dentre outros, em Índice dos papéis de trabalho (fl. 09), Termos de Intimação, demonstrativos do levantamento fiscal realizado em papel e em mídia CD, cópias e vias de notas fiscais, cópias de livros fiscais, espelhos de dados do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ.

À fl. 745 (volume IV) comprovante de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos que lastreiam o Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 753 a 790 (volume V), acostando documentos às fls. 792 a 891.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 893 a 899 acatando parte das alegações defensivas, em consequência afirmando ser improcedente a imputação 04, ser parcialmente procedente a imputação 5, no valor de multa de R\$1.678,68 (fl. 900), e mantendo as imputações 01 a 03. Acostou documentos às fls. 900 a 917.

Autuado e autuante novamente se pronunciaram, respectivamente às fls. 922 a 935 (volume VI) e à fl. 948, reiterando os posicionamentos anteriores.

À fl. 952, na assentada de julgamento a 4ª JJF converteu o PAF em diligência à INFAZ de origem para que, em relação à imputação 01, a autuante esclarecesse se o demonstrativo de suporte da infração 01 englobava apenas as operações com contribuinte especial, isento, não contribuinte do ICMS e contribuinte em situação cadastral irregular, ou se envolvia todas as operações praticadas no período fiscalizado; solicitou da autuante que, caso o demonstrativo originário englobasse todas as operações praticadas no período fiscalizado, elaborasse demonstrativos apartados das

operações: a) com contribuintes do ICMS; b) contribuinte especial, isento, não contribuinte do ICMS e contribuinte em situação cadastral irregular.

À fl. 956 a autuante informou o cumprimento da diligência juntando demonstrativos da especificação solicitada: a) esclarecendo que o demonstrativo da infração 01 engloba todas as operações de venda do período; b) como solicitado no item 2 do pedido, elaborando planilhas separadas juntando respectivos arquivos magnéticos (fls. 957 a 967).

Intimado a se manifestar sobre a diligência (fl. 970), o contribuinte juntou petição (fls. 973 e 974) solicitando dilação de prazo para tanto.

O julgamento em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, em Decisão não unânime quanto à imputação 01 e unânime quanto às demais, conforme Acórdão nº 0320-0/11, às fls. 990 a 1008. Em seus votos assim se expressam os dignos Relator e Julgador autor do voto discordante, quanto às imputações objeto do Recurso:

VOTO

(...)

Na defesa, o autuado, preliminarmente, arguiu a decadência do direito de lançar o tributo com relação aos fatos geradores anteriores a 28 de dezembro de 2005 e entendeu cerceado seu direito de defesa em face de o procedimento fiscal ter se baseado em arquivos eletrônicos e que os demonstrativos produzidos pela autuante lhe são incompreensíveis e não esclarecem as infrações. Alega que não conseguiu compreender como se chegou aos números apresentados, creditando tal deficiência à falta de comunicação entre a empresa e a autuante, em razão da fiscalização “remota”.

Antes de analisar o mérito do lançamento tributário, aprecio essas preliminares.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

(...)

Disciplinando essa matéria, o §5º do art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), dispõe:

(...)

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não cabendo contra ela a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Portanto, sendo tanto a atividade fiscal do ICMS quanto a atividade administrativa judicante vinculadas à legislação baiana e, mais especificamente, à interpretação da Ordem Legal dada pelo Poder Executivo a quem ambas as atividades estão adstritas, até porque a atividade judicante no âmbito da Administração Pública visa o controle interno dos atos administrativos e não a substituir a função jurisdicional que, no Brasil, compete, com exclusividade, ao Poder Judiciário, rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 16/12/2010, com ciência do autuado em 27/12/2010. Logo, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01 a 31/12/2005 só estariam acobertados pelo instituto da decadência se o lançamento tributário ocorresse a partir de 01/01/2011.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102-12/05, 0113-12/05 e 0192-11/05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09.

Com relação ao alegado cerceamento do direito de defesa em face de o procedimento fiscal ser baseado em arquivos eletrônicos, que os demonstrativos não esclarecem as infrações porque são incompreensíveis e que tal deficiência se deu por falta de comunicação entre a autuante para com a empresa, em razão da fiscalização “remota”, vejo que tal argumento não resiste à análise dos autos pelas seguintes razões: Primeiro, porque além de os autos conterem elementos que indicam vista a documentos fiscais do contribuinte, como livros, notas fiscais e arquivos magnéticos elaborados compulsoriamente pelo contribuinte, os quais devem espelhar a verdade material de sua atividade comercial (fls. 10, 11, 118 a 717 e 916), a informação de reiterados contatos da autuante com representantes do autuado, sócios e contador, inclusive reunião com presença da Supervisora da INFAZ, em que tratam de esclarecimentos da ação fiscal, não foi contestada pelo impugnante. Ademais, como observado pela autuante, os demonstrativos são claros quanto aos seus dados, e das extensas manifestações defensivas infere-se que o impugnante possui plena compreensão das infrações, bem como do enquadramento legal apostado pela autuante no lançamento tributário de ofício.

Portanto, da análise das peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 39, 41 e 42, do RPAF/99, sendo as infrações descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que as embasam, estando elas determinadas, com segurança, bem como identificado o infrator. Conforme recibo de fl. 747, o contribuinte recebeu cópia dos papéis de trabalho que respaldam a autuação e exerceu o direito de ampla defesa e do contraditório

demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no presente Auto de Infração. Não vislumbro nos autos qualquer indicativo de cerceamento ao direito de defesa, e a lide se tem transcorrido no âmbito do devido processo legal. Portanto, não acolho as preliminares de nulidade arguidas, inclusive a de ilegitimidade passiva para a infração 02, pois sendo objeto da autuação, mercadorias de uso hospitalar adquiridas em Minas Gerais e São Paulo, estados que renunciaram o acordo relativo à substituição tributária, a responsabilidade pela antecipação é do autuado, e, com fundamento no art. 147, I do RPAF, indefiro o pedido de diligência, pois os elementos processuais são suficientes para formar minha convicção.

Por último, denego o pedido de dilação de prazo para manifestação do contribuinte sobre o resultado da diligência pedida à fl. 952 por, além de falta de previsão legal, não ver necessidade para tanto, tendo em vista tratar-se de mera questão de direito em que as posições do contribuinte e autuante estão amplamente clarificadas nos autos.

Vencida a análise da questão prejudicial, passo ao mérito do lançamento tributário.

A infração 01 exige ICMS por uso indevido do benefício fiscal contido no Dec. 7.799/00, em face de o autuado não ter cumprido a condição suspensiva prevista no seu art. 1º. O impugnante disse inexistir irregularidade na aplicação do benefício fiscal, havendo sim, equívoco na interpretação do art. 1º do citado decreto, pela autuante, pois não existe no texto legal vedação à comercialização com benefícios quando os destinatários forem inscritos na condição de especial uma vez que a redução da base de cálculo se aplica nas operações de saídas internas destinadas a pessoas jurídicas, bastando apenas que estas sejam inscritas no CAD-ICMS da Bahia.

Alegou que o legislador regulamentar só excluiu do decreto as operações destinadas a contribuintes inscritos na condição de especial e a não contribuintes a partir de 13/11/2006, com efeitos a partir de 01/08/2006, quando restringiu essas destinações a determinadas atividades econômicas, e perdeu ele o direito à redução da base de cálculo em suas vendas para estabelecimentos cadastrados como “especial”. Ademais, entende que também são contribuintes do ICMS, os inscritos na condição “especial”. Dizendo ter agido de boa-fé deve aplicar-se a regra do art. 112 do CTN e, como a inserção do §3º do art. 1º do Dec. 7.799/00 criou uma ilegal discriminação entre contribuintes nos termos proibidos pelo art. 150, II, da CF/88, contrariando os princípios da isonomia de tratamento tributário, a alteração é inconstitucional. Além do erro na interpretação do art. 1º do Dec. 7.799/00, alega existência de erros materiais na autuação já que diversas notas fiscais relacionadas no demonstrativo foram destinadas a contribuintes inscritos na condição de normal.

Compulsando os autos, vejo que a infração 01 tem respaldo nos demonstrativos de fls. 13 a 40. O demonstrativo de fl. 13 registra o faturamento do período fiscalizado; o de fl. 13-A e B, o imposto; os de fls. 14 a 17 indicam os valores e percentuais das saídas destinadas a contribuintes e não contribuintes do ICMS; e os de fls. 18 a 40 são parte dos demonstrativos analíticos das irregularidades apuradas, cuja integridade consta do CD de fl. 748.

De logo ressalto que o impugnante, conhecendo e tendo consigo todos os elementos da autuação, não contesta seus números e nem aponta qualquer inconsistência dos dados que subsidiam o Auto de Infração, se restringindo a defender-se quanto à questão de direito no que diz respeito à consideração de parte dos adquirentes de suas mercadorias registrados na condição de especial no CAD-ICMS da Bahia, serem contribuintes do ICMS e, por isso, considera correta a redução da base de cálculo que aplicou.

Pois bem, analisando o caso, neste aspecto, constato a razão caber à autuante, pois a inscrição no CAD-ICMS na condição de “Especial”, necessariamente, não atribui à pessoa a condição de contribuinte do ICMS, uma vez que conforme conceituação legal, “Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (art. 4º da LC 87/96 e art 5º da Lei 7.014/96).

Além dessa definição, taxativamente, a lei também atribui a condição de contribuinte do ICMS à pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (parágrafos únicos do art. 4º da LC 87/96 e 5º da Lei 7.014/96).

Portanto, esses são os contribuintes do ICMS de direito, sem qualquer extensão. Assim, não há que fazer confusão com o contribuinte de fato do ICMS, o consumidor final que, em alguns casos pode até ser o próprio contribuinte de direito quando adquire para seu consumo próprio mercadoria tributada pelo ICMS, situação em que é tributado com a alíquota interna.

Para o caso presente, a pessoa jurídica inscrita na condição “especial” no CAD-ICMS da Bahia não se encaixa nas definições legais de contribuinte do ICMS, pois, ou adquire mercadoria para consumo próprio, sendo mero contribuinte de fato, ou não está habilitado/autorizado pela SEFAZ para a revenda ao consumidor final das

mercadorias que adquiriu do autuado. Ressalte-se que, conforme indicam os autos, trata-se de material de uso hospitalar adquirido por clínicas médicas e hospitais.

A própria excepcionalidade, na situação cadastral de “especial”, indica a inexistência de condições normais que permitam a inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de tais estabelecimentos para praticar operações e/ou prestações sujeitas à incidência do ICMS.

Conforme art. 149 do RICMS/BA, a inscrição no “Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas”. Portanto, como se vê da finalidade expressa no dispositivo legal, não apenas podem se inscrever no CAD-ICMS, contribuintes do ICMS. A propósito, o inciso V, do art. 150 do RICMS/BA, dita que se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, na condição de contribuinte especial, as pessoas jurídicas não obrigadas a se inscreverem, mas que, por opção própria, requerem inscrição: 1 - as empresas legalmente habilitadas a operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.

Tal entendimento se consolida através de diversos Pareceres proferidos pela Diretoria de Tributação da SEFAZ respondendo a consulta de contribuintes atacadistas, conforme publicado no site dessa Secretaria, a exemplo dos de nºs 2068/07, 2315/07 e 16265/08, abaixo reproduzido, que, se referindo a não aplicação do benefício da redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos, serve para aclarar o entendimento relativo à condição de contribuinte, constante do Dec. nº 7.799/00:

“PARECER Nº 16265/2008 DATA: 28/08/2008.

ICMS. Consulta. O benefício previsto no Dec. nº 7.799/00 aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.

A consulente, empresa acima qualificada, atuando neste Estado no comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir transcrita:

“Adquirimos recentemente o Termo de Acordo Atacadista e gostaríamos de saber se podemos nos beneficiar com a redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos que não são contribuintes do ICMS.”

RESPOSTA:

Em resposta à orientação solicitada, ressaltamos que o art 1º do Dec. nº 7.799/2000, que disciplina a aplicabilidade do benefício da redução de base de cálculo nas operações efetuadas por atacadistas baianos, assim estabelece expressamente:

“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:(...)”.

Vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.

Nesse contexto, e considerando que os Órgãos Públicos, em princípio, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto, as saídas internas de mercadorias efetuadas pela Consulente com destino a tais entidades não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00.

Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo

Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).

É o Parecer.

Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA

GECOT/Gerente: 28/08/2008 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA

DITRI/Diretor: 28/08/2008 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA”

O §3º, art. 1º do Decreto 7.799/00, não deixa dúvidas quanto a esse entendimento quando conclui o aludido parágrafo afirmando: “..... destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial”. Segue “in verbis”, o aludido dispositivo normativo.

“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:

...

§ 3º Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.” (grifo do relator).

Assim, ao contrário do que argumenta o impugnante, esse §3º não foi introduzido no sentido interpretativo, mantendo o benefício fiscal nas vendas para contribuintes do ICMS e o restringindo nas saídas internas para contribuintes especiais inscritos sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13 (Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria), 14-A (Comércio atacadista de ferragens e ferramentas), 14-B (Comércio atacadista de material elétrico) e 14-C (Comércio atacadista de materiais de construção em geral) do Anexo Único do Dec. 7.799/00, para, além dos contribuintes do ICMS da Bahia, aos não contribuintes do ICMS e aos inscritos no CAD-ICMS na condição de especial, mas, como se clarifica no vocábulo inicial do texto, para estender, excepcionalmente, a redução da base de cálculo inicialmente concedida apenas aos contribuintes do ICMS, quando das vendas internas dos atacadistas das quatro atividades para não-contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS na condição de especial.

Ora, a autuação neste ponto, ocorreu por não ter sido satisfeita a condição suspensiva (tendo em vista sua natureza prospectiva por referir-se a operações futuras) sem a qual o contribuinte autuado não pode operar com redução da base de cálculo nas suas vendas internas. (art. 116, inciso II, c/c art. 117, inciso I, do CTN). Esta condição suspensiva da qual aqui se trata, também está indubitavelmente expressa no art. 38 da Lei 7.014/96 registrando que “quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação”, bem como repetida no art. 11 e parágrafo único do RICMS/BA, que abaixo transcrevo.

Art. 11. Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Parágrafo único. O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria.

Ora, essa condição geral para fruição do benefício fiscal não passou despercebida ao legislador do Dec. 7.799/00 ao nele inserir o parágrafo único do art. 3º-E, estabelecendo (in verbis): “Para fruição do benefício de que trata este artigo, deverá ser observada a correspondência prevista no art. 1º entre o valor das saídas destinadas a contribuintes do ICMS e o faturamento total.”

Portanto, não há “desenquadramento de fato” do contribuinte autuado para uso do benefício fiscal a que está habilitado pelo Termo de Acordo que assinou com a SEFAZ. Sendo o ICMS apurado por período, podem usufruir o benefício fiscal aqueles em que satisfizer a condição suspensiva. Portanto, a autuação não consiste no desfazimento do Termo de Acordo, uma vez que, para tanto (desenquadramento por iniciativa do fisco), necessariamente, há que preceder denúncia do referido termo. Satisfazendo a condição suspensiva estabelecida no art. 1º do Dec. 7.799/00, enquanto não denunciado o seu Termo de Acordo, a qualquer tempo o contribuinte poderá usufruir o benefício fiscal de redução da base de cálculo nas saídas internas a contribuintes do ICMS da Bahia. Não houve desenquadramento para gozo do benefício fiscal, pois isto implica em perda definitiva do direito de redução de base de cálculo que apenas pode ser revisto com firma em novo Termo de Acordo com a SEFAZ.

Desse modo, estimo que a autuação não cuida de desenquadramento do contribuinte do direito ao uso do benefício fiscal e tampouco o caso trata de regime diferenciado de tributação. A propósito, entendo que o legislador inseriu o art. 7º-A no Dec. 7.799/00, exatamente para evitar a solução de continuidade, impedindo o desenquadramento automático em caso de não satisfação eventual da condição suspensiva e consequente necessidade de constituição de novo Termo de Acordo para gozo do benefício fiscal quando o contribuinte voltasse a satisfazer a condição.

Em outro giro, se poderia pontuar que para firmar o Termo de Acordo o estado antes atestou o preenchimento das condições para uso do benefício fiscal por parte do contribuinte autuado, estabelecendo-se, assim, uma condição resolutiva ao benefício fiscal por mera celebração do Termo de Acordo. Nisso não vislumbro lógica pela simples objetividade do instituto em pauta: tratando-se de situação de fato, destina-se a operações que virão; futuras, quando só então se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos próprios da condição, que não atendida não se permite o benefício, uma vez que esta não se implementou (art. 116, I, c/c o art. 117, I, do CTN).

Outra não pode a consideração, senão vejamos essa hipotética situação: Verificada que a declaração de vendas anteriores a contribuintes do ICMS por contribuinte que requeira um Termo de Acordo preencha a condição estabelecida no art. 1º do Dec. 7.799/00 e firmado o termo, posteriormente, por razões de mero interesse estratégico ou de descoberta de filão mercadológico, esse detentor do Termo de Acordo passe a concentrar 80% de suas vendas a pessoas jurídicas registradas no CAD-ICMS na condição de “especial”, portanto, não contribuintes do ICMS, pode ele operar com redução de base de cálculo, já que suas vendas a contribuintes são de apenas 20%, isto é, alguém dos limites mínimos estabelecidos no Dec. 7.799/00? Entendo que não.

De todo modo, se faz fundamental para deslindar essa questão, uma análise sobre o instituto tributário do Benefício Fiscal e, para tanto, vejo pertinente a digressão que segue.

Benefício Fiscal é um instituto tributário importante tanto do ponto de vista econômico como jurídico.

Do ponto de vista jurídico é relevante porque uma análise imprecisa de seus pressupostos nos conduz a uma confusão interpretativa que, a meu juízo, provoca dano ao planejamento do gasto fiscal frente aos princípios constitucionais que norteiam o Sistema Tributário, misturando em uma mesma sigla figuras tributárias antípodas no que se refere a renúncia fiscal.

Quando através do tributo se busca conseguir objetivos de política econômica ou social é possível conceder benefícios fiscais, ainda que com isso sofra o princípio constitucional da generalidade tributária, expressando que todos devem pagar impostos segundo sua capacidade econômica (art. 145, §1º, CF). Isto é, o princípio só vale e deve observar-se se o tributo se mantém em sua função histórica e originária de ser meio de o estado obter dinheiro, de ser um instrumento financeiro, com fins fiscais. Ou seja, na medida em que se persigam fins não fiscais entram em jogo, com prioridade, os princípios constitucionais de ordem econômica encartados no art. 170 da Constituição Federal, em especial - como para este caso -, os previstos nos incisos VII (redução das desigualdades regionais), VIII (busca do pleno emprego) e IX (tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte...).

Benefício Fiscal é um desgravamento tributário, mas não se pode confundir desgravamento fiscal com benefício fiscal. Nem todo desgravamento é um benefício.

O conjunto dos desgravamentos ou minorações tributárias se subdividem em desgravamentos estruturais e benefícios fiscais. O legislador pode eleger (muitas vezes de maneira inadequada) qualquer figura minorativa (isenção, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.) para conceder um benefício tributário ou tê-lo como instrumento técnico de adequação do tributo a determinadas circunstâncias de conjuntura econômica, não previstas pelo legislador original. É necessário que se faça uma análise da função de cada figura para determinar sua natureza jurídica de desgravamento estrutural, benefício fiscal ou mero privilégio que se constitui na figura contrária de benefício: um “malefício fiscal”.

Os desgravamentos estruturais operam dentro do tributo para consecução prioritária de justiça fiscal concretizando o princípio de capacidade contributiva e seus corolários de igualdade, progressividade e do não confisco, tendo como efeito prático a cobrança de tributos apenas sobre aquela parte da riqueza ou operações que podem e devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos, segundo os cânones legais. Portanto, não há falar em “gasto fiscal” no caso de desgravamentos estruturais, pois não constituem nenhuma dispensa de receita. Diante da aplicação desses institutos de técnica fiscal não existe renúncia. Os benefícios fiscais, ao contrário, são institutos redutores de carga tributária representativos de renúncia fiscal, que atendem prioritariamente a outros princípios constitucionais tão importantes quanto os que regem o sistema tributário.

Segundo EUSÉBIO GONZÁLEZ GARCIA, “os benefícios fiscais são minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de obrigação tributária. O estabelecimento de benefícios fiscais responde à consecução de fins extrafiscais, de caráter econômico ou social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador”. Constituem elementos do Direito promocional de que fala NORBERTO BOBBIO revelando

que o Direito em geral não é um fim em si mesmo senão também um meio para se conseguir determinados objetivos socialmente desejados, pois o Direito atual não só se constitui de normas de conduta (proteção-repressão), como também de normas de organização (proteção-promoção) que requerem utilizar, sobretudo, normas que estimulem comportamentos e nesta linha o tributo, por sua fundamental influência no comportamento dos agentes econômicos, deve ser utilizado não só com efeito de arrecadação como também para promover condutas que levem ao desenvolvimento econômico e ao bem estar social. Traduzem vantagem de caráter econômico, limitada pelas circunstâncias, que representa uma autêntica sanção positiva do Ordenamento Tributário com objetivo de promover condutas constitucionalmente protegidas.

Portanto, os benefícios fiscais são exonerações ou minorações que se situam em face dos ingressos ou receitas. Constituem receitas não ingressadas e correspondem a gastos fiscais equivalentes e substitutos de subvenções diretas que se equiparam a entrega de dinheiro público aos agentes econômicos beneficiários.

Assim, por exemplo, com a isenção (inclusive redução de base de cálculo - como no caso em análise -, que é uma de suas espécies, isenção parcial, segundo o STF), é possível identificar um “benefício tributário”, pois, “uma isenção é um benefício tributário, quando fugindo de sua função primária que é disciplinar o tributo (a isenção é um instituto neutro que não tem por objeto beneficiar nem penalizar os supostos que ela contempla), não incorporando objetivos claros de justiça fiscal seja instituída com clara tendência de promover condutas e seja possível sua conversão em subvenção direta, pois a conversão em subvenção e a função promocional são elementos próprios e identificadores dos benefícios tributários” (Velarde Aramyo, S. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997)

Não resta dúvida que o Dec. 7.799/00, instituído com finalidade extrafiscal, visou dar competitividade ao setor atacadista baiano frente aos situados em outros estados, estabelecendo claras e objetivas condições para usufruto do benefício fiscal, vertido neste caso, na possibilidade de redução da base de cálculo nas vendas internas de mercadorias dos atacadistas que relaciona a contribuintes do ICMS da Bahia.

Pois bem, no caso de interpretação jurídica, seguindo a BOBBIO, com respeito aos “vazios” normativos, SILVIA VELARDE, na obra citada, indica que é possível assinalar que lacuna jurídica não significa a falta de uma norma qualquer, senão de uma norma certa. Quer dizer, frente a um pressuposto de fato que não se encontre expressamente previsto teremos duas alternativas: regulá-lo de maneira idêntica ao caso regulado utilizando a analogia ou de modo oposto ao mesmo.

O pensamento teórico a respeito da natureza das normas tributárias evoluiu com o tempo, partindo de uma concepção fruto da primazia do poder político até que fossem, como hoje, consideradas normas ordinárias típicas da atividade legislativa. Sem embargo, ainda se discute dentro das normas tributárias o caráter das normas minorativas se é excepcional ou também ordinário.

Em geral se sustenta que as normas que concedem benefícios fiscais constituem uma derrogação à disciplina ordinária do tributo e que, portanto, se deve considerá-las excepcionais por constituir um desvio a respeito dos princípios de direito tributário. Os que isto sustentam (e aqui se insere o legislador nacional, conforme a disciplina do art. 111 do CTN) assinalam a necessidade de interpretar tais normas da maneira mais estrita possível, rechaçando, por conseguinte, a interpretação extensiva e a analogia. Assim, a regra do art. 111 do CTN há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação - porque o elemento literal é insuficiente e não impede outros elementos de interpretação -, todas razoáveis, ajustados aos elementos sistemáticos e teleológicos, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal.

Interpretação literal de norma jurídica é a modalidade interpretativa que revela o significado da letra da lei. O conceito das palavras situa-se em uma das seguintes faixas: conceito vulgar (entendimento comum do termo); jurídico (significado decorrente de norma jurídica); jurídico-penal (significado elaborado pelo Direito Penal). Se o vocábulo for definido nos três setores, por ordem de preferência, salvo se implicar contradição será tomado na acepção jurídico-penal, jurídica e vulgar.

Assim, literal ou gramatical é a interpretação em razão do intérprete recorrer a elementos puramente filológicos do texto analisado, deste extraindo o sentido depois de acurada apreciação do emprego das palavras, da significação dos vocábulos.

A priori, para apreender o sentido da lei, a interpretação busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão lingüística e estilística, procura o sentido literal. Poder-se-ia dizer, que a interpretação literal, gramatical ou filológica - como preferem denominar alguns -, corresponde ao estágio primeiro do processo interpretativo. Não restam dúvidas que é sobre a letra da lei e seu significado verbal que se deve iniciar o processo.

No magistério de TERCIO SAMPAIO FERRAZ Jr., a questão da interpretação gramatical está indissoluvelmente arraigada nas questões léxicas. Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter o correto significado da norma. Assim, dúvidas

podem surgir quando a norma conecta substantivos e adjetivos ou usa pronomes relativos. Ao valer-se da língua natural, o legislador, está sujeito a equivocidades que, por não existirem nessas línguas regras de rigor (como na ciência), produzem perplexidades.

Mesmo em corrente doutrinária que concebe todas as normas tributárias como tendo caráter ordinário e, por isso, entendendo ser possível interpretá-las com base nos critérios geralmente admitidos em Direito - entre os quais se encontra a analogia -, em linha doutrinária se considera que as normas tributárias são suscetíveis de integração analógica. Entretanto, ressaltam, não se poder olvidar que também se deve verificar se na regulação formal deste instrumento encontra alguma limitação ou proibição expressa; neste último suposto, não procede esta integração por mandato claro e contundente do legislador, tal como sucede com os supostos do art. 108, §§ 1º e 2º, do CTN que expressam: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” e “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

VELARDE, por exemplo, entende que procede a aplicação da analogia em todas aquelas figuras que formam parte da estrutura ordinária do tributo, seja isenção, redução, dedução ou outras desgravações tributária, porque com elas o tributo, longe de diminuir-se, se vê expressado nos termos exatos previstos pelo legislador ao tempo de regular a disciplina integral do mesmo. Em cambio, quando se utiliza estas mesmas figuras ou as bonificações como autênticos benefícios fiscais, quer dizer, como instrumentos minorativos que criam posições de preferência com fins de promoção, então sim, cabe aplicar a proibição de interpretação ampliativa, e devido a isso, não será possível que aquelas normas tributárias que concedem benefícios possam ser sujeitas à aplicação da analogia.

Assim, para este caso em exame, essas ponderações doutrinárias reforçam a impossibilidade de aplicação do raciocínio do impugnante que quer considerar as suas operações de vendas a pessoas jurídicas registradas no CAD-ICMS na condição de “contribuinte especial” como passíveis de redução da base de cálculo, pois que isso implica em uma interpretação ampliativa da norma concentradora do benefício fiscal em apreço, o que vejo plenamente vedado em nosso Ordenamento Tributário.

Ademais, do ponto de vista econômico, do qual também não deve se afastar o julgador nesse caso, a interpretação da norma como pretendida pelo impugnante afronta toda a lógica ou razão de ser do benefício tributário em questão, pois se o comércio atacadista tem, primordialmente, como clientes os estabelecimentos varejistas revendedores de suas mercadorias ao consumidor final - categoria na qual, para fins do benefício fiscal previsto no Dec. 7.799/00, se incluem os estabelecimentos registrados no CAD-ICMS na condição de “especial” -, vendendo diretamente a essas pessoas usufruindo o benefício tributário, o contribuinte autuado atua em concorrência injusta e predatória com o setor varejista baiano causando um dano maior na economia do estado que o possível bem auferido, caso vingasse sua interpretação. Acresça-se que as pessoas jurídicas inscritas na condição de “contribuinte especial” quando adquirem mercadorias fora do estado, em regra, são tributadas à alíquota interna da Bahia e, caso em sua nota fiscal o ICMS seja destacado com alíquota interestadual, deve recolher à Bahia o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Concluída a análise acima, também firmo que a inconstitucionalidade aventada no caso não pode ser apreciada neste âmbito administrativo judicante (art. 167, I, RPAF/99), devendo incidir neste caso toda legislação tipificada para a infração. Quanto ao argumento de boa-fé alegado pelo impugnante, resalto que ao direito tributário não interessa o “animus agendi” do sujeito, ou seja, uma vez demonstrado que o fato da vida se subsume ao tipo legal, havendo obrigação, o gravame compulsório a ela correspondente é exigível, independentemente de o sujeito passivo ter agido por boa ou má fé.

Sobre a existência de erros materiais questionada porque no demonstrativo constam vendas destinadas a contribuintes normais, como já anteriormente definido, equivoca-se o impugnante, pois a autuação se deve ao fato do autuado, embora tendo o Termo de Acordo previsto no art. 7º do Dec. 7.799/00, não ter cumprido a condição suspensiva prevista no art. 1º do citado decreto, no período fiscalizado, qual seja, ao menos 65% de suas vendas internas destinadas a contribuintes do ICMS registrados no CAD-ICMS da Bahia. Portanto, em se tratando de norma de isenção na modalidade parcial, a sua interpretação é literal, restrita (art. 111, II, do CTN), e não satisfeita a condição suspensiva determinante, sine qua non, não é possível reduzir a base de cálculo do ICMS, mesmo nas vendas a contribuintes do ICMS da Bahia. A propósito, repito, cabe salientar que o presente caso não trata de desenquadramento do contribuinte do tratamento tributário previsto no decreto que, para se concretizar, há que ser precedido, quando por iniciativa do fisco, de denúncia do Termo de Acordo (art. 7º-A, do Dec. 7.799/00), visto que o autuado continua com a possibilidade de usufruir o benefício fiscal, desde que satisfaça a condição suspensiva nos períodos de apuração do imposto.

Assim, para o cálculo do percentual da condição suspensiva citada, não se computam as saídas para não contribuintes do ICMS ou para pessoas inscritas no CAD-ICMS na condição de especial, pois estes também não são contribuintes do ICMS.

Observando as notas fiscais emitidas pelo autuado (fls. 69 a 85) vejo nelas constar material de uso hospitalar, destinados a clínicas e hospitais, que apesar de inscritas na condição de especial, não se caracterizam como

contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto. Isto posto, dúvida não há que as saídas internas de mercadorias efetuadas pelo autuado com destino a tais adquirentes não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00, e as excluindo das vendas totais dos períodos de apuração do ICMS compreendido pela ação fiscal, constata-se que o contribuinte não satisfaz a condição suspensiva (arts. 116, I, c/c art. 117, I, do CTN) prevista no art. 1º do decreto citado para uso do benefício fiscal e, portanto, todas as suas operações, inclusive as operações de vendas internas para contribuintes do ICMS da Bahia, são tributáveis com a alíquota interna de 17%, como pertinentemente exigido neste Auto de Infração.

De todo modo, o contribuinte fazendo uso do seu amplo direito de defesa, conforme determina o art. 123 do RPAF, não demonstrou nos autos que os destinatários das mercadorias em questão, efetivamente são contribuintes do ICMS, ou seja, praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. A autuante reclamou o imposto apenas nos períodos em que o contribuinte não teve direito ao benefício por não ter satisfeito a condição suspensiva.

Infração procedente.

A infração 02 é de multa percentual sobre o imposto que deveria ser pago por antecipação, na condição de Substituto Tributário, com saída posteriormente tributada.

O impugnante disse que a infração contém erros, pois tributou as mercadorias nas saídas ou teve o imposto pago na entrada conforme comprovantes que anexa, pedindo exclusão de valores que relaciona. Ademais, aduz que a responsabilidade pela retenção do ICMS é do remetente.

Analizando os autos no que se refere a esta infração, atesto a informação da autuante que as notas fiscais listadas pelo autuado não constam do demonstrativo da autuação e que as notas fiscais constantes dos demonstrativos não tiveram o imposto recolhido e foram tratadas como de mercadoria tributável na saída, conforme o exemplo que cita (NF 15680, fl. 50, livro entrada fl. 394/395, NF 5153, fl. 72) e, por isso, é devida a multa pelo cometimento da infração tendo em vista o tratamento fiscal indevido.

Observe que o art. 42, inciso II, alínea “d” do RICMS/97, abaixo reproduzido, no período fiscalizado já previa a aplicação da multa de sessenta por cento do valor do imposto não recolhido por antecipação, que, no caso, se refere à antecipação de ICMS relativo a saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Portanto, não se trata de exigência de imposto, e sim, aplicação de penalidade por falta de cumprimento da obrigação principal, relativamente ao recolhimento do ICMS por antecipação tributária, estando a multa exigida de acordo com a legislação.

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

....

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

...

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares.

Vale salientar, que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensa de exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade, conforme o §1º do artigo transcrito acima e, no presente caso, a autuante atesta que as mercadorias dessa infração saíram tributadas, razão pela qual corretamente propõe a aplicação da multa.

Com relação à ilegitimidade passiva, não cabe ao caso o argumento defensivo, pois, tratando-se de produtos hospitalares (fls. 41 a 87) provenientes de São Paulo e Minas Gerais, estados que denunciaram o acordo interestadual de substituição tributária a eles relativos, a responsabilidade é do contribuinte autuado (art. 371, do RICMS/BA).

Tendo em vista que os elementos de prova não elidem a acusação, a infração subsiste na integra.

Infração procedente.

A exigência fiscal e respectiva penalidade relativa à infração 03 que se refere à falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial (que não encerra a fase de tributação), relativo ao período: janeiro a dezembro de 2005, janeiro a outubro de 2006, em face de aquisição interestadual de mercadorias tributáveis sob regime de conta corrente fiscal destinadas à comercialização em que se exige o imposto e se propõe a aplicação da multa de 60% tipificada no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/00, em face do descumprimento da obrigação principal, está em linha com o entendimento sedimentado neste CONSEF, conforme exposto em várias decisões, a exemplo do acórdão CJF Nº 0040-12/00, e mais recentemente os acórdãos CJF Nº 0023-12/11 e CJF nº 0172-12/11.

Impugnando a infração, o contribuinte disse que a autuante errou quando calculou o imposto devido por antecipação parcial aplicando a alíquota de 17%, sem considerar o benefício fiscal, o que resultaria em cálculo pelo percentual de 10%, nos termos do Decreto 7.799/00, pois o § 2º do art. 352-A, do RICMS/BA estabelece

que na hipótese de a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente for reduzida, a do imposto sujeito ao pagamento da antecipação parcial também seria contemplada com a redução, orientação que, inclusive, se acha no site da SEFAZ. Por isso, entende que esta infração também deve ser anulada, pois, no seu entendimento, não é possível alteração da multa pelo órgão julgador. Ao fim pede cancelamento ou redução do seu valor.

Esse erro material suscitado não existe. Apreciando os autos constato estar o impugnante equivocado, pois, conforme se vê no demonstrativo de fls. 88 a 113, no cálculo do imposto devido aplicou-se a redução da base de cálculo em 41,176%, para sobre a nova base de cálculo reduzida se aplicar a alíquota interna de 17%, o que resulta em uma carga tributária de 10%, como argumenta o impugnante. No caso, como se pode ver no demonstrativo resumo de fl. 87, do imposto calculado foi deduzido o pago pelo autuado, exigindo-se apenas a diferença por recolhimento a menos que o devido.

Entretanto, tratando-se de infração ocorrida em período de apuração em que, conforme visto no demonstrativo de fl. 16 (2006), o contribuinte não cumpriu a condição suspensiva sine qua non para uso do benefício fiscal (art. 1º do Dec. 7.799/00), tendo em vista as disposições contidas nos arts. 20, 21 e 23 da Lei 87/96, (arts. 29, 30, 38 da Lei 7.014/96), que tratam do crédito fiscal, não se aplica ao caso a redução de base de cálculo permitida no decreto citado, aliás, como corretamente tratada na infração 01, devendo a exigência tributária ser feita à alíquota interna de 17%, portanto, sem redução da base de cálculo. Contudo, por incorrer em majoração do valor originalmente exigido, a diferença do imposto devido não pode constar nesse lançamento tributário por representar reformatio in pejus figura jurídica aqui não permitida. Portanto, com fundamento no art. 156 do RPAF, represento o caso à autoridade competente para, em outro procedimento fiscal, exigir a diferença ainda devida.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução da multa, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal apreciação não compete a esta instância de julgamento (art. 159, do RPAF).

Infração procedente.

(...)

A infração 05 trata de multa de caráter acessório por falta de lançamento de notas fiscais de entrada de mercadorias com fase de tributação encerrada sem registro na escrita fiscal. Do mesmo modo que para a infração anterior, o impugnante apresentou provas, mas relativas apenas às notas fiscais 913797 e 90862 relacionadas no demonstrativo que respalda a acusação fiscal (fl. 115). A autuante as excluiu da infração por ocasião da informação fiscal, conforme novo demonstrativo de fl. 900. Assim, resta devido na infração o valor de R\$ 1.678,68, conforme o novo demonstrativo citado.

No que tange ao argumento de que as multas cominadas são desproporcionais e confiscatórias, observo que todas são previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto são legais. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 6 a 8), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, poderão ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por oportuno, quanto à legalidade da exigência do ICMS antecipação parcial, observo que a mesma foi instituída no ordenamento jurídico do Estado da Bahia pela Lei 8.967/03, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004, e de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA não se inclui na competência deste órgão julgador apreciar questão de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Além disso, por maioria, os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) negaram o pedido de anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 8.967/03, da Bahia, feito pela Confederação Nacional do Comércio por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 3426. Assim, continua valendo o dispositivo que alterou a Lei do ICMS no Estado (7.014/96), impondo a antecipação parcial do imposto às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

Assim, considerando todo o exposto, em especial que o tratamento fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00, nas saídas internas, aplica-se unicamente às saídas de mercadorias para pessoas inscritas como contribuintes do ICMS no cadastro estadual, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, por manutenção inalterada das infrações 01, 02 e 03, insubsistência da infração 04 e subsistência parcial da infração 05 (fl. 900).

VOTO DISCORDANTE (Quanto à infração 01).

Apesar da extensa fundamentação apresentada pelo nobre relator, peço respeitosa vênia para manifestar voto discordante, nos termos abaixo aduzidos.

Inicialmente, ainda que por mera questão de ordem semântica, cumpre salientar que o termo “condição suspensiva”, utilizado em diversos trechos do voto questionado, em verdade refere-se à condição resolutiva. Esta última é aquela que extingue direito ou efeitos jurídicos já existentes, logo que se verificar um determinado fato. Condição suspensiva é a que afasta temporariamente os resultados de ato jurídico ou direito, por certo período no qual algum evento não ocorra. Ou seja, na condição suspensiva o fato incerto constitui o direito, ao passo que na condição resolutiva desconstitui, como ocorreu no caso vertente (descumprimento das condições estabelecidas no art. 1º do Decreto 7.799/2000, fazendo incidir o regime normal de tributação).

Foi registrado que o contribuinte não satisfaz à “condição suspensiva” prevista no art. 1º do Decreto 7.799/2000.

O mencionado preceptivo da legislação estatui a redução de base de cálculo nas operações de saídas internas de estabelecimentos constantes do seu Anexo Único, beneficiários de Termos de Acordo de Atacadistas, destinadas a contribuintes do imposto, desde que satisfeitos, em cada período de apuração, os percentuais de faturamento.

Muito bem, a partir do instante em que o contribuinte satisfaz os requisitos do Termo de Acordo e do art. 1º do Decreto, a condição para a fruição do benefício resta integralizada e constituída, até o momento em que deixe de existir, o que demonstra a sua natureza resolutiva, e não suspensiva.

No mérito da infração 01, concordo com os fundamentos para a exigência do imposto, com exceção do fato (não observado pela autuante) de que ao contribuinte deve ser concedido o direito de creditar-se do tributo destacado nas notas fiscais de entrada.

Uma vez que o sujeito passivo perdeu – nos meses objeto da auditoria – o direito ao regime diferenciado do Decreto 7.799/2000, sendo de imediato remetido à apuração normal, devem ser computados os créditos pelas entradas, sob pena de agressão aos dispositivos legais abaixo transcritos e ao princípio da não cumulatividade.

Lei Complementar 87/1996. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Lei 7.014/96. Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da infração 01.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 1021 a 1050 reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, inicialmente o contribuinte descreve as imputações e relata fatos do processo.

Reprisa as alegações originárias acerca de decadência com relação aos fatos geradores anteriores a 28 de dezembro de 2005 citando, dentre outros dispositivos normativos, o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional; doutrina, jurisprudência da esfera judicial; Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, e aduzindo que “*Tanto é que, pelo que se sabe, a própria PROFIS está declinando, no Judiciário, dos créditos tributários inscritos, constituídos nestas situações propugnadas pelo autuante.*” Aduziu que este Conselho deveria declarar “*a decadência que fulmina o presente lançamento, julgando pela nulidade do Auto de Infração, ora combatido.*”

Em relação à imputação 1, além de reapresentar as arguições já trazidas em sede de impugnação, o Recorrente citou “*a edição, superveniente ao julgamento em 1ª instância do AI, do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, onde restou confirmada a total razão do autuado, eis que seus artigos 8º e 10 afastaram, definitivamente, todo e qualquer fundamento que pudesse, supostamente, respaldar a pretensão do Estado. Tais artigos, além de estenderem os incentivos às operações alusivas ao caso vertente, convalidaram ainda todos os procedimentos anteriores praticados pelo autuado. À evidência, foram espancadas todas e quaisquer dúvidas quanto à razão da oro recorrente, caracterizando inarredável perda de objeto quanto à imputação da infração 01, uma vez que foram validados, expressamente, por conta dos artigos 8º e 10 da referida norma legal, todas as reduções de base de cálculo atribuídas pelo autuado a título dos incentivos fiscais outorgados no art. 1º do Decreto 7799/2000. (...) Portanto, ante a modificação*

ex tunc do direito introduzida pela legislação supracitada, que na realidade já estava contemplada pelo dispositivo anterior, há que se declarar, em preliminar, nula a presente infração, em razão da perda de seu objeto, uma vez que a norma superveniente autorizou o cômputo, no cálculo de faturamento, das vendas de mercadorias a pessoas jurídicas inscritas na condição de especial, para utilização do tratamento tributário previsto no Decreto 7.799/00.”

Quanto à infração 2, aduz que “Conforme atestado pelo auditor diligente, e citado no relatório, todas as mercadorias relativas a tal autuação foram tributadas, não havendo que se falar em falta de recolhimento do imposto devido.”

Repete que não teria havido prejuízo ao erário e que os julgadores *a quo* não teriam atentado para o fato de que parte das mercadorias comercializadas estavam submetidas ao regime de substituição tributária em operações interestaduais, pelo que caberia a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo ao remetente, cabendo ao adquirente apenas a supletividade quando impossível a cobrança do remetente, conforme §3º do art. 373 do RICMS/BA/97, que copiou. Diz que a imputação deveria ser julgada improcedente.

Quanto à imputação 3, o recorrente reitera a arguição inicial de que “A multa aplicada pela fiscalização capitulada no artigo 42, II, alínea “e” da Lei 7.014/96, não pode prosperar em razão do caráter genérico da sua descrição. Com efeito, a lei penal deve ser precisa, uma vez que um fato só será considerado criminoso se houver perfeita correspondência entre a lei e a norma que o descreve. A lei penal delimita uma conduta lesiva, apta a pôr em perigo um bem jurídico relevante, e prescreve-lhe uma consequência punitiva. Ao fazê-lo, não permite que o tratamento punitivo cominado possa ser estendido a uma conduta que se mostre aproximada ou assemelhada.”

Discorre a respeito citando doutrina. Afirma que “Nesse contexto, em se falando de matéria penal – tributária, não há que se cogitar em aplicação de penalidade genérica, pois eivada de ilegalidade, além do cerceamento ao amplo direito de defesa do contribuinte. Observem, senhores julgadores o teor genérico do artigo 42, II, alínea “f”: quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo; Ou seja, trata-se de tipificação “bombril”, serve para mil e uma utilidades. Quando o agente fiscal não encontrar a capitulação legal da multa a ser imputada correspondente à infração apurada, aplica a alínea genérica. (...) Com efeito, se a autuante à época dos fatos capitulou a multa no artigo 42, II, alínea “f”, foi por absoluta inexistência de outra que se enquadrasse à infração apurada. A generalidade da descrição típica elimina a sua própria razão de existir, criando insegurança no meio social e violando o princípio da reserva legal.”

O autuado volta a requerer a anulação da imputação 3 alegando impossibilidade da adoção de penalidade genérica, entendimento que aduz estar pacificado na doutrina e jurisprudência pátria.

Em seguida o contribuinte afirma que este Conselho não poderia “alterar a capitulação da multa genérica, indicando a alínea “d” do mesmo artigo, pelas razões a seguir aduzidas: (...)”, e passa a discorrer sobre o Instituto da Antecipação Parcial, citando o artigo 352-A do RICMS/BA/97 e o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96.

Traça diferenças entre os conceitos de antecipação tributária parcial e antecipação tributária por substituição, e aduz que “Nesta senda, originalmente o legislador baiano decidiu de forma equivocada incluir a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, na mesma alínea prevista para o não pagamento por antecipação tributária (art. 42, II, alínea “d” da Lei 7.014/96), não atentando para o fato de que se tratavam de institutos inteiramente dissociados, que em nada se assemelham.”

Assevera que o legislador baiano reparou o equívoco que em seu entender teria sido cometido, “(...) através da Lei 10.847 de 27/11/2007 com efeitos a partir de 28/11/2007, introduzindo a expressão: “inclusive por antecipação parcial”. Ou seja, o termo “inclusive”, objetivou

explicar, traduzir, tirar as dúvidas do texto anterior que se mostrava ambíguo e impreciso. Louve-se a atitude do legislador baiano que procurou espancar definitivamente todas as incertezas com relação à aplicação da multa infligida em inúmeros lançamentos de ofício. Todavia, tal alteração só pode ter vigência a partir da data da publicação da Lei modificada, tendo em vista que se refere à penalidade, e neste caso o brocado latino que alberga o princípio da legalidade no Direito Penal se amolda com justeza ao caso concreto, “nullum crimen, nulla poena sine lege praevia”. Tanto a Constituição como o Código Penal rezam que pelo princípio da legalidade, ou da reserva legal, não há crime sem lei que o defina; não há pena sem cominação legal, e segundo o princípio da anterioridade, não há crime sem lei “anterior” que o defina; não há pena sem “prévia” imposição legal.”

Discorre a respeito do tema. Fala sobre irretroatividade da aplicação da pena.

O contribuinte pede o cancelamento ou a redução da multa relativa à imputação 3, citando o artigo 158 do RPAF/99. Diz que a multa seria confiscatória.

Reprisa a alegação inicial acerca do uso da alíquota de 17% para o cálculo do débito lançado na imputação 3. Diz que conforme artigo 352-A, §2º, do RICMS/BA/97, na hipótese de a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente ser reduzida, a do imposto sujeito ao pagamento da antecipação parcial também seria contemplado com a referida redução.

Afirma que o item 3 deveria ser declarado nulo por este Colegiado, ou deveria ser determinada a realização de “*diligência e perícia por fiscal estranho ao feito, objetivando mensurar a real base de cálculo da infração.*”

O recorrente passa a falar sobre a imputação 5 expondo que em sede de impugnação teria ressaltado várias inconsistências no levantamento, tendo sido juntado ao PAF, por amostragem, cópia das páginas dos livros Registro de Entradas de Mercadorias, onde encontrar-se-iam registradas notas fiscais quanto às quais a autuante teria indevidamente acusado de entrar no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Diz que “*(...) em relação às NF's citadas por amostragem na peça impugnatória, as mesmas foram reconhecidas pela autuante que as subtraiu do demonstrativo de débito apurado no AI, motivando sua redução, nos exatos valores indicados na impugnação como amostragem, pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal. Porém, importante salientar que a Autuante apenas retirou tais NF's apresentadas por amostragem, não tendo conferido seu trabalho anterior contemplado no demonstrativo por ele preparado, com o fito de excluir todas as demais NF's incluídas por seu próprio equívoco, como alertado anteriormente pela impugnante. Ora, verifica-se que a fiscal se limitou a corrigir suas falhas apontados, repita-se, por amostragem, quando deveria refazer todo o levantamento apresentado, cujas imperfeições são de sua responsabilidade.*”

Passa a discorrer sobre consequências dos atos jurídicos imperfeitos praticados pelo Estado, ações fiscais e suas consequências, complexidade da legislação fiscal. Diz que se a imputação não for anulada seria imprescindível à determinação de diligência por fiscal estranho ao feito, para que fossem refeitos os demonstrativos apontados, porque conteriam lapsos tais como o que apontara.

O contribuinte novamente se insurgiu contra as multas aplicadas, que considera confiscatórias.

Conclui pedindo:

“O reconhecimento da nulidade da constituição do crédito tributário atingido pelo instituto da decadência relativo às infrações 01, 02, e 05.

- 1. A nulidade da infração 01 em razão de perda do objeto decorrente da edição do Decreto 13.537/11, que convalidou as operações praticadas anteriormente pelo contribuinte.*
- 2. A improcedência da infração 01 e se assim não entenda a nobre câmara no que concerne às operações destinadas a não inscritos, que sejam restabelecidos os créditos fiscais originais em razão dos estornos proporcionais dos créditos fiscais.*

3. *A improcedência da infração 02 em razão das provas já acostadas bem como pela desproporção da multa aplicada.*
4. *A inaplicabilidade da multa de 60% relativa à infração 03, resultando em cancelamento da penalidade.*
5. *O reconhecimento da improcedência da infração 03, em razão dos erros materiais cometidos pela autuante, com aplicação de alíquota indevida.*
6. *A improcedência da infração 05 em razão da existência de diversos erros.*
7. *O cancelamento da multa aplicada em razão de seus efeitos confiscatórios.”*

Requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as suas alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova inclusive testemunhal, em Direito admitidas, além de juntada de documentos *a posteriori*.

Às fls. 1068 e 1069 a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé, pronuncia-se inicialmente resumindo as alegações recursais do contribuinte e em seguida recomendando que o processo fosse convertido em diligência à ASTEC/CONSEF para que, em relação à Infração 01, fossem considerados os créditos fiscais relativos às notas fiscais de entrada, com elaboração de novo demonstrativo de débito tributário.

O processo foi encaminhado a esta Relatora, então compondo a 2ª CJF, que o submeteu a análise em sessão de pauta suplementar na qual, às fls. 1072 e 1073, considerando que o contribuinte ingressara com Recurso Voluntário às fls. 1020 a 1050 alegando, em relação à Infração 1, dentre outros pontos, que supervenientemente à Decisão da JJF fora publicado, em 20/12/2011, o Decreto Estadual nº 13.537/11 (Procede à alteração nº 151 ao RICMS/BA e dá outras providências) que, em seu artigo 8º, alterara a redação do §3º do artigo 1º do Decreto 7.799/00 - acrescentando o item 12-A do Anexo Único aos itens já constantes no mencionado §3º - e em seu artigo 10, caput e parágrafo único, convalidara, com limitação, os atos praticados pelos beneficiários do tratamento tributário de que trata o mencionado § 3º do artigo 1º do Decreto nº 7.799/00, bem como considerando também que em Despacho às fls. 1068 e 1069, a Procuradora Maria José Coelho Sento Sé pronunciara-se no sentido da conversão do processo em diligência, nos termos ali expostos, então a 2ª CJF deliberou, em sessão de pauta suplementar, por converter o processo em diligência à INFAZ de origem solicitando à autuante que em relação à imputação 01 do Auto de Infração, observando o teor dos artigos 8º e 10 do RICMS/BA, e do item 12-A do Anexo Único do Decreto nº 7799/2000, elaborasse novo demonstrativo fiscal excluindo as operações relativas ao mencionado item 12-A e, em seguida, elaborasse novo demonstrativo de débito para esta imputação 1.

À fl. 1075 a autuante pronuncia-se aduzindo que em atendimento à diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que solicita o ajuste da infração 01 ao art. 8º do Decreto Estadual nº 13.537/11, que altera a redação do parágrafo terceiro do artigo 1º do Decreto nº 7799/00, incluindo o item 12-A do Anexo Único aos itens já constantes no parágrafo terceiro, e que em seu art. 10 convalida os atos praticados pelos beneficiários, então a Auditora Fiscal anexava os novos demonstrativos, e informava que diante da mudança da legislação a infração 01 ficou sem valor. Juntou demonstrativos às fls. 1076 e 1077.

Intimado (fls. 1080 e 1081), o contribuinte se manifestou às fls. 1083 a 1096 aduzindo que a autuante, em atendimento à diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, anexou novos demonstrativos e informou que diante da mudança da legislação a infração 1 ficou sem valor. Que, para ratificar o direito do contribuinte a redução da base de cálculo nas operações internas com produtos de higiene, limpeza e conservação, destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, conforme edição do Decreto nº 13.537/11 que alterou o art. §3 do art. 1º do Decreto nº 7.799/00, então ele, recorrente, citava o Parecer Final de nº 5916 2012, proferido em 15/03/2012, ratificado pelo Gerente da GETRI e pelo Diretor da DITRI, em 16/03/2012 e 19/03/2012 respectivamente, no sentido de deferir o pleito do contribuinte. Que, dessa forma, requeria o acolhimento das razões expostas e, consequentemente, reconhecimento do seu direito.

Aduziu manter as demais arguições em relação às outras imputações, e as repetiu.

A autuante, à fl. 1109, aduziu que a diligência fora cumprida e respondidos os argumentos do contribuinte quanto às demais imputações.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Ramos Coelho, emite Parecer às fls. 1112 a 1116 inicialmente relatando as razões recursais, relatando dados do processo e, em seguida, expondo que as arguições de inconstitucionalidade devem ser rechaçadas porquanto falece ao Conselho de Fazenda a competência para a declaração de inconstitucionalidade, e de caráter confiscatório e abusivo das multas aplicadas, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99. Aduziu que o princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, que possuem natureza jurídica diversa e têm função educativa.

Acerca da alegação de decadência cita o artigo 107 do COTEB e o §4º do artigo 150 do CTN e diz que o prazo decadencial em relação aos fatos geradores anteriores a 28/12/2005 teve início em 01/01/2006. Que como a autuação foi feita em 16/12/2010, com intimação ao contribuinte em 27/12/2010 então ocorreu dentro do prazo legal, pelo que a alegação de decadência deve ser afastada. Discorre a respeito.

Quanto à preliminar de nulidade da infração 3, por insegurança, decorrente de erro no cálculo do imposto devido por antecipação parcial, não deve ser acolhida porque foram respeitados os requisitos dos artigos 39, 41 e 42, do RPAF/99.

Quanto à imputação 1, aduz assistir razão ao recorrente porque, de acordo com a nova redação do §3º do artigo 1º do Decreto nº 7799/00, dada pelo artigo 8º do Decreto nº 13.537/11, foi introduzida a extensão do benefício para as operações com contribuintes especiais, ou não contribuintes, em caráter retroativo, restando então descaracterizada a imputação 1 por falta de fundamento legal.

Conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 1113 a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Sr^a Paula Gonçalves Morris Matos, emite Despacho endossando os termos do Parecer de fls. 1112 a 1116.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação a fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos 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.

Por conseguinte, 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, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2005, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2011.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 16/12/2010.

Por oportuno observo que o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado, mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(destaques nossos)*

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

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 CJP nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJP 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 transcrito, 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, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2005.

Também preliminarmente, indefiro o pedido de realização de nova diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Ainda 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.

Assinalo que a ocorrência de decadência também não seria causa de nulidade.

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, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Arguição de nulidade rejeitada.

Observe que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade 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.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, 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. Não vislumbro, nos autos, base legal para a redução das multas aplicadas, posto que a prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS.

Portanto, da conduta infracional decorre a aplicação da multa, e nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo.

Contudo, para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Assim, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário. Uma vez que esta situação não está presente nos autos, resta impossível a redução das multas por descumprimento de obrigações acessórias. Quanto às multas por descumprimento da obrigação principal, a apreciação de tal pedido foge da competência desta instância julgadora.

No mérito, em parte merece reparo à Decisão objeto do Recurso, conforme abordarei neste voto.

No que tange à infração 1, embora inicialmente o Fisco houvesse corretamente lançado, de ofício, valor de imposto recolhido a menos, pelo contribuinte, em razão de uso indevido do benefício fiscal concedido pelo Decreto 7.799/00 – ainda que observável, caso subsistente a acusação, o direito ao uso do crédito fiscal relativo às operações objeto da imputação - ocorreu fato superveniente não só à lavratura do Auto de Infração, mas também à Decisão de base. Assim, não pelas razões expedidas em grau de impugnação, mas pela alteração da legislação, assiste integral razão ao contribuinte não quanto à nulidade da imputação 01, e sim quanto à sua improcedência, pois se trata de ter deixado de existir base normativa para a acusação.

Assim, tal como observado na solicitação de diligência que propus quando da minha primeira análise do processo, supervenientemente à Decisão da JJF foi publicado, em 20/12/2011, o Decreto Estadual nº 13.537/11, que procede à alteração nº 151 ao RICMS/BA/97 e dá outras providências e que, em seu artigo 8º, alterou a redação do §3º do artigo 1º do Decreto 7.799/00, acrescentando o item 12-A do Anexo Único aos itens já constantes no mencionado §3º, e também, e em seu artigo 10, caput e parágrafo único, convalidou, com limitação, os atos praticados pelos beneficiários do tratamento tributário de que trata o mencionado §3º do artigo 1º do Decreto nº 7.799/00, como segue:

DECRETO Nº 13.537 DE 19 DE DEZEMBRO DE 2011 (Publicado no Diário Oficial de 20/12/2011)

(...)

Art. 8º O § 3º do art. 1º do Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 3º O tratamento tributário previsto neste artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuinte inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS), sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 12-A, 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte.”.

(...)

Art. 10. Ficam convalidados os atos praticados pelos beneficiários do tratamento tributário de que trata o § 3º do art. 1º do Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, nos termos da redação dada por este decreto.

Parágrafo único. A convalidação de que trata este artigo não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas.

DECRETO Nº 7.799 DE 09 DE MAIO DE 2000

Anexo Único

(...)

Item 12-A - Código 4649-4/08 - Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar.
(...)
(grifos nossos)

Portanto, uma vez que o contribuinte exercia, à época dos fatos geradores da imputação, a atividade de comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar, descrita no item 12-A do Anexo único do Decreto 7799/00, e como o artigo 10 antemencionado convalida os atos praticados pelos beneficiários do DESENVOLVE, a legislação passou a abrigar o procedimento do sujeito passivo inclusive de forma retroativa. Diante disto, realizada a diligência pela autuante, foi constatada a inexistência de débito tributário relativamente a esta imputação.

Pelo exposto, faz-se necessária a reforma da Decisão *a quo* em relação à imputação 1, que resta improcedente.

Quanto à imputação 2, não merece reparo a Decisão objeto do Recurso.

Observo que a autuante, que realizou também a diligência solicitada por este Colegiado já em segunda instância, embora a diligência dissesse repeito apenas à imputação 1, ressalto - mas quando da lavratura do Auto de Infração, e da prestação da informação fiscal, a autuante verificou que de fato o imposto fora recolhido, mas não de forma antecipada, e sim quando das saídas das mercadorias, o que contraria a legislação atinente. E por este motivo houve a cobrança não de imposto acrescido de multa, e sim apenas de multa em razão do recolhimento intempestivo.

A Lei 7.014/96, no que tange à imputação em foco, previa de forma literal, no período de janeiro a dezembro de 2005, e de janeiro a outubro de 2006, e prevê agora:

Lei 7.014/96:

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

(...)

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

(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares; (Redação atual da alínea "d", do inciso II do caput do art. 42, dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.)

"d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;" (Redação anterior dada à alínea "d", do inciso II do caput do art. 42 pela Lei nº 7.981, de 12/12/01, DOE de 13/12/01, efeitos de 13/12/01 a 27/11/07.)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação por contribuinte do regime normal de apuração, nas hipóteses regulamentares;". (Redação original, efeitos até 12/12/01.)

(...)

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II"; (Redação atual do § 1º do art. 42, dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.)

"§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II." (Redação original, efeitos até 27/11/07.)

(grifos nossos)

Tratando-se de imposto devido por antecipação, à hipótese normativa enquadram-se os fatos objeto do levantamento fiscal.

Por outro lado, ao contrário do quanto repetido pelo recorrente em sede de Recurso voluntário, na realidade a JJF analisou a indevida alegação de ilegitimidade passiva em remessa de mercadorias por empresas que estariam, no entender do contribuinte, responsáveis pelo recolhimento do tributo, pelo que lhe caberia apenas a responsabilidade supletiva alegada e

verificou que, conforme dados do levantamento fiscal, às fls. 41 a 87 dos autos deste processo, trata-se de produtos hospitalares oriundos de São Paulo e de Minas Gerais, Estados que denunciaram o Acordo interestadual de substituição tributária, pelo que a responsabilidade tributária é do contribuinte autuado. O contribuinte confessa o recolhimento intempestivo do imposto. Não está provada a falta de prejuízo ao erário, posto que recolhimento intempestivo implica não só perda de valor de moeda, mas também dificulta o controle fiscal em relação também às operações subseqüentes. Ademais, há previsão normativa para a forma e prazo de recolhimento do imposto, e a essa devem submeter-se os contribuintes do ICMS.

Corroboro o entendimento da Junta e voto no sentido da manutenção da Decisão de base quanto à procedência da imputação 2.

Quanto à imputação 3, esta trata de exigência de valores relativos a não recolhimento tempestivo de ICMS devido por antecipação parcial.

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 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 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, conseqüentemente, 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.

Observo, ainda, para efeito de interpretação sistêmica da legislação, que nos itens “1” e “2” da alínea “g” do inciso XIII do §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006 está dito, de forma literal, que o ICMS é devido nas operações sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com, e sem, encerramento da tributação, submetendo-se o sujeito passivo à legislação estadual aplicável no Estado da Bahia.

Ou seja, a Lei Complementar nº 123/2006, que rege o Simples Nacional, explicita que a antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, situação em se enquadra a antecipação parcial prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, é uma das formas de antecipação tributária. E é com base neste dispositivo normativo que as empresas enquadradas no regime simplificado Simples Nacional têm a obrigação tributária do recolhimento da antecipação parcial em nosso Estado, além da obrigação de recolhimento dos tributos que compõem a “cesta de tributos” prevista no caput, incisos I a VIII, do mencionado artigo 13.

No item “1” da alínea “g” do inciso XIII, artigo 13 da Lei do Simples Nacional, está a hipótese de incidência relativa ao regime da substituição tributária, e no item “2”, da mesma alínea do mesmo inciso e artigo, enquadra-se à antecipação parcial, que na Bahia é a antecipação tributária em que não ocorre a substituição do sujeito passivo, e nem se esgota a fase de tributação. E a Lei Complementar 123/2006 não poderia dispor de forma diferente, pois há uma antecipação do momento de pagamento de um tributo em ambas às situações previstas nestes itens “1” e “2”.

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 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 atinge os fatos supervenientes, desde que naquela hipótese de incidência, sempre preexistente, o fato da vida viesse a se enquadrar.

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

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, a interpretação sistêmica da legislação, em atendimento aos preceitos constitucionais, é dado a ser considerado também no julgamento da presente lide visando-se à economia processual, ao bem estar social e ao controle de legalidade que o ente público deve fazer sobre seus próprios atos.

Assim, 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.

Observe que o próprio contribuinte entende que a colocação do apostro “inclusive por antecipação parcial” teve caráter meramente explicativo, explicitatório, tanto assim que em seu Recurso voluntário diz de forma literal que o legislador tentou explicar a legislação, consoante transcrevo: *“Ou seja, o termo “inclusive”, objetivou explicar, traduzir, tirar as dúvidas do texto anterior que se mostrava ambíguo e impreciso. Louve-se a atitude do legislador baiano que procurou espantar definitivamente todas as incertezas com relação à aplicação da multa infligida em inúmeros lançamentos de ofício.”*

Portanto se, conforme concorda o contribuinte, o legislador objetivou explicar o texto existente, nada criou. Se nada criou, não há que se falar em aplicação retroativa de norma anteriormente inexistente. A norma existe desde a redação originária da Lei nº 7.014/96. Aplica-se à antecipação tributária. A antecipação tributária parcial é uma antecipação do momento do pagamento do ICMS, que é um tributo, portanto a antecipação parcial é uma antecipação tributária. Por conseguinte, a Lei se aplica.

A multa se refere ao momento de recolhimento do tributo. Ou seja, o recolhimento antecipado. Nada, em qualquer parte do texto deste dispositivo, diz que a antecipação tributária a que se refere seria só a antecipação tributária por substituição.

O fato de uma previsão legal ser anterior ao fato gerador materializado só comprova que a lei preexiste ao fato, e não o oposto.

Quanto à alegação de ausência de prejuízo ao erário em decorrência do recolhimento intempestivo, ao caso se aplica o raciocínio que já expendi neste voto, na análise da infração 2.

Outro aspecto levantado pelo contribuinte diz respeito ao dispositivo legal invocado pela autuante quando da lavratura do Auto de Infração, posto que citou dispositivo da Lei nº 7.014/96 com descrição genérica de acusação.

De fato, não cabe a este Órgão Julgador negar a aplicação de dispositivo legal em vigor, ainda que, tal como na situação em foco, esta julgadora comungue do entendimento quanto à dificuldade de aplicação de penalidade com descrição genérica do tipo. Contudo, ressalto que no corpo do texto da imputação 3, no Auto de Infração ora em análise e recebido pelo contribuinte,

está descrito de forma clara qual foi a infração cometida. Portanto, não houve uma indicação genérica na imputação. Houve uma acusação fiscal direta e descrita de forma objetiva.

Também não se caracterizou cerceamento de defesa, porque não houve dúvida quanto à acusação. Apenas houve a indicação incorreta do dispositivo legal a ser aplicado. E, nos termos do artigo 142, *in fine*, do CTN, a autoridade administrativa, nesta lide a autuante, constitui o crédito tributário pelo lançamento e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Uma vez que cabe a este Órgão Julgador analisar a adequação da legislação indicada no Auto de Infração, e tendo o artigo 19 do RPAF/99 previsto que desde que da descrição dos fatos fique evidente o enquadramento legal, o erro de indicação de dispositivo normativo não implica nulidade, conclui-se que a autoridade julgadora, no caso em foco a Junta de Julgamento Fiscal, pode corrigir a indicação do dispositivo legal que prevê a multa pelo recolhimento intempestivo do imposto devido por antecipação tributária parcial, como o fez.

Cabe aqui registrar, por importante, que não houve majoração do percentual de multa indicado no Auto de Infração, posto que permaneceu o mesmo percentual de 60% do valor do imposto não recolhido antecipadamente, por se tratar de empresa do regime normal de apuração.

Observo, ainda, quanto ao percentual de 17% indicado no SEAI, que conforme já dito na Decisão de base, no demonstrativo fiscal de fls. 88 a 113 foi considerada a redução da base de cálculo. O valor do imposto lançado no item 03 do Auto de Infração foi o mesmo valor constante no mencionado demonstrativo, independentemente da alíquota aposta no Auto de Infração, em razão do seu programa informatizado emissor. O contribuinte recebeu este demonstrativo de fls. 88 a 113, pelo que teve pleno conhecimento do montante exigido e da forma de cálculo para sua apuração pelo Fisco, conforme provados nos autos.

O contribuinte confessa o recolhimento intempestivo do imposto.

Voto pela manutenção da Decisão *a quo* no sentido da procedência da imputação 3.

No quanto pertinente à imputação 5, esta trata de entrada, no estabelecimento, de mercadorias não sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Foi aplicada a multa no percentual de 1% do valor das entradas não registradas.

O contribuinte alega que o Fisco deveria refazer o levantamento em suma porque, quando da impugnação ao lançamento, ele, contribuinte, trouxe aos autos citação de notas fiscais “por amostragem”, que teriam elidido parte da autuação. Observo que a imputação 4, de fato, foi elidida, não tendo sido objeto de Recurso, pelo que não vou analisá-la. Porém, quanto à imputação 5, o contribuinte não logrou desconstituir totalmente o lançamento. Observo que cabe ao contribuinte provar o registro de suas notas fiscais, e não ao Fisco, por se tratar de livro fiscal sob posse e guarda do próprio contribuinte autuado. Contudo, as provas que o contribuinte alega existirem, quanto a este registro, não foram sequer indicadas de forma objetiva pelo sujeito passivo, que em grau de Recurso limitou-se a alegar a “ocorrência de diversos erros”, como se lê ao final de sua peça recursal. Resta, portanto, subsistente a imputação, pelo que voto pela manutenção da Decisão de base também pela procedência parcial do item 5 da autuação.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, julgando-se PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de histórico de ICMS de R\$6.283,78, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$29.016,10, e da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.678,69, previstas no art. 42, inciso II, “d”, e § 1º, e inciso XI do mesmo artigo e Lei acima citados, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à modificação de parte da capitulação legal citada no Auto de Infração)

Quanto à multa aplicada em face do não recolhimento da antecipação parcial, realmente a norma contida no art. 42, II, “d” vigente à época não era aplicável à falta de recolhimento da

antecipação parcial, a qual não se confunde com a antecipação descrita originariamente em tal dispositivo. Somente com o advento da Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”, foi que a hipótese de incidência da multa prevista no citado dispositivo passou a ser aplicável à falta de recolhimento da antecipação parcial.

Por outro lado, com base no art. 142 do CTN, há de se readequar a multa para a hipótese prevista no art. 42, II, “f”, que se aplica aos casos de falta de recolhimento tempestivo do imposto, situação identificada nos autos. Não há que se falar em ilegalidade da readequação pois, o art. 142 do CTN determina que na atividade de lançamento é proposta a penalidade cabível, cabendo, portanto, a sua adequação de acordo com a lei no momento do julgamento administrativo ou no momento do controle de legalidade.

Frise-se que tal mudança em nada altera o auto de infração, pois a obrigação principal permaneceu a mesma (não recolhimento da antecipação parcial). Além disso, todas as hipóteses descritas nas alíneas do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96 tratam de descumprimento da obrigação principal. Tais alíneas somente buscam explicitar de forma mais específica quais são as hipóteses em que o tributo não é recolhido tempestivamente. Assim, a readequação realizada não muda a natureza da multa, ou seja, descumprimento de obrigação principal. Ademais, seria contraditório não aplicar a multa por falta de recolhimento tempestivo do imposto aos casos de não recolhimento da antecipação parcial, pois, estar-se-ia dizendo que a obrigação de recolher a antecipação parcial não é obrigação principal.

Destarte, até a data de 28/11/2007, a multa aplicável ao descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS a título de antecipação parcial é a prevista no art. 42, II, “f”, após a referida data, passou a ser aplicável a multa prevista no art. 42, II “d” para os casos de não recolhimento do ICMS antecipação parcial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281332.0025/10-5, lavrado contra **HL DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.283,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$29.016,10** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.678,69**, previstas nos incisos 42, II, “d”, § 1º e XI, do mesmo artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Leonardo Baruch Miranda de Souza, Álvaro Barreto Vieira, Edmundo José Bustani Neto e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto à modificação de parte da capitulação legal citada no Auto de Infração)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO VENCEDOR
(Quanto à modificação de parte da capitulação legal citada no Auto de Infração)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS