

**PROCESSO** - A. I. Nº 079269.0211/07-0  
**RECORRENTE** - E. G. SILVA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0071-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 14/08/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0222-12/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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 da substituição tributária. Comprovado que parte do recolhimento do imposto foi efetuado antes da ação fiscal. Reenquadramento da multa para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Infração procedente em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 00071-01/08) que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 18/05/2007, que atribui ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de março a junho de 2004, fevereiro e outubro a dezembro de 2005, janeiro e abril de 2006, exigindo imposto no valor de R\$5.864,32, acrescido de multa de 50%.

Após análise das peças processuais e do encaminhamento dos autos à INFAZ origem para que fosse entregue ao contribuinte cópia das notas fiscais autuada, reabrindo-se prazo de defesa, a 1ª JJF decidiu pela sua procedência tendo em vista que a denúncia espontânea indicada pelo autuado não possuía relação com o imposto reclamado através da presente autuação, cuja apuração se baseou em notas fiscais coletadas através do CFAMT [Sistema de Controle Informatizado de Mercadorias em Trânsito]. Também foi consignado que o autuado, mesmo intimado por edital, após serem frustradas as tentativas de intimação via AR, não apresentou nenhuma manifestação a respeito da diligência requerida.

Tomando conhecimento da Decisão proferida pela 1ª Instância deste Colegiado, o contribuinte, inconformado, apresentou Recurso Voluntário (fls. 69/70) contra tal Decisão. Solicita o cancelamento do Auto de Infração tendo em vista que o imposto nele exigido já havia sido recolhido, conforme indicou:

1. Notas Fiscais nºs 9630 e 666 (mar/04) – imposto pago foi pago no dia 28/04/2004, Banco 236 — Xérox em anexo.
2. Notas Fiscais nºs 103, 102, 135, 136 (out/05) - consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.8854/06-0 de 28/05/2007 no valor de R\$1865,50.

3. Notas Fiscais nºs 191 e 192 (nov/05) - consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.8854/06-0 de 28/05/2007 no valor de R\$617,14.
4. Notas Fiscais nºs 252, 251, e 592 (dez/05) - consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.8854/06-0 de 28/05/2007 no valor R\$977,63 e DAE que apensou aos autos.
5. Notas Fiscais nºs 265 e 272 (jan/06) - consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.8854/06-0 de 28/05/2007 no valor de R\$879,55.
6. Notas Fiscais nºs 285 (fev/06) consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.8854/06-0 de 28/05/2007 no valor de R\$488,29.
7. Notas Fiscais nºs 329 (abr/06), consta do parcelamento relativo à Denúncia Espontânea nº 600000.3878/07-7 de 21/08/2007 no valor R\$151,03.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer (fls. 79/81), preliminarmente fazendo um relato de todos os fatos ocorridos no processo, inclusive da Decisão da 1ª Instância. Entrando no mérito do Recurso Voluntário interposto observou que nenhuma prova foi acostada pelo recorrente para demonstrar o aspecto fático da sua argumentação, o que tornava seu “discurso vazio de materialidade”. E, ao contrário da empresa, o preposto fiscal comprovou que embora exista um parcelamento de débito, ele se refere a *período completamente distinto daquele que ensejou a autuação que, aliás, foi realizada dentro do rigor da legalidade*. Desta forma, *sendo este o único argumento veiculado no Recurso voluntário, inclusive já apreciado e denegado pela 1ª JFJ na primeira Decisão, opinamos pelo seu indeferimento em face de seu objetivo claro de procrastinar o feito e tumultuar o processo*.

Esta 2ª CJF encaminhou os autos à Inspeção de origem para que o autuante analisasse os documentos acostados pelo recorrente ao processo (fls. 84/85).

Cumprindo a diligência solicitada, o autuante (fls. 98/99), após analisar os DAEs e Denúncias Espontâneas acostadas aos autos entendeu que deveriam ser excluídos da autuação os valores referentes ao mês de março de 2004 e abril de 2006, pois comprovado o recolhimento do imposto antes da ação fiscal. Em referência ao mês de dezembro, de igual forma, abateu o valor de R\$330,89, diante do DAE apresentado. Em relação aos demais, afirmou que embora existam valores consignados nas denúncias espontâneas em maior monta, não podia dizer que os mesmos estivessem inclusos na exigência fiscal. Apresentou novo demonstrativo de débito para reclamar o ICMS de R\$4.984,52.

O contribuinte teve conhecimento do novo demonstrativo apresentado pelo fiscal autuante (fl.100), mas não se manifestou.

Em nova manifestação, a PGE/PROFIS (fls. 102/103) acatou o demonstrativo elaborado pelo autuante após diligência fiscal e opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, bem como do Auto de Infração. Ressaltou que o recorrente não havia se manifestado sobre o mesmo.

Informou, em seguida, que por se tratar da cobrança de ICMS antecipação parcial, estava anexando aos autos Parecer, em consulta feita, pelo procurador assistente da PGE/PROFIS, objetivando que fosse preservada a uniformidade no tratamento da matéria relativa à aplicação da multa nesta infração.

## 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 e, conseqüentemente, de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias

provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de março a junho de 2004, fevereiro e outubro a dezembro de 2005, janeiro e abril de 2006.

De início, registro que o recorrente não se insurge com relação à cobrança ora em questão, apenas alega já ter recolhido o imposto antes da autuação.

Antes de adentrar nessa discussão, entendo necessário que se atente ao fato de que a infração não se trata da falta de recolhimento da antecipação e/ou substituição tributária e sim da falta de recolhimento do ICMS em decorrência da antecipação parcial. Embora a descrição da infração tenha o teor acima descrito, o dispositivo legal invocado pelo autuante se refere à hipótese da antecipação parcial (art. 353-A, do RICMS/BA), bem como não foi aplicada a MVA, como se denota pelos demonstrativos apresentados (fls. 7/8 e 98/99 dos autos). Além do mais, é necessário ressaltar que o contribuinte na sua defesa demonstrou que compreendeu os fatos a ele imputados e se defendeu amplamente, tendo, inclusive, apresentado documentos para comprovar que havia recolhido, antes do lançamento fiscal, o imposto ora exigido. Desta forma, não vislumbrando qualquer prejuízo ao contribuinte e entendendo que no processo administrativo fiscal, diante dos princípios que o regem (celeridade e informalismo) o contribuinte deve se defender dos fatos materiais a ele imputados, supero tal questão e adentro ao mérito da lide.

Diante das razões recursais, esta 2ª CJF encaminhou os autos em diligência para que o fiscal autuante analisasse os documentos acostados aos autos pelo contribuinte (DAEs e Denúncias Espontâneas). Este acatou os DAEs e em relação às denúncias espontâneas somente entendeu comprovado o imposto referente a abril de 2006. Nos demais meses, esclareceu que, se em alguns meses o imposto denunciado suplantava os valores ora exigidos, não poderia determinar se eles se referiam, ou não, ao que foi exigido. O contribuinte foi chamado para tomar conhecimento do novo levantamento fiscal, não se pronunciando.

Para o deslinde da questão é necessário que seja observado:

1. A Denúncia Espontânea de nº 6000000.8854/060-0 foi realizada em 4/10/2006 e nela constam valores referentes à antecipação total (infração 07.03.01) dos meses de outubro a dezembro de 2005, janeiro, fevereiro, junho, julho e agosto de 2006.
2. aquela de nº 600000.3878/07-7 foi realizada em 15/08/2007 e nela constam como código da infração (07.03.01) valores referentes à antecipação total aos meses de abril, maio, junho de 2004 nos valores autuados. Também foram denunciados os valores de junho e setembro a dezembro de 2006, janeiro a junho de 2007, com exceção do mês de abril de 2007. Ainda informo que o parcelamento realizado através desta denúncia foi interrompido e a mesma foi transformada em Débito Declarado (nº 800000.2100/08-1), encontrando-se este Débito Declarado inscrito em dívida ativa e com parcelamento em curso.
3. O Auto de Infração foi lavrado em 18/5/2007 e exige imposto nos meses de março a junho de 2004, fevereiro, outubro a dezembro de 2005 e janeiro e abril de 2006.
4. Embora nas denúncias espontâneas esteja indicando o código da infração como se fosse antecipação total (infração 07.03.01), ao observar o demonstrativo apresentado pelo contribuinte à Repartição Fiscal para elaboração da mesma (fl. 90), consta como código de receita 2175, significando dizer que se refere à antecipação parcial. Observo, ainda, que no ano de 2006, o contribuinte não poderia realizar via Internet qualquer denúncia espontânea. Este procedimento somente começou a partir do segundo semestre de 2007.

Destas informações se depreende que as Denúncias Espontâneas são referentes à antecipação parcial. No entanto, aquela de nº 600000.3878/07-7 não pode ser levada em consideração, pois realizada três meses após lavratura do Auto de Infração. O art. 95, do RPAF/99 (Decreto nº 7.926/99) dispõe que o contribuinte pode, *antes do início de qualquer procedimento fiscal, procurar espontaneamente a repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria*. Neste específico caso, o citado

Decreto, em seu art. 98, exclui a aplicação de multa por infração a obrigação tributária ou acessória. Mas este não foi o caso. O tributo já havia sido exigido pelo fisco, através de auditoria fiscal, seguindo as determinações emanadas da legislação tributária. Não pode o contribuinte, para fugir da penalidade aplicada (multa) pelo lançamento de ofício, apresentar uma denúncia espontânea deste imposto quando tinha pleno e total conhecimento da situação. Em assim sendo, discordo do fiscal autuante que o imposto referente a abril de 2006 já havia sido denunciado antes da ação fiscal. Entretanto, para que não haja duplicidade de pagamento do imposto, deve o recorrente entrar em contato com a PGE/PROFIS objetivando ser orientado quanto aos procedimentos que deve tomar visando o cancelamento em parte do Débito Declarado nº 800000.2100/08-1 em relação às notas fiscais autuadas e denunciadas incorretamente.

Resta, portanto, analisar os DAEs apresentados e a Denúncia Espontânea nº 6000000.8854/060-0.

Em relação aos DAEs, assiste razão ao recorrente. Ficou provado que houve o pagamento da antecipação parcial referente às Notas Fiscais nºs 9630 e 666 relativas a março de 2004 (fl. 72 dos autos). Quanto ao DAE acostado à fl. 71 se refere à parte do recolhimento do imposto das Notas Fiscais nºs 251 e 252, de dezembro de 2005.

Quanto à Denúncia Espontânea de nº 6000000.8854/060-0, realizada em 4/10/2006, somente deve ser levado em consideração o imposto denunciado de outubro a dezembro de 2005, janeiro e fevereiro de 2006, período da autuação. Para aceitar os valores constantes nessa denúncia espontânea, parto do princípio de que o autuante, quando da ação fiscal, tinha, por dever, conhecimento da sua existência. Deveria verificar se nela existia ou não o imposto referente às notas fiscais que colheu junto ao sistema CFAMT. Afora, que teve a oportunidade de assim proceder quando os autos foram a ele encaminhados por esta 2ª CJF. Não o fez. Sendo assim, somente posso me alinhar com as informações trazidas pelo recorrente, ou seja, no imposto denunciado, as notas fiscais autuadas nela se encontram inseridas.

Portanto, partindo desta linha, apresento o quadro a seguir:

MÊS/ANO	Nº NF	ICMS DO AI	ICMS DE	DAE PG	ICMS A SER EXIGIDO
out/05	103	916,49			
	102	238,73			
	135	411,19			
	136	299,09			
TOTAL		1.865,50	1.855,51		9,99
nov/05	191	60,20			
	192	556,94			
TOTAL		617,14	827,39		0,00
dez/05	252	418,88			
	251	242,90			
	592	315,85			
TOTAL		977,63	330,89	330,89	315,85
jan/06	265	412,49			
	272	467,06			
TOTAL		879,55	752,51		127,04
fev/06	285	488,29			
TOTAL		488,29	955,36		0,00

Cumpra neste momento observar que o mês de fevereiro de 2006 embora conste na planilha elaborada pelo autuante, ele não lançou este mês no Auto de Infração. Assim, se existisse imposto a ser exigido neste momento esta CJF não poderia fazê-lo.

Por fim, embora não arguido, por dever, cabe pronunciamento a respeito da multa aplicada pelo autuante, inclusive tendo a PGE/PROFIS provocada à matéria, por competência. Entendo equivocada a multa de 50% aplicada pelo autuante. A multa indicada no art. 42, I, "b", 1, da Lei nº 7.014/96 versa sobre a antecipação ou substituição tributária, referente às micro e empresas de pequeno porte, instituto diverso da antecipação parcial. A norma tributária distingue a antecipação tributária propriamente dita da antecipação por substituição tributária. No entanto, 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). Por esta razão, quando da apuração do imposto, é aplicada a MVA - margem de valor agregado. Ao contrário do que já se expôs, a antecipação parcial tributária não encerra a fase de tributação, não podendo ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA) e ela açambarca 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*. Esta é, inclusive, a posição exposta pelo PGE/PROFIS em seu Parecer.

Diante desta situação, torna necessário se buscar qual a penalidade a ser aplicada, pois não se pode esquecer que a matéria trata de uma penalidade que deve ser aplicada, já que o imposto está sendo exigido em decorrência de ação fiscal. E, na situação, a própria Lei nº 7.104/96 nos dar estribo. O seu art. 42, II, “f” imputa multa de 60% para todos os casos em que, existindo infração, ela não esteja expressamente previstas nos demais itens do art. 42 que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, como 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:*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

Ressalto que a douta PGE/Profis comunga com este entendimento ao assim se posicionar no seu Parecer: *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. 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.*

Por tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar procedente em parte o Auto de Infração no valor de R\$1.617,87, conforme demonstrativo a seguir, ressaltando que a multa aplicada é aquela prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, podendo, entretanto, o contribuinte requerer à Câmara Superior deste Colegiado, caso queira, a dispensa da multa aplicada, de acordo com o disposto nos artigos 159 e 169, § 1º do RPAF/99.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

D. OCORRÊNCIA	D. VENCIMENTO	ICMS DEVIDO	MULTA (%)
30/4/2004	09/05/2004	307,82	60
31/5/2004	09/06/2004	139,73	60
30/6/2004	09/07/2004	78,12	60
28/2/2005	09/03/2005	488,29	60
31/10/2005	09/11/2005	9,99	60
31/12/2005	09/01/2006	315,85	60
31/1/2006	09/02/2006	127,04	60
30/4/2006	09/05/2006	151,03	60
TOTAL		1.617,87	

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à Preliminar de Nulidade e Improcedência da Multa)

Preliminarmente, divirjo do entendimento externado pela ilustre conselheira relatora, pois entendo que o presente Auto de Infração se encontra inquinado de flagrante nulidade.

Da análise dos fólios processuais, percebo, com clareza ímpar, que o contribuinte fora acusado da falta de recolhimento do ICMS por **antecipação tributária total**, na condição de microempresa.

Ora, o acusado deve se defender da acusação que contra ele é apresentada, à luz do **princípio da tipicidade cerrada** que deve reger o processo administrativo fiscal! Trata-se de matéria de ordem pública que deve ser considerada e apreciada pelo julgador administrativo quando da prolação do seu voto.

O fato do contribuinte ter “adivinhado” que a acusação contra si apresentada no Auto de Infração era, em verdade, a falta de recolhimento por antecipação parcial não tem o condão, no meu entendimento, de convalidar o lançamento de ofício na forma como fora realizado.

Isso porque se trata *in casu* de vício insanável existente desde o seu nascedouro, contaminando, pois, todos os atos que foram posteriormente praticados.

A infração imputada no Auto de Infração – falta de recolhimento da antecipação total do ICMS – e aquela “descoberta” no curso do processo administrativo fiscal - falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS – são absolutamente distintas, não podendo, pois, ser reenquadrada **durante a tramitação do processo**, mas tão-somente através de **nova ação fiscal** retificadora.

Impende observar que não se trata de mero erro na capitulação legal, mas de errônea imputação da conduta infracional, do que resulta em manifesto vício de origem a nulificar todo o lançamento de ofício.

Dest'arte, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, de ofício, julgar NULO o presente Auto de Infração.

Vencido, porém, quanto à preliminar de nulidade acima suscitada, em virtude de se ter “constatado” que a autuação, em verdade, se refere à falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS, passo ao exame do *meritum causae*.

Divirjo do entendimento externado pela insigne Conselheira Relator tão-somente no que pertine à multa aplicada, 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 a multa capitulada no presente Auto de Infração estivesse inquinada 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. 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!***

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de afastar a multa cominada no 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 teve contra si 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 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 exposto, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a*



**sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.** (destaques e grifos nossos)

Note-se que, como observado alhures, 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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para também afastar do lançamento de ofício a multa aplicada no Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **079269.0211/07-0**, lavrado contra **E. G. SILVA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.617,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Quanto à Preliminar de Nulidade

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Fauze Midlej.

Quanto à Improcedência da Multa

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à Preliminar de Nulidade e Improcedência da Multa)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS