

PROCESSO - A. I. N° 233014.0080/06-8
RECORRENTE - GOTAS D'ÁGUA DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0080-05/08
ORIGEM - INFAZ ITABERABA
INTERNET - 04/08/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0209-12/09

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Razões recursais não acolhidas. Entretanto, diante das determinações do o § 5º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 devem ser excluídas da autuação as notas fiscais que deram base às infrações indicadas no item 3. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO. Não havendo retenção do imposto por parte do remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar; **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Infrações confirmadas. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO; **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Infrações confirmadas, com reenquadramento da penalidade aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto às infrações 5 e 6. Decisão unânime em relação às infrações 1, 3 e 4.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0080-05/08) que julgou Procedente o lançamento fiscal.

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2007, exige ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, em razão das seguintes irregularidades:

1. Multa de 10% no valor de R\$3.030,68, em razão de ter dado entrada de mercadoria sujeita a tributação no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal;
2. Multa de 1% no valor de R\$327,32, em razão de ter dado entrada de mercadoria não tributável no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária no valor de R\$3.535,13, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas no Anexo 88;
4. Recolhimento do ICMS a menos por antecipação tributária no valor de R\$2.720,91, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88;

5. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$167,16, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização;
6. Recolhimento a menos ICMS por antecipação parcial no valor de R\$2.015,60, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização;
7. Multa formal no valor de R\$140,00 em razão de ter declarado incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS).

No Recurso Voluntário interposto a empresa se insurge contra as infrações apontadas como 1, 3, 4, 5 e 6 do Auto de Infração, o que restringe o campo da presente lide às mesmas.

A JJF, após análise das peças processuais, decidiu pela procedência da autuação. E, em relação às infrações motivadoras do Recurso Voluntário, decidiu.

No que tange à infração 1 - multa de 10% sobre o valor das entradas de mercadorias sujeitas a tributação no estabelecimento, sem o registro na escrita fiscal, a 5ª JJF não acolheu as razões de defesa, uma vez que, *as notas fiscais de venda a consumidor de fls. 73, 133 e 135 registram vendas de vasilhames para água mineral vazios, mesma mercadoria adquirida pelo autuado através de notas fiscais de entrada objeto da infração 1, cuja multa de 10% do valor da mercadoria foi indicada pelo autuante em razão da falta de escrituração nos livros fiscais próprios, acorde determinação do art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96. Destaca-se neste aspecto, a Nota Fiscal de saída de nº 6453 de 01/02/05, (fl. 135) com a venda de 200 unidades. Sendo esta uma questão de fato, considero que os documentos carreados aos autos pelo autuante confirmam que os vasilhames fornecidos pela empresa Samplas Indústria e Comércio de Plásticos Ltda., eram objeto de comercialização do autuado, algo que bem se subsume ao teor da penalidade sugerida que trata da multa de 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeito a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Quanto à mercadoria da Nota Fiscal nº 76 - vinho suave 900 ml da marca D'Ouro (fl. 140) -, que não se discute ser mercadoria tributável, muito embora isso não o desobrigasse do registro na sua escrita fiscal, o autuado não documentou a alegação de devolução da mesma, aliás, ausência probatória que também se deve observar quanto à sua alegação de não comercialização de vasilhames vazios de água mineral.*

Quanto à infração 3 - falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias de fora da Bahia, constatou-se que nas notas fiscais autuadas não existia o destaque do ICMS devido por substituição tributária. Assim, o imposto não foi recolhido pelos fornecedores. Diante da situação, *reza o art. 371 do RICMS-BA., que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Sem ter o autuado comprovado que o imposto devido por substituição tributária foi recolhido pelo fornecedor, aplica-se ao caso a disposição do art. 371 que lhe imputa a obrigação tributária e o dever de cumprir com o crédito tributário do Estado e assim, devido é e correta está a exigência tributária que lhe é imposta nessa infração.*

Na infração 4 - recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora da Bahia, relacionadas no Anexo 88, houve discordância quanto a legislação apresentada pelo autuado para elidir a acusação. A 1ª Instância assim se posicionou: *De fato, começando pelo artigo 25 do RICMS-BA., confirma-se que o mesmo tratando da isenção das operações com água natural*

efetuadas por concessionárias de serviço público de abastecimento de água na tem haver com a questão em lide. Mais estranho é o autuado citar em sua defesa o Convênio 96/95 que trata da autorização aos Estados e o DF a conceder a isenção do ICMS nas saídas de veículos de bombeiros à Infraero. Essa infração, ou seja, o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária o próprio contribuinte admite e confessa na defesa quando diz que não fez a antecipação em razão da legislação que incorretamente citou. Verifico que o demonstrativo de fls. 92 a 99 mostra claramente, o imposto recolhido a menos. Assim, também subsiste a infração e acertado é o enquadramento legal, inclusive penalidade sugerida.

Sobre a infração 5 - falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às mercadorias provenientes de fora da Bahia adquiridas para fins de comercialização, após ressaltar que a legislação trazida no bojo da defesa a ela não dizia respeito, a Decisão foi pela sua procedência, pois o *lançamento tributário nessa infração se refere às mercadorias adquiridas através das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 65 em operações interestaduais para fins de comercialização, por isso estando sujeitas à antecipação parcial prevista no art. 352-A do RICMS.*

Por fim, em relação à infração 6 - recolhimento de ICMS a menos de antecipação parcial relativa às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização conforme prevista no art. 352-A do RICMS-BA, após análise das Notas Fiscais de fls. 114 a 122 e 153 a 157, objeto da acusação, foi verificado *que as mercadorias delas constantes não estão relacionadas no Anexo 88, portanto, não enquadradas no regime de substituição tributária como alega o autuado. Por outro lado, os demonstrativos de fls. 112 e 113, 151 e 152 fazendo o levantamento da antecipação devida do ICMS pela aquisição de mercadorias adquiridas com fins de comercialização e o imposto recolhido apura a diferença devida face o imposto recolhido a menos.* A exigência do imposto foi mantida.

Ao tomar conhecimento da Decisão de 1ª Instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário contra a Decisão de 1º grau (fls. 198/201).

Disse que mesmo após análise da Decisão da JJF continuava a manter a sua posição do pedido de anulação do Auto de Infração, haja vista não ter sido observado pelo autuante a sua atividade de empresa distribuidora de bebidas.

Em relação à infração 1, afirma que o fiscal autuante deixou de observar que a mercadoria das Notas Fiscais n^{os} 0037 e 004950 (exercício 2004), aquelas de n^{os} 006114, 006221, 006379 (exercício 2005) e as de n^{os} 003020, 003188 e 007906 (exercício 2006), todas emitidas pela empresa Samplas, são vasilhames para o transporte de água mineral, pois é distribuidora da mesma. Em assim sendo, não poderia ser exigida uma multa fixa de 10% sob a alegação de que tais vasilhames são mercadorias tributadas. Na Decisão recorrida não houve a observância de que as notas fiscais de venda ao consumidor, trazidas pelo autuante como prova da venda de mercadorias tributadas (Notas Fiscais n^{os} 6335, 5214 e 6453), se referiam às vendas de vasilhames para manutenção de água para a empresa EMBASA. Diz que em um universo de compras de 5.200 vasilhames, no período fiscalizado, somente através de 203 vasilhames (sendo que parte das mesmas é venda do produto de água) não se pode afirmar que tem por atividade a venda de vasilhames. Afora o fato de que já havia recolhido o imposto devido, não havendo qualquer prejuízo ao Estado.

Reiterou que as mercadorias constantes na Nota Fiscal n^o 0298 foram devolvidas através daquela de n^o 0298. Afirma que o Estado não pode obrigar o contribuinte a pagar a antecipação parcial sobre uma mercadoria devolvida e, muito menos, cobrar 10% de multa sobre um produto que não foi vendido em decorrência da sua devolução.

Reconhece o cometimento da infração apontada como 2 (multa pela entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal).

Sobre a infração 3, afirma que as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária, *portanto indevido o recolhimento de antecipação tributária, pois o imposto já havia*

sido recolhido por substituição tributária. Assim se expressou: Tendo esse CONSELHO optado pela manutenção da cobrança da antecipação fica evidenciado que o ESTADO tem uma pratica de bi-tributação, pois o autuante em momento algum demonstrou o uso do CREDITO indevido pela compensação da Antecipação (direito das empresas não enquadradas no regime do SimBahia), sendo assim, a empresa que pagou o ICMS na venda das mercadorias não pode ser penalizada em um ATO de sonegação fiscal, haja vista que a mesma não se apropriou de maneira indevida do imposto pago pelo consumidor final, sendo assim o estado já obteve os Recursos do imposto devido na venda das mercadorias não sofrendo nenhum prejuízo aos cofres públicos, a manutenção da cobrança caracteriza bi-tributação.

Quanto à Infração 4, afirma que o autuante deixou de observar que não foi feita a antecipação tendo em vista as determinações contidas na Cláusula 5ª, inciso I, do Convênio ICMS 96/95, bem como do art 25 do RICMS/BA. Observa que por existir a obrigatoriedade da antecipação, com base na legislação citada, o Estado não pode exigir o imposto por antecipação. Afora que sendo o recorrente uma distribuidora de bebidas, conforme comprovado nos autos, e estando a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária (item 41 do Anexo da Lei nº 7.014/96 e do Anexo 88 do RICMS/97) é incabível a exigência do recolhimento do imposto por antecipação parcial.

Sobre a infração 5, apresentou o recorrente o mesmo argumento do item anterior, ou seja, o impedimento da exigência fiscal tendo em vista as determinações da Clausula 5ª, inciso I, do Convenio ICMS 96/95 e art 25 do RICMS/BA. Inclusive não havia recolhido o imposto diante de tal previsão legal. Afora que sendo uma distribuidora de bebidas, conforme comprovado nos autos, e estando a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária (item 41 do Anexo da Lei nº 7.014/96 e do Anexo 88 do RICMS/97) é incabível a exigência do recolhimento do imposto por antecipação parcial.

Em relação à infração 6, afirma que as mercadorias constantes das notas fiscais autuadas estão enquadradas no regime da substituição tributária. Desta forma não é cabível a exigência da antecipação parcial sob pena de se caracterizar bitributação. Observa que este Colegiado, através do Acórdão JJF Nº 0153-03/08, já havia se posicionado pela insubsistência da cobrança de antecipação parcial sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributaria.

Reconheceu o cometimento da infração apontada no Auto de Infração como de número 7 (Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS).

Solicitou, por derradeiro, a procedência parcial da autuação na forma que expôs.

Em seu opinativo (fls. 210/213), a PGE/PROFIS após indicar as infrações que fazem parte do presente lançamento fiscal, fez breve síntese das razões recursais, ou seja: INFRAÇÃO 1 - ausência de prejuízo para o Estado da Bahia em razão do pagamento do imposto conforme comprovado na escrituração fiscal do recorrente e comprovação da devolução da mercadoria; INFRAÇÃO 3- a manutenção da cobrança da antecipação, caracteriza uma prática de bitributação; INFRAÇÃO 4- descabimento da exigência em razão da inobservância dos termos da Clausula 5ª, inciso I do Convênio ICM 96/95 e do art. 25 do RICMS/BA; INFRAÇÃO 5 - descabimento da exigência em razão da inobservância dos termos da clausula 5ª, inciso I do Convênio 96/95 e do art. 25 do RICMS/BA; INFRAÇÃO 6 - a imposição do mecanismo da antecipação significa o pagamento do imposto por duas vezes.

Em seguida, ressaltou de que todas as infrações indicadas no lançamento estavam devidamente tipificadas e fundamentadas na legislação tributária estadual. E, em relação à infração 1, o argumento do recorrente de não ter dado prejuízo para o Estado da Bahia não possuía o condão de legitimar o procedimento por ele utilizado. Observa que constam nos autos as provas materiais relativas à comercialização dos vasilhames e o recorrente também não comprovou documentalmente a suposta devolução da mercadoria vinho tinto. Portanto, com base no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, a infração deveria ser mantida.

Com relação à infração 3, afirma não existir bitributação quando da adoção da antecipação no pagamento do imposto. E, o próprio contribuinte reconheceu a ausência do recolhimento do tributo antecipado, cuja previsão está amparada na Lei e no RICMS/BA, como se denota no seu art. 371, que transcreveu.

Melhor sorte não tinha os argumentos do recorrente em relação às infrações 4 e 5. Além de se basear em argumento incompatível, fundamentando-se em legislação completamente estranha ao núcleo da autuação, vale dizer, no Convênio ICM 96/95 e no art. 25 do RICMS/BA, o procedimento fiscal encontra-se estribado em documentos e demonstrativos fiscais.

Por fim, o argumento defensivo quanto à infração 6 (pagamento em duplicidade do imposto, em razão das mercadorias estarem enquadradas na substituição tributária) não poderia ser acolhido, pois das provas documentais constantes nos autos evidencia que as mercadorias não estão elencadas no Anexo 88 e, portanto, não enquadradas no regime de substituição tributária.

Opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Esta 2ª CJF encaminhou o PAF à PGE/PROFIS (fls. 215) para emissão de Parecer jurídico sobre legalidade da aplicação, ou não, da multa de 60% em relação à antecipação parcial antes da promulgação da Lei nº 10.847/07.

Neste opinativo, o ilustre procurador assistente da PGE/PROFIS analisou inicialmente a possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial pelo autuado, em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07 no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”.

Inicialmente analisou e distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”. Concluiu que o *conceito descrito previsto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, especificadamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto, por epítrope, derivados de fontes conceituais distintas*. Em assim sendo, ele não poderia ser aplicado.

Disse que o mesmo raciocínio, por motivos lógicos, era o mesmo em relação à possibilidade de aplicação da penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial pelas empresas de pequeno porte e as microempresas. Após transcrever e analisar o art. 42, I, “b”, “1”, da lei nº 7.014/96, entendia impertinente a sua aplicação, *tendo em vista a obrigatória e necessária simbiose do artigo legal em epígrafe com os princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades*.

Assim, diante do expendido, continuou, entendendo 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, dêz 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.

Por fim, quanto à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, que *nos 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, que importe 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 7014/96 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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado em relação às infrações 1, 3, 4, 5 e 6 do Auto de Infração.

O recorrente traz, novamente, os mesmos argumentos expostos na sua inicial. Porém como a matéria foi devolvida a esta 2ª CJF, a aprecio.

A infração 1 do presente Auto de Infração diz respeito à cobrança da multa de 10% no valor das mercadorias entradas no estabelecimento comercial sem o devido registro na escrita fiscal.

O recorrente afirma que o fiscal autuante deixou de observar que a mercadoria das notas fiscais emitidas pela empresa Samplas são vasilhames para o transporte de água mineral. Como é seu distribuidor não poderia ser exigida uma multa fixa de 10%. Reiterou que as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 0076 foram devolvidas através daquela de nº 0298.

Os argumentos do recorrente não podem ser acatados. Em relação às notas fiscais emitidas pela Samplas- Indústria e Comércio de Plásticos Ltda, como dito pelo próprio recorrente, ele é o seu distribuidor. Em assim sendo, vende esta mercadoria. E, mesmo admitindo que utiliza os vasilhames para suas vendas de água mineral, o fato não desonera a condição de que garrafão para acondicionar água mineral é mercadoria tributável, não enquadrada na antecipação e/ou substituição tributária. Inclusive, nestas específicas vendas, o seu preço compõe o preço de venda da água mineral.

Em relação à devolução da mercadoria constante na nota fiscal nº 0076 (fl. 140 dos autos), a Nota Fiscal nº 0298 (fl. 202) não faz prova inequívoca da devolução da mercadoria. Da análise dessas notas fiscais, embora esteja indicada a mesma quantidade da mercadoria (800 dúzias de vinho suave 900 ml D'Ouro), preço e transportador, este último documento foi emitido três meses após a chegada da mercadoria no estabelecimento do recorrente. Não existe qualquer documento, além da nota fiscal emitida, que comprove a alegada devolução. Cito exemplos: Conhecimento de Transporte e pagamento/devolução da quantia paga.

Quanto ao fato de não ter havido prejuízo ao Estado, lembro que aqui não se exige imposto e sim uma penalidade pelo descumprimento de uma obrigação acessória, conforme disposições contidas no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

No entanto, ao analisar as Notas Fiscais autuadas, aquelas de nºs 3434, 6114, 6221, 6379, 7906 e 76 fazem parte das infrações 5 e 6. Neste caso, o § 5º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 determina que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória é absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória. Em assim sendo, elas devem ser excluídas deste item da autuação.

Mantenho em parte a autuação deste item como a seguir indicado.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1		
DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	MULTA
31/12/2003	9/1/2004	279,03
31/12/2004	9/1/2005	194,2
TOTAL		473,23

Na infração 3 se exige o ICMS pela falta de seu recolhimento do ICMS por antecipação tributária na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas no Anexo 88.

No seu Recurso Voluntário, a empresa alega bitributação, a não demonstração do uso de crédito fiscal e que recolheu o imposto quando das vendas das mercadorias, não causando prejuízo aos cofres públicos.

Quanto à existência de bitributação, uma vez que, como as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária é indevido o recolhimento de antecipação tributária, existe um

equivoco a ser reparado neste raciocínio. A norma tributária distingue a antecipação tributária propriamente dita da antecipação por substituição tributária. Na primeira hipótese, ela determina que o próprio contribuinte antecipe o pagamento do imposto (art. 352, II, do RICMS/BA), ou seja, a responsabilidade do seu pagamento é do adquirente da mercadoria. Na segunda hipótese, a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte a terceiro, que se torna responsável pela sua retenção e pagamento (art. 352, I, do RICMS/BA). E, em ambas as hipóteses, a fase de tributação encontra-se encerrada, não podendo nem o Estado, nem o contribuinte exigir complementação ou restituição do imposto, salvo ser for constatado erro ou outra circunstância que exija correção (§ 7º, do art. 356, do RICMS/BA).

No presente caso, em relação ao exercício de 2003 e 2004, as mercadorias (sucos de frutas e achocolatados) se encontravam, à época dos fatos geradores, enquadradas no regime da antecipação tributária propriamente dita, sendo o recorrente o responsável tributário pelo recolhimento do tributo, como dispunha o art. 353, II, itens 7 e 3.4, do RICMS/97 (notas fiscais acostadas aos autos fls. 32/28 e 64). Em relação ao exercício de 2006, a norma vigente ainda prevê a antecipação tributária (art. 353, II, 8, do RICMS/BA) – fls. 146/150) para as mercadorias “guloseimas industrializadas”.

Quanto ao argumento do autuante não ter demonstrado o uso do crédito fiscal, este fato não afeta a presente lide. Aqui não se está a discutir utilização de crédito fiscal. Apenas observo que esta utilização é vedada, não importando o regime de apuração do imposto, sendo as exceções indicadas especificadamente na norma legal, como dispõe o art. 356, do RICMS/BA.

E, se o recorrente recolheu o imposto quando de suas vendas, não ficou comprovado. Afora que, e além do mais, entendendo ter havido prejuízo ao Erário na medida que o imposto não foi recolhido antecipadamente.

Mantenho a infração.

A infração 4 trata do recolhimento do ICMS a menos por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88.

O recorrente traz como argumentos: a impossibilidade desta cobrança diante das determinações do art. 25, do RICMS/BA e do Convênio ICMS 96/95. Afora não ser possível a cobrança do ICMS por antecipação tributária parcial, bem como, ter por atividade a distribuição de água mineral, refrigerantes, etc.

Consigno, inicialmente, que as aquisições que fazem parte da presente autuação foram compras de água mineral que está enquadrada na antecipação interna tributária, conforme determinações do art. 353, II, “5”, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97) – fls. 100/111 do processo, tendo o recorrente perfeito conhecimento do enquadramento tributário da “água mineral”.

Quanto ao argumento de que o art. 25, do RICMS/BA o isenta do pagamento do ICMS, observo que esta isenção diz respeito às operações internas efetuadas por concessionário de serviço público de abastecimento de água (Convs. ICMS 98/89, 67/92 e 151/94), quando forneça água natural canalizada (na forma que determina) e de água natural através de carro-pipa (incisos I e II, respectivamente). No caso, o recorrente não é concessionário de serviço público.

Em relação ao Convênio, embora tenha havido um equivoco da JJF, já que a empresa não mencionou o Convênio ICMS 96/96 e sim aquele de número 96/95, observo que ele alterou a redação do inciso I da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, de 10/09/93, que estabelece normas gerais sobre substituições tributárias, instituídas por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. O Protocolo ICMS 11/91 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. Entretanto, não teço maiores comentários a respeito desta matéria, pois as operações autuadas dizem respeito a aquisições de água mineral realizadas pelo recorrente a fornecedor localizado no Estado de Sergipe (Água Mineral Imperial Ind. E Comércio Ltda – fls. 100/111 dos autos). O Estado de

Sergipe foi excluído desse Protocolo desde 2000, através do Protocolo ICMS 02/00, efeitos a partir de 03/02/00. Os fatos geradores da autuação são de 2005. Desta forma, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do recorrente, como dispõe o art. 371 e 353, II, “5”, do RICMS/BA.

Afora tais colocações, ressalto que o imposto nesta infração não está sendo exigido por antecipação tributária parcial e sim por antecipação tributária propriamente dita e, conforme explicado na infração 3. E, por fim, o fato do recorrente ser uma distribuidora, em nada afeta o que ora se expôs, já que não é a sua atividade que determina o enquadramento da mercadoria no regime da antecipação tributária e/ou substituição tributária.

E, para concluir, o próprio contribuinte recolheu parte do imposto. O que aqui se cobra é a diferença a menos que foi constatada neste recolhimento. Mantenho a infração.

As infrações 5 e 6 dizem respeito à falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

As mercadorias adquiridas são garrações de 20 lt para água mineral (fls. 67/68 dos autos) em relação à infração 5 e na infração 6 – garrações de 20 lt para água mineral, vinho suave e aguardente de cana (fls. 114/122 e 153/157).

Os argumentos apresentados pelo recorrente (art. 25, do RICMS/BA e Convênio ICMS no 96/95) em relação à infração 5 nada acrescentam. O art. 25 da norma Regulamentar, como acima abordado, diz respeito a concessionário de serviço pública de água. O Convênio citado trata da substituição tributária. No presente caso, se estar a falar da antecipação tributária parcial, instituto diverso da antecipação tributária propriamente dita ou mesmo da substituição tributária por antecipação.

Ao contrário do que já se expôs, a antecipação parcial tributária não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA). Ela *abrange as 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.*

Em assim sendo, de toda esta argumentação apenas existe a confissão de que não recolheu o imposto devido.

Quanto ao fato de ser uma distribuidora, mas uma vez é argumento de nenhuma valia. A antecipação tributária parcial diz respeito ao enquadramento da mercadoria e não ao regime de apuração adotado pelo contribuinte e muito menos por sua atividade comercial.

Quanto à alegação de que as mercadorias se encontravam enquadradas no regime da antecipação propriamente dita ou mesmo da antecipação por substituição tributária, argumento exposto em relação às infrações 5 e 6, observo que garrações não estão enquadrados nesta situação. Quanto ao vinho suave e a aguardente de cana, eles saíram do regime acima citado em 01/10/05, por efeito da Alteração 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05). As aquisições se deram em 2006 (fls. 154 e 157). Assim, não tem razão o recorrente, não existindo qualquer motivo para se alegar bitributação.

No mérito as infrações são mantidas. Entretanto em relação às infrações 5 e 6 cabe uma retificação quanto à aplicação do dispositivo legal aplicado.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a lei nº 7014/97 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias, inclusive no âmbito deste Conselho de Fazenda. Esta Câmara por sua vez, de

ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada no Auto de Infração.

Preliminarmente, entendo que para a pacificação da matéria, é necessário se distinguir as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, como já anteriormente se abordou e como comentado pela PGE/Profis, quando provocada por esta 2ª CJF, em seu opinativo da lavra do seu Procurador Assistente. Esta distinção de institutos foi reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, cuja Decisão lhe foi favorável.

Diante deste quadro, resta saber se a multa aplicada pelo autuante de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 é a correta. O lançamento se refere a fatos geradores ocorridos antes da Lei nº 10.847/07 e o recorrente encontrava-se enquadrado no SimBahia.

Neste caso, transcrevo a redação do art. 42, inciso I, “b”, 1 e do inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96 à época dos fatos geradores.

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

I - 50% 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 outra unidade da Federação ou do exterior;

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

.....

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

Em 28/11/2007, através da Lei nº 10.847/07 procedeu-se à alteração da alínea “d” acima citada que passou a vigorar com a seguinte redação:

“d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial (grifo), nas hipóteses regulamentares;”

Diante deste quadro, entendo pertinente transcrever parte de recente Decisão proferida por esta 2ª CJF, no Acórdão 0203-12/09, da lavra do eminente julgador Tolstoi Seara Nolasco, com cujo teor comungo:

Ressalto, que na Decisão proferida em 1ª instância, no Acórdão 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.

Portanto, considerando de que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo aplicado pelo autuante não abarcava a figura da antecipação parcial, já que

dizia respeito ao instituto à substituição tributária, além de não alcançar expressamente as empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo, não se aplica, por consequência, a penalidade prevista no inciso II, “d”.

Por outro lado, pode ser imputada ao sujeito passivo aquela prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, já que empresa de pequeno porte, enquadrada no SimBahia?

Sendo institutos distintos, antecipação parcial e antecipação por substituição tributária, a penalidade neste artigo prevista não pode ser aplicada. Ressalto que embora a intenção do legislador tenha sido de aplicar às empresas de pequeno porte e microempresa sanção menor do que daquelas com regime de apuração normal do imposto, no caso presente, deve o julgador, em obediência ao princípio da estrita legalidade, se ater quando da aplicação de uma penalidade, à norma vigente. Valo-me, neste momento, do opinativo da PGE/PROFIS, em seu Parecer, quando expõe 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 obrigatória 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”*.

Todavia, consoante entendimento também externado no Parecer jurídico 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 a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressaltado, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

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) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. Eles dão competência à autoridade fiscal a proposição da penalidade cabível, podendo, entretanto, esta proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, quando não inquina 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 equivocado 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.

Pelo 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 nº 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 no Acórdão nº 0060-11/09.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso interposto para julgar a infração 1 do Auto de Infração procedente em parte e reenquadrar a multa de 60% aplicada nas infrações 5 e 6 no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Infração 1)

Quanto à infração 1, *data vênia*, registro minha divergência quanto à fundamentação do voto da relatora, por entender (I): que a sistemática da venda da água mineral em garrafão, abrange apenas o conteúdo, já que o vasilhame é trocado por outro fornecido pelo contribuinte, como reposição; (II): a alegação que o vinho foi devolvido depois de três meses de sua aquisição, não é suficiente para caracterizar a infração, vez que, não houve contestação quanto à autenticidade da nota fiscal de devolução acostada pelo autuado ao Auto de Infração.

Em face do exposto acompanho o voto da relatora, divergindo do autuante, quanto à sua fundamentação.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às Infrações 5 e 6)

Divirjo do entendimento externado pela insigne Conselheira Relatora tão-somente no que pertine à multa aplicada nas infrações 5 e 6, tendo em vista que, ao contrário da mesma, 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 brocardo 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 brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

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

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

Naquela oportunidade, o 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^o Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

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

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 nas infrações 5 e 6, 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 fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

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

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

(...)

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

(destaques e grifos nossos)

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

Tal consideração avilta 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 transgredir o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade estrita que devem reger o processo administrativo fiscal. Ao invés de merecer 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.

Final, 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 pela nobre relatora, 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 ficou-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 e divergindo, nesse particular, da ilustre Conselheira, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa exigida nas infrações 5 e 6, objeto do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação às infrações 5 e 6, com voto de qualidade do presidente, e, por unanimidade em relação às infrações 1, 3 e 4, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233014.0080/06-8, lavrado contra **GOTAS D'ÁGUA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.438,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$940,55** previstas nos incisos IX, XI e XVIII alínea “c” do dispositivo legal mencionado, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 5 e 6) – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Mônica Maria Roters.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto às Infrações 5 e 6)

FAUZE MIDLEJ – VOTO EM SEPARADO

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS