

PROCESSO - A. I. Nº 151301.0003/07-9
RECORRENTE - MAG UNIVERSAL COSMÉTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0084-03/08
ORIGEM - INFAZ CRUZ DAS ALMAS
INTERNET - 13/08/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0214-12/09

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Reenquadramento da multa para o art. 42, inc. II, letra “F”, seguindo a proposição esboçada no Parecer da Procuradoria Estadual. Infrações subsistentes. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS A NÃO CONTRIBUINTE. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A legislação prevê a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes. Infração comprovada. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

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 de R\$49.997,99, acrescido das multas de 50% e 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

“Infração 01: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, conforme cópia da DMA referente ao mês de maio de 2007 (Anexo I). Valor do débito: R\$1.701,91.

Infração 02: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2004 (Anexo II). Valor do débito: R\$155,16.

Infração 03: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados, nos meses de setembro e novembro de 2004 (Anexo III). Valor do débito: R\$372,33.

Infração 04: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados para fins de comercialização, nos meses de março a outubro de 2006 (Anexo IV). Valor do débito: R\$26.206,29.

Infração 05: Recolhimento do ICMS antecipação parcial efetuado a menos, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias de outros Estados para fins de comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, novembro e dezembro de 2006 (Anexo V). Valor do débito: R\$8.290,75.

Infração 06: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas para contribuintes não inscritos, conforme Notas Fiscais de Saídas, no exercício de 2006 (Anexo VI). Valor do débito: R\$4.395,92.

Infração 07: Deixou de recolher ICMS referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. O contribuinte efetuou redução da base de cálculo nas saídas de bebidas alcoólicas, utilizando o percentual de 55,55%, previsto no inciso XXXIII do art. 87 do RICMS/97, sem observar que este benefício é exclusivo para produtos fabricados no próprio estabelecimento do contribuinte, conforme Notas Fiscais de Saídas dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006 (Anexo VII). Valor do débito: R\$7.636,64.

Infração 08: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de fevereiro, março, abril, junho, julho e novembro de 2006 (Anexo VIII). Valor do débito: R\$1.868,99."

O autuado apresentou impugnação (fls. 437 a 440), declarando ter reconhecido aos itens 1, 7 e 8 do Auto de Infração, efetuando o pagamento do débito reconhecido, conforme fotocópia do DAE que acostou aos autos.

Quanto às demais infrações, após análise da impugnação interposta, a JJF proferiu Decisão a seguir reproduzida quanto às infrações impugnadas.

As infrações 02, 03, 04 e 05 tratam de falta de recolhimento e recolhimento efetuado a menos da antecipação parcial do ICMS na aquisição de mercadorias, conforme demonstrativos às fls. 14, 21, 56, 109/110 do PAF.

O autuado alega que foi informado de que não precisaria pagar a antecipação parcial, como contribuinte do SIMBAHIA. Entretanto, não assiste razão ao defendente, haja vista que deve ser efetuado o pagamento da antecipação parcial do ICMS, independente do regime de apuração adotado pelo contribuinte, conforme art. 352-A, do RICMS/97, que estabelece:

Art. 352-A. *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.*

O defendente também alega que, se a antecipação é parcial, é porque o valor pago será deduzido quando do recolhimento regular no final do mês e se o ICMS antecipação parcial não foi recolhido, houve o pagamento integral do imposto, anexando ao PAF cópia de pedido de parcelamento relativo a imposto levantado no exercício de 2006, alegando que nesses valores estariam as parcelas da antecipação parcial.

Entretanto, não houve comprovação pelo contribuinte de que o parcelamento incluiu a antecipação parcial e não foram indicadas as notas fiscais objeto do levantamento efetuado em confronto com a exigência fiscal. Ademais, se o contribuinte deixou de recolher o imposto relativo à antecipação parcial, mas se fosse comprovado que nas operações de saídas posteriores o imposto devido foi recolhido, neste caso, seria dispensado o pagamento do tributo que deveria ter sido pago, e seria devida a multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido, conforme estabelece o § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96.

Como o autuado não comprovou o pagamento da antecipação parcial na primeira repartição fazendária do percurso de entrada no Estado, e não preenchia os requisitos estabelecidos na legislação para postergação do pagamento, em decorrência da falta de seu credenciamento, nem comprovou que, nas operações de saídas posteriores, o tributo devido foi recolhido, concluo que é subsistente a exigência do imposto no presente lançamento,

Infração 06: Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (demonstrativos de fls. 274 a 281). Vendas para contribuintes não inscritos, conforme Notas Fiscais de Saídas, do exercício de 2006.

De acordo com as fotocópias das notas fiscais acostadas aos autos, as vendas foram realizadas a pessoas não inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS, o que está comprovado pela inexistência do número da inscrição estadual, e no CNPJ nos citados documentos fiscais.

A legislação estabelece que é obrigação do contribuinte, inscrever-se no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciar suas atividades (art. 150 do RICMS/97), sendo considerado clandestino qualquer estabelecimento comercial, industrial, produtor ou extrator que não estiver devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, ficando aqueles que assim se encontrarem sujeitos às penalidades previstas na legislação (art. 191 do RICMS-BA).

Conforme o art. 142, inciso I, do citado Regulamento do ICMS, além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos fiscais e escrituração, é obrigação do contribuinte exigir do outro contribuinte nas operações que com ele realizar a exibição de Cartão de Inscrição ou o Documento de Informação Cadastral, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, se do descumprimento desta obrigação decorrer do não recolhimento do imposto.

Sendo realizadas vendas de mercadorias a pessoas não inscritas, em quantidade que demonstram o intuito comercial, como está comprovado nas notas fiscais acostadas ao PAF, isso significa que o imposto devido nas operações subsequentes não será recolhido, haja vista que, sem inscrição estadual, o Fisco não dispõe de elementos de controle para exigir o pagamento do tributo relativo às vendas realizadas posteriormente, por esses comerciantes. Portanto, concluo pela subsistência desta infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido."

Intimado da Decisão acima, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, discorrendo, inicialmente, acerca das infrações 2, 3, 4 e 5, todas relacionadas ao ICMS devido por antecipação parcial. Em relação a essas imputações, a irresignação do recorrente se concentra na alegação de que efetuou o parcelamento dos débitos relativos ao exercício de 2006, período objeto da ação fiscal, e por isso os valores devidos a título de antecipação parcial já estariam pagos. Apresentou o demonstrativo de débito do pedido de parcelamento (doc. fls. 443 a 445), para afirmar que resta ser recolhida, tão-somente, a multa percentual aplicada no Auto de Infração. Aduziu ainda que se mantida a posição externada na Decisão de 1º grau, haveria a cobrança dúplice do ICMS, configurando-se assim em verdadeiro confisco, visto que a empresa, atualmente cadastrada no Simples Nacional não teria como se apropriar dos créditos de ICMS decorrentes do pagamento da antecipação parcial exigida no presente lançamento de ofício.

Quanto à infração 6, pertinente à substituição tributária nas vendas a não contribuintes, argumenta que as operações autuadas foram de saída a consumidor final, abarcando operações de comercialização de bebidas e cosméticos, produtos não submetidos ao regime da substituição tributária, aduzindo, ainda, não caber ao contribuinte recorrente averiguar se os destinatários iriam ou não comercializar as mercadorias. Quanto aos fundamentos utilizados pela Junta para manter a exigência fiscal, através da citação do art. 142, I, do RICMS, não concorda com a atribuição de responsabilidade solidária ao atuado, afirmando que tal entendimento não é dedutível da norma em questão, até porque o dever de monitorar e fiscalizar os contribuintes é do Estado.

Pede a reforma da Decisão de 1º grau com a declaração de improcedência dos itens 2, 3, 4, 5 e 6 do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS em manifestação acostada às fls. 492 opinou no sentido de se Negar Provitimento ao Recurso Voluntário interposto. Quanto às infrações relacionadas à antecipação parcial afirma que o contribuinte não trouxe aos autos os elementos que estão em seu poder para revelar que os cálculos da denúncia espontânea contemplavam as notas fiscais objeto da autuação. No que pertine à infração 6, declarou que *"as notas fiscais acostadas ao processo (fls. 282/337) indicam adquirentes repetidos e quantidades que demonstram de forma inequívoca a intenção de comercialização"*, havendo na lei, expressa previsão de responsabilidade tributária do vendedor nas operações que destinem mercadorias a contribuintes não inscritos.

Distribuído o processo para esta 2ª 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?*
- 5- *Quanto à multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que incluiu a expressão “inclusive por antecipação parcial”: é possível a sua aplicação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006?”*

Após breve escorço histórico do processo, o Procurador-Assistente, Dr. José Augusto Martins Jr., em posição contrária à defendida nos autos pela procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, emitiu Parecer conclusivo, acerca das questões formuladas pelo colegiado da 2ª CJF.

Foi ressaltado, nessa nova manifestação, 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.

Todavia, na assentada de julgamento, defendeu o representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, a 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, posicionando-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. Asseverou 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

No que se refere às infrações 2, 3, 4 e 5, todas relacionadas à exigência do ICMS por antecipação parcial limitou-se o contribuinte a alegar que os valores exigidos no Auto de Infração se encontravam recolhidos através de denúncia espontânea, estando pendente de pagamento tão-somente as penalidades correspondentes. Ocorre que o documento acostado aos autos, às fls. 443/444, na fase de impugnação do presente lançamento, compreende pedido de parcelamento de débito de ICMS, cujos fatos geradores, valores e data de ocorrência não são totalmente coincidentes com os débitos apurados na ação fiscal. Do simples confronto do documento acostado na defesa se verifica que a denúncia espontânea alcança fatos geradores compreendidos entre março de 2006 e dezembro de 2006. Entretanto, o Auto de Infração envolve períodos mensais contidos nos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Quanto a este último exercício, onde se verifica alguma identidade temporal, os valores denunciados, entretanto, não são coincidentes com as quantias apuradas pela autoridade fiscal. Só a título de exemplo, menciono os meses de março e de abril de 2006, onde as parcelas denunciadas são, respectivamente, de R\$822,37 e R\$2.059,08, e as quantias lançadas no Auto de Infração alcançaram as cifras de R\$2.965,92 e R\$499,81. Conforme foi muito bem ressaltado no Parecer da Procuradoria Estadual, deveria o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, ter apresentado a memória de cálculo dos valores por

ele denunciados a fim de que fosse possível ao órgão julgador averiguar a existência de identidade entre os valores pagos e as quantias integrantes da atuação, inclusive com a inserção das notas fiscais das operações objeto da denúncia espontânea. Conforme prescreve o art. 142 do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Ressalto, todavia, que o contribuinte caso verifique que há valores lançados no Auto de Infração que já se encontravam recolhidos antes da ação fiscal poderá, junto a Procuradoria Estadual, provocar o incidente de controle da legalidade, encaminhando pedido àquele órgão com as provas que atestem a veracidade das alegações apresentadas no Recurso Voluntário.

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 7.014/96, 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 1ª 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, para as infrações 2 e 3, e no inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para as infrações 4 e 5. Os mencionados dispositivos apresentavam a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

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;

(...)

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

...

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

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 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.

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 nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da 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 a 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 inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação de 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.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, reenquadrando as infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes 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 sujeito passivo 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 à 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*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão-somente a capitulação legal do fato infracional, com o reenquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, e inc. II, alínea “d”, 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.

Adentrando agora no exame da infração 6, atinente à exigência de ICMS por substituição tributária nas operações de saídas a não contribuintes, verifico, a partir dos documentos acostados aos autos, fls. 274 a 337, (Anexo VI do Auto de Infração) que as notas fiscais emitidas para acobertar as operações não foram de venda de consumidor, com a respectiva retirada dos produtos pelos adquirentes no estabelecimento do autuado. Verifica-se, sem maior esforço, que as quantidades vendidas e a habitualidade das aquisições efetuadas revelam o intuito comercial das operações. É o que se constata, por exemplo, a partir do exame das Notas Fiscais nºs 1386, 1387, 1338 e 1399, documentos emitidos no dia 17.06.06, que acobertam operações de venda para um único destinatário. Nessa situação, prevê a legislação do ICMS, no art. 353, inc. I do respectivo Regulamento do Imposto, a obrigação de retenção e recolhimento do tributo aos contribuintes que promoverem saídas de mercadorias destinadas a outro não inscrito, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do tributo. Diante do acima exposto, entendo que a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal não merece qualquer reparo, pois caberia ao contribuinte, na condição de substituto tributário, cumprir a obrigação tributária prevista na legislação do ICMS. Mantido o débito da 3ª JJF no valor de R\$49.997,99, sendo R\$1.071,91 acrescido da multa de 50% e R\$48.926,08, de 60%.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às Multas referentes às infrações 2, 3, 4 e 5)

Inicialmente, devo delimitar o objeto da minha insurgência em relação ao voto condutor, proferido pelo ilustre Relator.

Cinge-se a minha discordância, pois, às incidências das multas aplicadas nas referidas infrações.

Pari passu, invertendo a ordem de enfrentamento das infrações, passo a apreciar, *ab initio*, as infrações 4 e 5, cuja multa aplicada foi a inserta no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

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 impropriedade.

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 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^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, 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 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, II, “d”**, 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 está sendo 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!

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 n.º 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.

Outrossim, no que se refere às infrações 1 e 2, tais considerações aviltam 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 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.

*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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação das multas exigidas nas infrações 2, 3, 4 e 5, atinentes à antecipação parcial do ICMS e, conseqüentemente, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **151301.0003/07-9**, lavrado contra **MAG UNIVERSAL COSMÉTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$49.997,99**, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.071,91 e 60% sobre R\$48.926,08, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, II, “a”, “e”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa) – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Mônica Maria Roters.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Multa) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto às Multas referentes as infrações 2,3,4 e5)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS