

**PROCESSO** - A. I. N° 269356.0015/06-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e A FLORESTA COMÉRCIO DE MADEIRAS E SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - A FLORESTA COMÉRCIO DE MADEIRAS E SERVIÇOS LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF N° 0226-04/07  
**ORIGEM** - INFRAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 04/09/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0252-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Exigência de acordo com o instituído pela Lei nº 8.967/03. Comprovado o direito à redução de base de cálculo prevista no artigo 87, inciso V, do RICMS-BA, fato que reduziu os valores exigidos. Excluídos da autuação os valores referentes às mercadorias relacionadas no inciso II do artigo 353 do RICMS-BA. Multa prevista, à época dos fatos, na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente comprovada. Modificada a Decisão. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Modificada a Decisão, para restabelecer a exigência fiscal em sua totalidade. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto ao item 1.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, e de Recurso de Ofício interposto pela Presidente do CONSEF, nos termos do art. 169, § 2º, do RPAF/99. O Auto de Infração foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$ 28.669,28, em razão das seguintes irregularidades:

1. *“Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”*

Complementando a descrição dos fatos, consta na acusação: *“Do período de março de 2004 a setembro de 2005 conforme Demonstrativo: Resumo das antecipações Exercício de 2004 e 2005 e Demonstrativos analíticos com as respectivas notas fiscais sujeitas a antecipação parcial e total.”* Foi cobrado imposto no valor de R\$ 13.855,51 e foi indicada multa no percentual de 50%.

2. *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas.”*

Trata-se de entradas de mercadorias não incluídas nas DMEs. Foi cobrado imposto no valor de R\$14.813,77, acrescido da multa no percentual de 70%.

O autuado apresentou defesa e, em relação à infração 1, alegou que na apuração do imposto foram incluídas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, bem como foi desprezada a redução de 50% prevista para as microempresas. Quanto à infração 2, afirmou que o

seu procedimento não acarretou prejuízo ao fisco, já que estava enquadrado no regime do SIMBAHIA e efetuava o recolhimento do ICMS por meio de débito em conta de energia elétrica.

Na informação fiscal, o autuante acolheu parcialmente as alegações defensivas referentes à infração 1, porém não informou qual o valor que era devido.

O processo foi convertido em diligência, para que o autuante prestasse nova informação fiscal. Foi determinado que o auditor fiscal efetuasse as retificações referentes à infração 1 e elaborasse novas planilhas.

Em atendimento à diligência, o auditor fiscal elaborou novas planilhas (fls. 387 a 389), nas quais foram excluídas cinco notas fiscais referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (fl. 388), bem como foi concedida a redução de 50% prevista para as empresas optantes pelo regime do SimBahia. Após essas correções, o valor do ICMS a recolher referente à infração 1 passou para R\$7.605,55 (fl. 389).

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado não se pronunciou.

Por meio do Acórdão JJF N° 0226-04/07, a infração 1 foi julgada procedente em parte, no valor de R\$7.605,55, conforme apurado na diligência realizada pelo autuante. A infração 2 foi julgada procedente em parte, uma vez que a primeira instância decidiu que, em relação aos exercícios de 2003 e 2004, não era cabível a exigência de imposto, mas a aplicação da multa prevista no inciso XII-A do artigo 42 da Lei n° 7.014/96.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, em relação à infração 1, alega que a correção efetuada em primeira instância não foi satisfatória, já que foram mantidas na apuração do imposto as aquisições referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Frisa que a cobrança da antecipação parcial sobre esses valores contraria o disposto no art. 353, inc. II, do RICMS-BA. Diz que, do débito apurado pela 4ª JJF, deve ser excluído o valor de R\$3.662,07, referente às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o que faz remanescer a importância de R\$3.943,48, conforme os demonstrativos de fls. 413 a 416.

Quanto à infração 2, o recorrente afirma que a autuação não procede, pois está enquadrado no regime do SimBahia e paga o imposto por meio de sua conta de energia elétrica. Diz que não utiliza o crédito fiscal referente às entradas de mercadorias. Frisa que não causou qualquer prejuízo ao Estado. Menciona que as DMEs foram apresentadas tempestivamente, conforme as photocópias acostadas às fls. 417 a 419.

Ao finalizar o seu arrazoado, o recorrente solicita a nulidade parcial do Auto de Infração.

Ao exarar o Parecer de fls. 424 a 428, a ilustre representante da PGE/PROFIS discorre acerca do regime de substituição tributária, transcreve dispositivos legais e regulamentares e, em seguida, afirma que as alegações recursais referentes à infração 1 não merecem ser acolhidas e, portanto, deve ser mantida a Decisão recorrida. Quanto à infração 2, afirma que os argumentos recursais são os mesmos já trazidos na defesa e diz que não foram trazidas aos autos provas capazes de afastar a presunção legal. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Em 14 de maio de 2008, na sessão de julgamento, foi concedida vista dos autos ao Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco. Em 15 de maio de 2008, conforme despacho à fl. 429, o processo foi devolvido à Secretaria da 2ª CJF “*após análise do Auto de Infração e do Recurso interposto*”.

Por considerar que a Decisão de Primeira Instância, relativamente à parcela modificada na infração 2, era contrária à legislação tributária e a reiteradas decisões deste colegiado, a Presidente do CONSEF, em 15 de maio de 2008, interpôs Recurso de Ofício, para que a matéria em questão fosse reexaminada.

O recorrido foi notificado acerca da interposição do Recurso de Ofício, fls. 431 a 433, porém não se pronunciou.

Em 03 de setembro de 2008, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que o demonstrativo de fl. 389, referente à infração 1, fosse desdoblado em dois: um com o imposto devido por antecipação “parcial” e outro com o devido por antecipação tributária.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC nº 227/2008 (fls. 439 a 441), tendo o Parecerista informado que, efetuado o desdobramento determinado, foi apurado ICMS devido por antecipação “parcial” no valor de R\$4.402,00 (R\$4.402,03) e por antecipação tributária no montante de R\$3.662,07, tudo conforme demonstrativo à fl. 440. Nessa apuração, os recolhimentos efetuados pelo contribuinte antes do início da ação fiscal foram computados na determinação dos débitos.

Notificados acerca do resultado da diligência, nem o recorrente e nem o autuante se pronunciaram.

Ao exarar o Parecer de fls. 449 a 453, a doutora Sylvia Amoêdo, procuradora do Estado, se posiciona pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Afirma que, no seu entendimento, a diligência de fls. 439 a 441 apenas separou os valores cobrados na infração 1, que cobrava ICMS recolhido a menos em aquisições interestaduais, devido por antecipação parcial.

Quanto à hipótese de aplicação da multa referente à antecipação parcial, a ilustre procuradora transcreve Parecer exarado pelo doutor José Augusto Martins Junior, em consulta formulada pela 2<sup>a</sup> CJF sobre esse tema.

Nesse Parecer, o doutor José Augusto Martins Junior afirma que, no seu entendimento, a pena prevista no art. 42, inc. II, da Lei nº 7.014/96, antes da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, não poderia ser aplicada às hipóteses de falta de pagamento da antecipação parcial. Aduz que na ADIN nº 33203-8/2004 a tese defendida pelo Estado foi a de que a antecipação parcial e a antecipação propriamente dita são institutos diferentes. Diz que, nesse mesmo raciocínio, está inserida a possibilidade de aplicação da pena de não recolhimento da antecipação parcial às microempresas e às empresas de pequeno porte. Salienta que um exame literal do art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, evidencia a intenção do legislador de se aplicar a sanção na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e por empresas de pequeno porte, pois, conforme a conjunção “ou” inserida no texto legal, restariam enlaçadas pela norma em tela tanto a figura da antecipação tributária quanto a antecipação parcial.

Após transcrever o disposto no art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, o ilustre procurador assim se pronuncia: *“Contudo, 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, entendo impertinente tal conclusão, em face da obrigatoriedade simbiose do artigo legal em epígrafe e os princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.”*

Ao concluir o seu Parecer, o ilustre procurador se posiciona pela possibilidade da revisão do lançamento no sentido de se aplicar a pena prevista 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, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução de multa prevista na Lei nº 7.014/96.

## VOTO

É objeto do presente Recurso Voluntário a Decisão da primeira instância que julgou procedentes em parte as duas infrações que compõem o Auto de Infração em epígrafe.

Na infração 1, o recorrente foi acusado de ter efetuado *“o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.”*

Como prova dessa acusação, foram elaborados os demonstrativos de fls. 7 a 21. Posteriormente, quando foi realizada a diligência solicitada pela primeira instância, foram confeccionados os demonstrativos de fls. 387 a 389.

Examinando os demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado, constata-se que no primeiro item do lançamento foi cobrado o ICMS devido por antecipação tributária. Todavia, nesse item foram incluídos valores referentes à antecipação propriamente dita, bem como montantes atinentes à antecipação “parcial”.

Mesmo considerando que a antecipação “parcial” e a antecipação tributária propriamente dita são espécies distintas do gênero substituição tributária, não vejo como manter em um mesmo item do lançamento a cobrança dessas duas espécies, pois nelas: o valor do imposto devido é calculado de forma diversa; os momentos da ocorrência dos fatos geradores são diferentes e os enquadramentos legais não são os mesmos. Além disso, a cobrança dessas duas espécies em um mesmo item do lançamento dificulta o entendimento da acusação imputada ao contribuinte e, em consequência, prejudica o exercício do direito de defesa.

Dessa forma, com fulcro no disposto no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF/99, declaro nula a exigência fiscal relativamente às mercadorias enquadradas no regime de antecipação tributária propriamente dita, isso é, das mercadorias relacionadas no inciso II do artigo 353 do RICMS-BA, conforme pleiteia o recorrente.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie a execução de nova ação fiscal, visando a cobrar o imposto referente às mercadorias relacionadas no inciso II do artigo 353 do RICMS-BA.

Uma vez excluídos os valores referentes às aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, resta comprovada a procedência parcial da infração 1, no valor de R\$4.402,03, conforme demonstrativo de débito à fl. 442, apurado na diligência realizada pela ASTEC do CONSEF, cujo resultado não foi questionado nem pelo recorrente e nem pelo autuante.

Quanto à multa cabível, passo comungar com a tese defendida pela ilustre representante da PGE/PROFIS de fls. 449 a 453, segundo a qual a multa indicada na autuação (art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%) não é cabível e deve ser reenquadrada no artigo 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que, no entanto, caso o recorrente assim deseje, poderá requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa da multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhada da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, inc. I, do RPAF/99.

Quanto à infração 2, as alegações recursais são as mesmas apresentadas em primeira instância, as quais já foram enfrentadas e afastadas com a devida fundamentação. A alegação pertinente ao regime de apuração do imposto (SimBahia) não elide a acusação, pois o ICMS que está sendo cobrado é referente a operações anteriores não registradas e não submetidas à tributação. Do mesmo modo, a apresentação tempestiva das DMEs, porém sem as operações arroladas na autuação, não é capaz de elidir a infração. Ressalto que na apuração do imposto foi concedido o crédito de 8%, previsto no art. 408-S do RICMS-BA.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reduzir o valor devido na infração 1 para R\$4.402,03 e para retificar a multa indicada na infração 1, ressaltando que o recorrente poderá se eximir dessa pena mediante pedido de dispensa de multa ao apelo da equidade, dirigido à Câmara Superior deste CONSEF no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, inc. I, do RPAF/99. Após a retificação do valor devido na infração 1, o demonstrativo de débito desta infração fica da seguinte forma:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO			
Seq.	Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo
1	31/03/2004	09/04/2004	0,00
2	30/04/2004	09/05/2004	178,33
3	30/06/2004	09/07/2004	0,00

4	31/07/2004	09/08/2004	116,12
5	31/08/2004	09/09/2004	444,90
6	30/09/2004	09/10/2004	1.049,28
7	31/10/2004	09/11/2004	186,13
8	30/11/2004	09/12/2004	771,58
9	31/12/2004	09/01/2005	0,00
10	31/01/2005	09/02/2005	532,59
11	28/02/2005	09/03/2005	258,03
12	31/03/2005	09/04/2005	101,90
13	30/04/2005	09/05/2005	31,74
14	31/05/2005	09/06/2005	121,65
15	30/06/2005	09/07/2005	213,74
16	31/07/2005	09/08/2005	300,87
17	31/08/2005	09/09/2005	30,48
18	30/09/2005	09/10/2005	64,69
<b>TOTAL</b>			<b>4.402,03</b>

O Recurso de Ofício, interposto nos termos do § 2º do art. 169 do RPAF/99 pela senhora presidente do CONSEF, trata da Decisão de primeira instância que julgou a infração 2 procedente em parte.

A infração 2 trata da realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do pagamento do ICMS, tendo sido a irregularidade apurada por meio da constatação de ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem a devida inclusão nas DMEs. Essa irregularidade ocorreu nos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

Na Decisão recorrida, a primeira instância manteve a autuação quanto ao exercício de 2002. Já quanto aos exercícios de 2003 e 2004, a 4ª JJF decidiu que “*por se tratar de empresa inscrita no regime simplificado de apuração do imposto, SIMBAHIA, a partir do exercício de 2003, deve ser aplicada a multa de 5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME), consoante a previsão do art. 42, XII-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 01/01/03*”.

Prevê o disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 que a constatação da ocorrência de entrada de mercadoria não contabilizada autoriza o fisco a presumir a realização de operação de saída de mercadoria tributável sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência dessa presunção.

O recorrente, por estar enquadrado no Regime do SimBahia, estava obrigado a informava nas DMEs as aquisições realizadas em cada exercício, conforme previsto no § 2º do artigo 335 do RICMS-BA, a seguir transcrita:

*Art. 335. Os contribuintes inscritos na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte deverão apresentar, até o dia 28 de fevereiro de cada ano, a Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte (DME) e, quando for o caso, a sua Cédula Suplementar (CS-DME), relativamente ao período do ano anterior em que a empresa esteve enquadrada no SimBahia.*

[...]

*§ 2º Na DME serão informados os valores das receitas e dos pagamentos ou aquisições, do período do ano em que a empresa esteve enquadrada no SimBahia, bem como os dados relativos aos estoques inicial e final do período considerado, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos valores constantes nos documentos fiscais relativos a que operações e prestações ocorridas no período de referência.*

Considerando que as aquisições realizadas pelo recorrente durante os exercícios de 2003 e 2004 não foram informadas nas correspondentes DMEs, ficou caracterizada a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou não registradas e, portanto, estava o fisco autorizado a presumir a ocorrência de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao recorrente comprovar a improcedência dessa presunção.

Tendo em vista que o recorrente não comprovou a improcedência da presunção legal, a infração estava caracterizada e, em consequência, foi correto o procedimento do autuante ao cobrar o ICMS devido acompanhado da multa cabível e dos acréscimos legais. Desse modo, a Decisão recorrida deve ser reformada, para que se restabeleça a exigência fiscal feita na infração 2.

Ressalto que a multa prevista no inciso XII-A seria cabível caso o recorrente tivesse comprovado a improcedência da presunção legal, o que não ocorreu no caso em comento.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida e julgar a infração 2 procedente.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à Aplicação de Multa – Infração 1)**

Com referência à aplicação da multa, divirgo do ilustre relator Álvaro Barreto e adoto entendimento do ilustre conselheiro Nelson Daiha Filho, contido no voto divergente constante no Acórdão CJF nº 0205-12/09, abaixo transcrito, por concordar integralmente com os argumentos expedidos para fundamentar a não aplicabilidade da multa na infração objeto da ação fiscal.

##### **“VOTO DIVERGENTE**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

##### **VOTO**

*(...)*

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

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

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

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

*Naquela oportunidade, o ilustre 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, 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 saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.*

*(...)*

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

*(...)*

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

*Note-se que, como observado alhures, 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 quedou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, "j"? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido fraude.*

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

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

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa exigida na infração 1 e julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente quanto ao item 1, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269356.0015/06-1, lavrado contra **A FLORESTA COMÉRCIO DE MADEIRAS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$19.215,80**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.402,03 e 70% sobre R\$14.813,77, previstas no art. 42, incisos II, "f", 1 e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Aplicação da Multa) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.  
VOTO VENCIDO (Quanto à Aplicação da Multa) – Conselheiros: Fauze Midlej e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

FAUZE MIDLEJ – VOTO DIVERGENTE (Quanto à Aplicação de Multa – Infração 1)

JOÃO SAMPAIO REGO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS