

PROCESSO	- A. I. N° 269114.0705/07-7
RECORRENTE	- E. P. COMÉRCIO DE ROUPAS INFANTIS E ACCESSÓRIOS LTDA. (MERCADO INFANTIL)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0068-04/08
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 04/08/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0203-12/09

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exigência de acordo com o instituído pela Lei nº 8.967/03. As mercadorias constantes das notas fiscais anexas ao PAF não estão compreendidas entre as hipóteses de exceção. Fato demonstrado nos autos. Superadas as preliminares suscitadas. Reenquadramento da infração na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 que previa, à época da ocorrência dos fatos geradores, multa (60%) para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42 que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo (se houvesse dolo, a multa seria de 100%, nos termos do inciso IV, “j”). 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias. Infração não contestada na 2ª Instância. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Afastada a apreciação de constitucionalidade da legislação estadual, por expressa disposição legal (art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB)). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para impugnar a Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS, no valor histórico de R\$21.757,92, e multa de 50%, em razão da falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O autuado, através de advogado, ingressou com defesa às fls. 147 a 151, com suporte nas seguintes alegações:

Primeiramente, argui a inconstitucionalidade da adoção da Antecipação Parcial aos optantes pelo SimBahia, sob a justificativa de que o referido regime viola o princípio da capacidade do contribuinte, haja vista que configura bitributação a cobrança do ICMS nas operações de compra e venda da mesma mercadoria, em desrespeito ao que prescreve o §1º do inciso III do artigo 145 da Constituição Federal, nos termos do qual, os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, além de transgredir os princípios da não-cumulatividade e do tratamento isonômico, na medida em que, ao não permitir aos optantes do SimBahia realizar a compensação do ICMS, desrespeita também o comando previsto no inciso II do artigo 150 da Carta Magna, dispositivo que veda aos poderes de quaisquer esferas, seja federal, estadual, distrital ou municipal, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situações equivalentes.

Quanto à matéria de fato, alega que não deveria ter sido aplicada a alíquota de 17% sobre a base de cálculo da infração, mas sim as inerentes ao regime simplificado, conforme acórdão JJF nº 0345-02/06 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, relativo ao Auto de Infração 087163.0018/06-5.

Com base nas razões acima, propugna pela nulidade do presente Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal à fl. 159, se manifestando nos seguintes termos:

Declara que não procede o argumento do autuado de que deveriam ter sido aplicadas as alíquotas próprias do SimBahia, posto que “a alíquota depende da alíquota de origem”, ressaltando que não há previsão legal para que o fisco proceda como pretende o autuado.

No que concerne à matéria de direito aventada na peça impugnatória, assevera que questões constitucionais fogem do âmbito da informação fiscal. Opina pela manutenção da ação fiscal.

A Junta de Julgamento Fiscal ao decidir a lide exarou o voto a seguir transcreto.

*“Em análise preliminar, cabe salientar que o presente Auto de Infração atendeu em sua lavratura, às formalidades essenciais para sua existência e validade, a teor do que dispõe os arts. 38 e 39 do RPAF/99, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e o contribuinte recebeu cópia dos demonstrativos.*

*Ressalto que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, conforme art. 167, I do RPAF/99.*

*Não obstante tal fato, considero de bom alvitre relatar o entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal, a respeito da ADIN nº 3426, impetrada pela Confederação Nacional do Comércio contra a cobrança da antecipação parcial do ICMS como segue:*

*Quanto à alegação da invalidade da lei estadual sobre antecipação do ICMS, por maioria, os ministros do STF (Supremo Tribunal Federal) negaram a anulação do art. 12-A da Lei nº 8.967/03, que impõe a antecipação parcial do ICMS às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independente do regime de apuração adotado pela empresa.*

*A Confederação Nacional do Comércio impetrou a ADIN nº 3426, sob a alegação de que os dispositivos contidos na Lei 8.967/03, do Estado da Bahia, afrontava dispositivos constitucionais por discriminar mercadorias em razão de sua procedência e limitar a sua livre circulação, atentando ainda para os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.*

*Outro argumento rechaçado pela Corte Maior, foi de que o Estado membro não teria competência para legislar sobre comércio interestadual e estabelecer alíquotas, pois com base no Parecer da Procuradoria Geral da República, foi dito que a Constituição Federal estabelece no artigo 155, inciso II, a competência dos Estados – membros para disciplinar e cobrar o ICMS. Além disso, a antecipação parcial está expressamente autorizada na Constituição Federal, no artigo 150, § 7º, concluindo o relator, ministro Sepúlveda Pertence que “o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.*

*“O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido”, avaliou o ministro. Ele ressaltou que os estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.*

*Também foi firmado o entendimento de que não houve lesão aos artigos 22, inciso VIII e 155, § 2º, inciso VI da CF, pois não houve invasão da competência legislativa da União de legislar sobre comércio, como também não*

houve desrespeito à competência do Senado Federal, competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

Ultrapassada as questões preliminares, adentro ao mérito da lide, na qual está sendo exigido ICMS referente à antecipação parcial, consoante demonstrativo de fls. 12 a 14, bem como da antecipação tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, conforme demonstrativo de fl. 15.

A cobrança relativa à antecipação parcial de ICMS, tem seu momento nas entradas, neste Estado, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, e não tendo sido pago o imposto, no momento próprio, acarreta a aplicação da multa de 50%, sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago naquele momento.

A antecipação parcial do ICMS está inserida entre as três modalidades de substituição tributária, legalmente previstas, a saber: a) por diferimento; b) por retenção do imposto (substituição tributária propriamente dita), e a c) antecipação tributária, sendo que neste último caso, o contribuinte faz o recolhimento antecipado do ICMS que incidirá nas operações que ainda realizará.

Está expressamente prevista no art. 352-A do RICMS que dispõe: “Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”

Também está sendo exigido o ICMS relativo à antecipação tributária referente às aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, consoante demonstrativo de fl. 15, e cópias de notas fiscais, fls. 81, 122, 126, 128, 136, referente a calçados, tendo sido aplicada a MVA de 35%, consoante previsão do Anexo 88 do RICMS/97.

Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar.

Não tendo sido comprovado o pagamento em momento anterior à ação fiscal, considero legítima a exigência fiscal, haja vista que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a acusação fiscal com as provas de que disponha.

Quanto ao mencionado Acórdão JJF nº 0345-02/06, não se aplica no presente caso, pois ali, a defesa refere-se ao fato de constar no demonstrativo de débito a alíquota de 17%, tendo sido esclarecido no voto que aquela indicação refere-se meramente ao programa do computador, que compatibiliza a alíquota de 17% ao imposto anteriormente apurado. Não tem relação com o percentual aplicável às empresas enquadradas no regime do Simbahia.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão acima o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário onde repisa os argumentos trazidos na peça impugnatória. Sustenta, em linhas gerais, a ilegalidade e inconstitucionalidade da Antecipação Parcial quando à sua aplicabilidade e exigência sobre os contribuintes, especificamente, os optantes pelo então regime simplificado de apuração do ICMS-SIMBAHIA. Sustenta que a chamada Antecipação Parcial do ICMS é um mecanismo de tributação lesivo aos contribuintes, optantes pelo então regime do SimBahia, visto que o recolhimento ICMS é efetuado sem direito de compensar o imposto já pago. Abraça a tese da ilegalidade dessa sistemática de tributação que obriga o sujeito passivo a pagar a antecipação parcial e também recolher o ICMS de acordo com a sua faixa de faturamento, caracterizando assim a bitributação, havendo, em consequência atropelo aos princípios constitucionais. Afirmou que a ADIN 3426, julgada pelo STF é omissa a respeito de tal consequência e pede o re-exame dessa questão pelo órgão administrativo de julgamento.

Entende ainda o recorrente que o autuante errou ao aplicar, no Auto de Infração, a alíquota de 17% em vez de 10%, onerando indevidamente o contribuinte. Postula a anulação do lançamento sustentando a existência neste caso de vício insanável.

A Procuradoria Estadual, em Parecer acostado às fls. 184/185, se manifesta pelo Improvimento do Recurso Voluntário, não acolhendo as teses defensivas quanto à ilegalidade do regime da antecipação parcial e da nulidade do lançamento.

Distribuído o processo para esta 2<sup>a</sup> CJF, determinou-se a remessa dos autos novamente à PGE/PROFIS para que aquele órgão se pronunciasse acerca da multa lançada conjuntamente com o imposto, ocasião em que foram formulados os seguintes questionamentos:

- 1- *“Tendo em vista que a multa capitulada no art. 42, I, “b”, “3”, da Lei nº 7.014/96 não contém a ressalva “inclusive por antecipação parcial”, seria tal multa cabível na hipótese de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, por microempresa ?”*
- 2- *“Caso não seja cabível a pena prevista no art. 42, I, ‘b’, “3”, poder-se-ia aplicar às microempresas a multa prevista no inciso II, alínea “d”, do mesmo artigo e lei, já que nesse dispositivo há a ressalva “inclusive por antecipação parcial”?*
- 3- *“Caso não seja possível aplicar nenhum dos dois dispositivos legais citados acima, qual pena que seria cabível para infração descrita no Auto de Infração em epígrafe?*
- 4- *“Caso não haja uma multa específica para a irregularidade apurada, seria o crédito tributário constituído sem a imposição de multa?”*

Após breve escorço histórico do processo, o Procurador-Assistente, Dr. José Augusto Martins Jr., emitiu Parecer conclusivo, acerca das questões formuladas pelo colegiado da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

Ressaltou ser inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto nas hipóteses de empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial são institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, uma vez que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Em relação ao questionamento formulado acerca da possibilidade da aplicação da multa preconizada no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, entendeu, amparado numa visão sistemática do corpo de normas forjado na lei estadual do ICMS, não ser possível a imputação nas hipóteses de falta de recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, consoante raciocínio entabulado para o inciso II, alínea “b” e, igualmente, alínea “d” do texto legal, o termo “antecipação” não abarcaria a figura da antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, naquelas hipóteses em que fora proposta, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial, posicionou-se favoravelmente ao reenquadramento da multa, por entender que a dicção da norma prevista na alínea “f” remete à possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no inciso II, do art. 42, desde que importe descumprimento de obrigação tributária principal. Assevera ser possível a revisão da penalidade e, por conseguinte, alteração do lançamento, no sentido de se modificar a multa proposta no lançamento para a sanção descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, aplicável nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da Lei nº 10.847/07, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução de multa previsto na Lei Estadual de regência do ICMS.

## VOTO

De início sustenta o contribuinte a nulidade do presente Auto de Infração ao argumento de que o autuante aplicou a alíquota de 17% em vez da alíquota de 10%, considerando que a exigência fiscal tem por base a cobrança de ICMS referente à antecipação parcial, que corresponde diferença aritmética entre a alíquota aplicável nas operações internas e a alíquota que incidiu na operação de origem, correspondente à operação verificada em outra unidade da Federação.

Diversamente do que afirma o contribuinte não houve oneração injusta e ilegal no presente lançamento, pois conforme se pode verificar dos demonstrativos anexados às fls. 12 a 14 dos

autos, o cálculo do ICMS por antecipação parcial levou em conta a alíquota de 17% com a dedução dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição, sendo levado ao Auto de Infração à diferença aritmética apurada. Ocorre que no Estado da Bahia o sistema informatizado que gera o Auto de Infração calcula automaticamente o imposto devido pelas alíquotas aplicáveis às operações internas, ainda que a operação já se encontre deduzida dos créditos fiscal ou de qualquer benefício que resulte em cálculo inferior à carga tributária de 17%. No entanto, conforme ressaltamos acima, os demonstrativos que serviram de base para a apuração de imposto evidenciam sem qualquer margem de dúvida que a antecipação parcial foi apurada a partir da diferença entre a alíquota interna e a alíquota aplicada na operação de origem. Por estas razões afasto a nulidade suscitada pela parte recorrente.

Ainda, em razões preliminares o recorrente arguiu a ilegalidade e a inconstitucionalidade do instituto da antecipação parcial ao argumento de que essa sistemática de apuração onera, especificadamente, os contribuintes optantes do Regime Simplificado de Apuração do Imposto, visto que obriga esses contribuintes a pagar o ICMS antecipadamente, pelas entradas das mercadorias adquiridas para comercialização, e por ocasião das saídas, também exige o tributo a partir da faixa de faturamento da empresa, não admitindo, entretanto, a compensação do tributo anteriormente pago.

Inicialmente, cumpre observar que a referida arguição, a despeito de fugir do âmbito de competência dos órgãos administrativos de julgamento, por expressa disposição da Lei (art. 125, inc. I, do Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956/81), que veda a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma integrante do ordenamento jurídico estadual, já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 3426, interposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC. Nesta ação, o plenário do STF, em deliberação por maioria de votos, declarou a constitucionalidade da alteração legislativa promovida na Lei Básica do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), com a inserção do art. 12-A, através da Lei nº 8.967/03, que instituiu a antecipação parcial em relação às operações de aquisição de mercadorias para comercialização por todas as categorias de contribuintes.

Assim, considerando a impossibilidade jurídica de apreciação da matéria suscitada pela parte e recorrente e os efeitos vinculantes da Decisão proferida pelo STF, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, inclusive com Parecer favorável da Procuradoria Geral da República, mantendo a Decisão da Junta, pela legalidade da imposição fiscal.

Esta Câmara de Julgamento Fiscal por sua vez, de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta se pronunciasse acerca da penalidade aplicada no Auto de Infração, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/096, com efeitos a partir de 28/11/07, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do ICMS, nos casos de antecipação tributária.

Ressalto, que na Decisão proferida em 1<sup>a</sup> Instância, no Acórdão nº 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão, foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é

de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração a multa imputada ao sujeito passivo é a prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, com a seguinte dicção:

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

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

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

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

Consignou a PGE/PROFIS, em seu Parecer, que o texto da norma em questão a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a obrigatoriedade simbiose do artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Magna Carta.

Na mesma oportunidade, foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei n° 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente as empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento também externado no Parecer em referência, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o reenquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, quando não inquia de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte. No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, reenquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei n° 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o

contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco, ainda, que o fato da legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Por fim, considerando que no mérito o contribuinte não apresentou qualquer argumento ou prova para se contrapor à exigência fiscal, limitando-se a arguir a ilegalidade e a constitucionalidade das normas que serviram de base legal ao lançamento, questão já enfrentada por nós linhas acima, mantendo a Decisão da Junta de Julgamento e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

Mantido o núcleo da exigência fiscal, reviso tão-somente a capitulação legal do fato infracional, com o reenquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

#### VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento externado pelo insigne Conselheiro Relator tão-somente no que pertine à multa aplicada, tendo em vista que, ao contrário do mesmo, entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que o presente Auto de Infração estivesse inquinado de flagrante improcedência.

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

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

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

### **VOTO**

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, o presente Auto de Infração.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo opinativo apresentado - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

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

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

*In casu*, o sujeito passivo, inscrito no Simbahia, foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, “b”, “1”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, se defendeu justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário, parecer da PGE/PROFIS e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

*Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07. (destaques e grifos nossos)*

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

Tal consideração avulta ainda mais em importância quando se percebe que o contribuinte, inscrito no regime simplificado do Simbahia, teve a multa inicialmente capitulada **MAJORADA**, *ad absurdum*, no julgamento do presente processo. Houve aumento indireto de tributo a pagar, visto que a multa de 50% passou a ser de 60%!

Em verdade, houve a aplicação, “às avessas”, do princípio insculpido no art. 170, IX c/c art. 179, da Magna Carta. Tal entendimento transgride o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade estrita que devem reger o processo administrativo fiscal. Ao invés de merecem tratamento privilegiado, estariam as empresas enquadradas no antigo SIMBAHIA, em verdade, tendo a sua situação agravada no curso do julgamento do Auto de Infração.

Tal conduta, inclusive, já havia sido repudiada pela própria PGE/PROFIS, no mesmo parecer acima transcrito. Senão, vejamos:

“(…)

*Contudo, em que pese a literalidade da norma nos remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, entendo impertinentes tal conclusão, quando levada a cabo um exame do artigo legal em simbiose aos princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.*

*Afinal, quadra apontar, seria ilógica não se aplicar um penalidade à empresas adstritas ao regime de normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa.*” (destaques e grifos nossos)

*A contrario sensu*, o novel entendimento da PGE/PROFIS, acompanhado pelo nobre relator, acaba por seguir justamente o que era repudiado pelo próprio órgão jurídico: dar **tratamento idêntico** às empresas inscritas no regime normal de apuração e às empresas inscritas no regime simplificado de apuração. Ambas estão sendo obrigadas a pagar **o mesmo valor de multa**, a despeito do quanto consubstanciado na Constituição Federal e na própria Lei do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06). E o que é pior: majorar, elevar ou, enfim, aumentar o valor da multa inicialmente capitulada no próprio curso da instrução processual, implicando, de forma indireta, em aumento de tributo a pagar, em relação ao inicialmente exigido.

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

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

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

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo!** Sim, “**eu confesso que agi com dolo!**”!

Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

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

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

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

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

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa exigida na ação fiscal e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269114.0705/07-7**, lavrado contra **E. P. COMÉRCIO DE ROUPAS INFANTIS E ACCESSÓRIOS LTDA. (MERCADO INFANTIL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.757,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Mônica Maria Roters.  
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS