

PROCESSO - A. I. N° 206902.0013/06-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - GERSON SILVA RIBEIRO (J.A. RIBEIRO)
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2ª CJF nº 0089-12/08
ORIGEM - INFAZ PAULO AFONSO
INTERNET - 13/08/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0216-12/09

EMENTA: ICMS. ALTERAÇÃO DE MULTA. TERCEIRA E QUARTA INFRAÇÕES. ANTECIPAÇÃO/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO PARCIAL Representação proposta de acordo com o art. 119, § 1º combinado com o §2º do art. 136 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), alterada pela Lei nº 7.438/99, tendo em vista que à época dos fatos geradores da autuação (exceção do mês de janeiro de 2005) o contribuinte estava cadastrado na condição de microempresa. Em relação à falta de pagamento do ICMS devido a título de antecipação/substituição tributária a Representação é acolhida, conforme disposição do art. 42, I, “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96. Entretanto, não acolhida a Representação quanto à antecipação parcial. De ofício a multa é reenquadrada no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Representação **ACOLHIDA PARCIALMENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS, com fundamento no artigo 119, II, e seu § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no artigo 113, do RPAF/99, solicitando que sejam modificadas as multas aplicadas nas infrações 03 e 04 do Auto de Infração, de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, aplicada pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, bem como por antecipação parcial, para a multa de 50%, capitulada no art. 42, I, “b”, da Lei nº 7.014/96, por ficar comprovado que se trata de contribuinte, à época dos fatos, qualificado como Microempresa, representando, assim, ao CONSEF para supressão da ilegalidade flagrante na aplicação da multa no caso em apreço.

Relatou a PGE/PROFIS (fls. 621/622) que ao promover o saneamento do PAF para fins de inscrição em Dívida Ativa, a DARC/GECOB observou a existência de erro na aplicação da penalidade imposta ao autuado nas infrações 03 e 04 do Auto de Infração, o que ensejou o pedido para que esta PGE/PROFIS interpusse Representação a este CONSEF, objetivando alterá-las de 60% para 50%, com base no art. 42, I, “b”, da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que à época dos fatos geradores, a empresa se encontrava na condição de microempresa. Assim, entendeu que o processo deveria ser julgado parcialmente nulo “haja vista que houve alteração substancial a partir do reconhecimento da cabível redução dos valores a serem pagos pelo Autuado”.

Ao ser chamada para proceder à revisão do Parecer emitido (fls. 623/624), a Procuradora do Estado, Dra. Maria Olívia T. de Almeida, discordou parcialmente daquele pronunciamento.

Observou, inicialmente, a inexistência de nulidade a ser arguida, uma vez que o lançamento tributário tramitou de forma regular não constituindo nulidade a indicação errônea do percentual da multa a ser aplicada. Em seguida, fez outra retificação ao Parecer, uma vez que à exceção do item 01 da infração 04, todos os demais ocorreram a partir de fevereiro de 2005, quando a empresa passou da condição de normal para microempresa. Desta forma este item da infração 04 não estava incluído na Representação ora feita.

Em assim sendo, a penalidade a ser aplicada não era de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, tendo em vista a comprovação da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, bem como, por antecipação parcial, mas sim a de 50%, capitulada no art. 42, I, “b”, da Lei nº 7.014/96, como considerado no Auto de Infração.

O Procurador Assistente da PGE/Profis acolheu a Representação formulada pela Procuradora Dra Maria Olívia T. de Almeida (fl. 625).

Considerando que o disposto no art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96 não tem a ressalva “*inclusive por antecipação parcial*” (infração 4) e que nos lançamentos de ofício o imposto deve ser exigido com a imposição da multa prevista na legislação, decidiu esta 2ª CJF converter o processo em diligência à PGE/PROFIS (fl. 628), para que fosse emitido Parecer jurídico que esclarecesse os seguintes pontos:

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 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 a pena que seria cabível para a 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?

A PGE/PROFIS (fls. 630/634), após descrever a consulta formulada por esta 2ª CJF, emitiu o seguinte opinativo da lavra do Procurador Dr. José Augusto Martins Junior.

Inicialmente analisou a possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial contra as empresas de pequeno porte e as microempresas. Ressaltou que de *uma leitura apressada da norma preconizada no art. 42, “I”, “b”, “1”, poderia nos levar a inferir que a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial seria imputável as EPPs e Microempresas, a par da redação conferida ao texto legal em análise*, uma vez que de um *exame literal da norma disposta no art. 42, I, “b”, “1”, grosso modo, parece virtualmente aparente a intenção do legislador de se aplicar à sanção relativa a falta de recolhimento da antecipação parcial praticada por microempresas e empresas de pequeno porte, pois, conforme se infere da conjunção disjuntiva “ou” inserta no texto legal, restaria enlaçada pela norma em epígrafe tanto a figura da antecipação (substituição tributária) como, outrossim, o instituto da antecipação parcial, especificamente denominada de antecipação*. Neste contexto, transcreveu o que dispõe o art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96.

Prosseguindo em sua argumentação e opinativo observou que *em que pese à 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, entendendo impertinente tal conclusão, 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. Afinal, quadra apontar, seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime 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. Assim, diante do exposto, 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, dê-se 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.

Quanto ao questionamento formulado acerca da possibilidade da aplicação da multa prevista no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, a entendeu inaplicável, pois, *consoante raciocínio entabulado para o inciso II, alínea “b” e, igualmente, alínea “d” do texto legal, o termo “antecipação” não abarcaria a figura da antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.*

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, na hipótese em questão, posicionou-se favoravelmente. Disse que de fato, *a dicção da norma prevista na alínea “f” 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.*

Por tudo que expôs, entendeu 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 do ICMS.

VOTO

Nos termos do art. 113 do RPAF, que indica a competência da Procuradoria Fiscal, órgão da Procuradoria Geral do Estado para efetuar o controle de legalidade em momento anterior à inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, veio ela representar a este CONSEF, com supedâneo no art. 119, II, § 1º da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a fim de que seja alterado o percentual das multas aplicadas no presente Auto de Infração, em relação às infrações 3 e 4.

Em consulta ao “Histórico de Condição” da empresa autuado, apensado à fl. 619 do PAF, emitido pelo sistema informatizado de cadastro desta Secretaria de Fazenda, resta provada a sua condição de microempresa a partir de 01/02/2005 e de empresa de pequeno porte a partir de 01/04/2006. Em janeiro de 2005 a empresa encontrava-se enquadrada no regime normal de apuração do imposto.

Passo a análise e Decisão da Representação formulada.

A infração 3 do Auto de Infração imputa ao contribuinte o recolhimento a menos do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere à penalidade aplicável à antecipação parcial. 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, já que nesta Representação se propõe a aplicação da multa de 50%, conforme determinações do art. 42, I, “b”, 1 da Lei nº 7.014/96 diante da condição da empresa à época dos fatos geradores.

Para a pacificação da matéria, entendo necessário, primeiramente, se distinguir as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária.

A norma vigente 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 à terceiro, que se torna responsável

pela sua retenção e pagamento (art. 352, I, do RICMS/BA). Porém, 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). E, por estes fatos, para a apuração do valor do imposto exigido é aplicada a MVA – margem de valor adicionado.

Já a chamada “antecipação parcial” é figura tributária diversa das acima descritas. Esta não encerra a fase de tributação, não havendo, portanto, a aplicação de MVA. Em assim sendo, não pode ser aplicada às mercadorias, entre outras, enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA), açambarcando, entretanto, 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.*

Conforme informado 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, é necessário se identificar qual o percentual da multa a ser aplicada e em que dispositivo da lei deve o julgador se embasar.

Preliminarmente, 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:

1 - 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 no item “d”, do inciso do II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 não abarcava a figura da antecipação parcial, já que dizia respeito ao instituto da substituição tributária, além de não alcançar expressamente as empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo; Por esta razão, a Representação está correta.

No entanto, e por outro lado, pergunto se pode ser imputada ao sujeito passivo aquela prevista no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, já que é 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, ressaltou, 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 ela 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, NÃO ACOLHO a Representação proposta, mas reviso o lançamento em lide, re-enquadrando 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 ressalvada a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo

contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0060-11/09.

Já na infração 4 se exigiu o ICMS recolhido a menos por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

As mercadorias autuadas foram: suco de uva, café moído, medicamentos, pirulito, calçado e frango, todas se encontravam à época ou se encontram enquadradas no regime da substituição tributária por antecipação.

Conforme bem posicionou a procuradora Maria Olívia T. de Almeida, o contribuinte até 01/02/2005 encontrava-se enquadrado no regime normal de apuração do ICMS. Portanto, em relação ao fato gerador com data de ocorrência de 31/01/2005 a multa de 60% é a correta, conforme dispõe o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, vigente à época o qual transcrevo.

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

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

...

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

No entanto, para as demais datas de ocorrências, a partir de fevereiro de 2005, a empresa se encontrava enquadrada no SimBahia na condição de microempresa. No caso, a multa aplicável para a falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação ou substituição tributária é a prevista no art.42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, ou seja, 50%, e não 60%, como aplicada, como determina a norma legal, abaixo transcrita:

“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 comerciais varejistas empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;

Do exposto, ACOLHO a Representação, para que seja aplicada à infração ora em questão a multa de 50%, conforme previsão do art. 42, inciso I, alínea “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96, excetuando o lançamento com data de ocorrência em 31/01/2005, cuja multa é a que foi aplicada pelo autuante, ou seja, 60%, conforme determinações ao art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Mantido o débito exigido na 2ª CJF no valor de R\$49.267,91, sendo R\$47.507,76 acrescido da multa de 70%, R\$851,51 de 60% e R\$908,64 de 50%.

Voto pelo ACOLHIMENTO PARCIAL da Representação apresentada.

VOTO DIVERGENTE

Peço *venia* para discordar da insigne Conselheira Relatora no que pertine ao “enquadramento” ou “reenquadramento” da multa capitulada na infração 3, concernente à antecipação parcial do ICMS.

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

(...)

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

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!***

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, 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 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 epígrafada 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 regidos da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.

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

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

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

Pari passu, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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, NÃO ACOELHO, em relação à infração 3, a Representação apresentada pela Douta PGE/PROFIS, repisando que, em face dos argumentos acima articulados, o meu entendimento **seria o de afastar a multa aplicada** na mencionada infração, deixando de fazê-lo, neste procedimento, em virtude de estar adstrito aos limites do pleito formulado na peça revisional ora apreciada.

Passo agora a manifestar o meu entendimento em relação à infração 4.

Reitero aqui o meu entendimento já consignado alhures acerca da impossibilidade de “reenquadramento” da multa inicialmente aplicada no curso do próprio processo administrativo fiscal.

Tal exigência deveria ocorrer através de nova ação fiscal, oportunizando ao contribuinte o pleno exercício do seu direito de defesa e ao contraditório.

Isso porque, como já dito ao apreciar a infração 3, o lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente, razão pela qual 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.

In casu, o sujeito passivo, **a despeito de estar inscrito no Simbahia**, teve contra si aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei n.º 7.014/96.

Assim, como não poderia ser diferente, ao recorrente foi possibilitado o direito de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu toda a tramitação do processo administrativo fiscal.

Ora, indubitável que 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 sede de Representação no controle da legalidade, 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**.

Permissa venia, a suposta “revisão” do lançamento ocorreu apenas no julgamento da presente Representação, sem que, ao menos, tenha sido possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “**novel multa**” que lhe está sendo aplicada.

Mais uma vez repito: essa 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**”.

Daí porque não é possível se cogitar de “revisão do lançamento” em sede do controle da legalidade!

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.

Dest'arte, em face das razões acima expendidas, o meu voto seria pelo afastamento da multa erroneamente aplicada no Auto de Infração.

Todavia, como estou adstrito aos limites do pedido formulado pela PGE/PROFIS, tendo em vista que a postulação do referido órgão jurídico, no particular, resultará na redução do débito tributário, favorecendo ao contribuinte, divergindo da fundamentação invocada pela insigne conselheira relatora, voto no sentido de ACOLHER a Representação interposta para enquadrar a multa aplicada na infração 4 àquela prevista no art. 42, 1, “b”, da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime quanto às infrações 3 e 4, **ACOLHER PARCIALMENTE** a Representação proposta.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

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

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - VOTO DIVERGENTE

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS