

PROCESSO	- A. I. N° 207093.0008/07-5
RECORRENTE	- ESPAÇO & FORMA MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA. (DIVIFORMA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTARIO - Acórdão 5 ^a JJF n° 0083-05/08
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
INTERNET	- 04/09/2009

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0255-12/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do estado para comercialização. Mantida a Decisão, porém retificado o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, "f", da Lei n° 7.014/96). Recurso NÃO PROVÍDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2007, para exigir o valor de R\$384.258,07, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado em 2006. Sendo exigido o valor R\$10.133,76 e aplicada a multa de 70%.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para comercialização. Sendo exigido o valor R\$369.382,94 e aplicada a multa de 60%.
3. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Sendo exigido o valor de R\$2.484,63 e aplicada a multa de 60%.
4. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, decorrentes de vendas a contribuintes isentos de inscrição estadual. Sendo exigido o valor de R\$ 2.256,74 e aplicada a multa de 60%.

O contribuinte apresenta defesa (fls.221 a 224), reconhecendo as infrações 3 e 4 e insurgindo-se em relação às infrações 1 e 2.

Quanto à infração 1, alega que o autuante não considerou movimentação em vários meses e que deixou de considerar alguns produtos no estoque inicial e final. Informa que não teve acesso à relação das mercadorias que tiveram lançamentos de ajustes sem a emissão de documentos fiscais, e que tais mercadorias tiveram seus códigos alterados e foram entregues em códigos diversos daqueles que foram faturados, por serem similares. Junta documentos e meios magnéticos para demonstrar os resultados após os ajustes realizados, e reconhece a omissão de saídas no valor de R\$13.920,46, com ICMS a 17%, no valor de R\$2.366,48.

Quanto à infração 2, argumenta que desde abril de 2004 vem acumulando créditos fiscais em razão de operações internas com alíquotas inferiores às das aquisições. Informa que, orientado pela DITRI, a partir de abril de 2005 vem compensando ICMS antecipação parcial com os créditos acumulados; a condição para fruição deste benefício seria a protocolização de um pedido de utilização de crédito fiscal. Informa que adotou este procedimento no período de 13/01/2005 a 16/02/2006 e junta documento 04 (fl.248), ressaltando que tais pedidos continuam tramitando sem qualquer Decisão proferida e que a orientação não foi formalizada, mas foi feita por prepostos fiscais na DITRI.

Sustenta que as compensações feitas no seu estabelecimento no período de abril de 2005 a fevereiro de 2006, bem como as antecipações parciais abatidas de março de 2005 a janeiro de 2006 foram validadas pelo autuante, mas que nas competências de fevereiro de 2006 a agosto de 2007 o autuante entendeu de não homologar, alegando falta de previsão legal.

Argumenta que a formalização do pedido para utilização do crédito acumulado foi feita com base no artigo 108, II, "d", § 2º, I e II do RICMS/97 e que deixou de apresentar os pedidos por entender não trazer consequência financeira ao Estado.

Conclui dizendo que tendo em vista a falta de manifestação da Administração Tributária, entende que deixou de cumprir apenas a obrigação acessória de solicitar o crédito e que por isso caberia apenas a multa formal de R\$50,00.

O autuante em sua informação de fls. 253 a 258 diz que após verificação dos documentos anexados pelo autuado, referentes à infração 1, retificou o levantamento quantitativo de estoques, tendo apurado nova base de cálculo de R\$13.645,45 e o ICMS no valor de R\$2.319,73.

Informa que em relação à infração 2 os argumentos defensivos não são suficientes para elidir a infração e que a quitação de ICMS antecipado com crédito acumulado não encontra respaldo na legislação tributária.

Salienta que o autuado reconheceu expressamente a procedência das infrações 3 e 4. Finalmente, pede que seja julgada parcialmente procedente a infração 1 e totalmente procedentes as infrações 2, 3 e 4.

Intimado para receber cópia da informação fiscal, o autuado se manifestou, juntando cópias do livro Registro de Apuração do ICMS, fls. 265 a 359 e registrando que o autuante acatou as falhas apresentadas em seu levantamento quantitativo de estoque relacionado à infração 1, tendo concluído por um valor inferior ao que havia apurado anteriormente. No que diz respeito à infração 2 afirma que o autuante de forma simplória, não acolheu a compensação sob a alegação de falta de previsão legal.

Sustenta que a compensação do ICMS antecipação parcial com crédito acumulado, está sendo feita com base nos artigos 108 e 109 do RICMS/BA e que os artigos 106, 112, 113 que transcreve, e os 156, 170 e 170-A, dispõem sobre o direito à compensação. Discorre seus entendimentos sobre o tema e encerra pedindo que com base nos elementos acostados ao processo, seja acolhida sua manifestação.

O autuante toma ciência da manifestação do autuado, mas não se pronuncia.

O julgador de Primeira Instância emite o seguinte voto:

"Na defesa apresentada o sujeito passivo reconheceu as infrações 3 e 4, por isso deixo de me pronunciar em relação a estas infrações. Contestou expressamente as infrações 1 e 2, que passo a examiná-las quanto ao mérito.

Em relação à infração 1, exigiu-se o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Analisando os demonstrativos juntados às fls. 12 a 134, especialmente o resumo de fls. 12 a 16 constatei que do levantamento quantitativo de estoque realizado foi apurado omissão de saídas de diversas mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, no valor de R\$59.752,38, exigindo-se o ICMS no valor de R\$10.133,80.

Ressalto que o contribuinte quando da apresentação de sua defesa, inicialmente juntou diversos documentos e apontou inconsistências no levantamento do autuante. Alegou que o autuante deixou de considerar diversos

meses em sua movimentação e acostou os documentos de fls. 228 a 246 para demonstrar os fatos. Reconheceu que houve omissão de saídas no valor de R\$13.920,46 e o ICMS no valor de R\$2.366,48. Disse que vai realizar o pagamento da importância por ele reconhecido com utilização de créditos fiscais acumulados.

Vejo que o autuante na revisão feita acatou o pedido do contribuinte. Por sua vez retificou o seu levantamento quantitativo de estoque e ao realizar as exclusões e inclusões necessárias apurou desta vez omissão de entradas de R\$3.923,54 e de saídas de R\$13.645,45, sendo exigido o imposto no que representou maior valor monetário, sobre as omissões de saídas. Foi feito a entrega ao sujeito passivo dos novos demonstrativos e este apenas mencionou que o autuante acatou o seu pedido, ajustou o seu levantamento e encontrou um valor até menor do que ele apurou em seu demonstrativo. Não contestou quanto às novas quantidades e aos novos valores apurados.

Pelo exposto, não havendo qualquer contestação ao resultado da revisão processada pelo autuante, acato o demonstrativo por ele elaborado e juntado às fls. 254 a 258 e considero a omissão de saídas de R\$13.645,45 com exigência do imposto no valor de R\$2.319,73. Infração parcialmente subsistente.

Quanto à infração 2, que trata da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial nas aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, observo que o contribuinte em nenhum momento contestou os demonstrativos acostados aos autos, bem como os valores apurados, nem na defesa nem no seu pronunciamento.

Nos dois momentos, (defesa e manifestação) que se pronunciou no processo discorreu apenas que pretende pagar os valores apurados com créditos fiscais acumulados. Neste sentido juntou documentos às fls. 248, 250 e 251, sendo aquele uma relação de números de processos protocolizados junto à SEFAZ e estes demonstrativo de movimentação interna do processo nº 007299/2005-8 e defendeu a tese de que o seu intento encontra guarida nos artigos 106, IV, 108, II, "d", e 109 do RICMS/97, bem como nos artigos 106, 112, 113, 156, 170 e 170-A do CTN.

Ressalto que o direito à utilização de créditos acumulados nas hipóteses previstas no art. 108, inciso II, alínea "d", do RICMS/97, depende de ato específico do Secretário da Fazenda e de regras que devem ser observadas pelo interessado, consoante previsto no § 2º do referido artigo. Neste caso específico, o sujeito passivo não trouxe ao processo o ato solene deferido pelo Secretário de Fazenda do Estado da Bahia autorizando a compensação do ICMS antecipação parcial consoante pretendido. Dessa forma fico impedido de autorizar a homologação dos valores lançados no presente Auto de Infração. Está correta a autuação.

Ademais, é devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do estado para comercialização. Infração caracterizada.

Diante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração."

Em sede de Recurso Voluntário o recorrente impugna apenas a infração 2, acatando as retificações efetuadas pelo autuante em relação à infração 1 e acolhendo a procedência das infrações 3 e 4.

Com relação à infração 2, o recorrente muda o foco de sua impugnação, ao afirmar que as operações sobre as quais foi exigido o imposto não configuraram fato gerador de ICMS, antecipação parcial, por se tratar de meras transferências de estoques entre estabelecimentos da mesma empresa, situados em estados distintos, não havendo aquisição a título oneroso.

Transcreve o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, para sustentar que a antecipação parcial do ICMS é devida na hipótese de aquisições interestaduais de mercadorias, e com a expressão "mercadorias" pretendeu o legislador submeter à incidência da antecipação parcial apenas as operações mercantis, e não quaisquer transferências de bens.

Prossegue, tecendo considerações sobre o conceito de bens e mercadorias, referindo-se a juristas renomados e ao Decreto Estadual nº 9.547/05, que alterou o § 3º do art. 352-A do RICMS, que transcreve, do qual foi excluindo a palavra "bens", para limitar a cobrança apenas a aquisições

Para comprovar que a quase totalidade das operações acobertam transferências de estoques de mercadorias, traz à colação cópias de todas as notas fiscais relacionadas à infração 2, ficando evidenciado que as operações realizadas não se subsumem à hipótese de incidência da antecipação parcial do ICMS, eis que apenas tem aplicação aos caos de aquisição (compra) de mercadorias (operação mercantil, não de transferência de estoque

Requer a improcedência da infração 2.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, transcrevendo inicialmente a norma estadual que instituiu o ICMS antecipação parcial, art. 12-A da Lei nº 7.014/96, para observar que o ICMS antecipação parcial, incide nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização e que o legislador não restringiu seu campo de incidência apenas às operações onerosas, permitindo-se concluir que, aquisições a qualquer título, desde que de mercadorias para fins de comercialização, e remetidas por contribuintes localizados em outros estados, salvo as exceções indicadas na lei, ou eventualmente previstas em norma infralegal, implicam em fato gerador do ICMS antecipação parcial. Acrescenta que, assim o RICMS, ao disciplinar sobre a incidência do imposto em exame, encontra-se em perfeita consonância com a referida norma instituidora do ICMS antecipação parcial, ao dispor que configuram fato gerador desse imposto as entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, consoante o art. 362-A, que transcreve.

Tece considerações sobre a definição da palavra *adquirir*, apontando ainda, que embora não suscitado pelo recorrente, também aqui não há que se falar em aplicação da Súmula nº 166 do STJ, transcrita, que prevê a não-incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Na sessão de julgamento decidiu a Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, que o PAF fosse encaminhado em diligência à PGE/PROFIS para emissão de Parecer acerca da questão a seguir delineada.

A infração 2 trata da falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial relativamente a fatos geradores ocorridos no período de fevereiro/2006 a agosto/2007. Nesse item do lançamento foi cobrado imposto e aplicada a multa de 60% prevista no art. 42 da Lei 7.014/96.

Tendo em vista que a infração refere-se a período anterior à vigência da Lei nº 10.847/07, na qual foi inserida a expressão *inclusive a antecipação parcial*, na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96, solicita-se à PGE/PROFIS emissão de Parecer jurídico esclarecendo se, na situação sob análise, pode, ou não, ser aplicada a penalidade de 60% pela falta de recolhimento do ICMS, antecipação parcial, considerando que o fato gerador desse lançamento é anterior a 28/11/07.

O procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Junior, emite Parecer, que passamos a relatar em apertada síntese.

Inicia o ilustre procurador analisando a possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial, em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão "inclusive antecipação parcial".

Diz o Parecerista que uma análise rápida da alteração promovida pelo legislador, conduz, de forma inequívoca, à ilação da inaplicabilidade da penalidade pelo não recolhimento de antecipação parcial, antes da Lei 10.847/07, uma vez que o próprio legislador, numa evidente interpretação da norma prevista 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 3203-8/2004. Portanto, prossegue o procurador, em verdade restou comprovado que o conceito previsto no art. 42, II, "d", da Lei 7.014/96, especificamente o termo "antecipação, de fato não abarca a figura da "antecipação parcial", conquanto, por epítrope, derivados de fontes conceituais distintas.

Continuando, acrescenta, que, no que tange à possibilidade de aplicação da penalidade de não recolhimento da antecipação parcial praticada pelas empresas de pequeno porte e as microempresas, parece, por motivos lógicos, inserto no mesmo raciocínio acima destilado; contudo, vista apressada da norma preconizada no art. 42, I, "b", "1", poderia levar a inferir que a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial seria imputável às EPP's e Microempresas, a par da redação conferida ao texto legal em análise; em exame literal da norma disposta no art. 42, I, "b", "1", grosso modo, parece virtualmente aparente a intenção do legislador de se aplicar a sanção na hipótese do não recolhimento de antecipação parcial por microempresa e empresa de pequeno porte, pois, conforme se infere da conjunção disjuntiva "ou" inserta no texto legal, restaria enlaçada pela norma em epígrafe tanto da antecipação (substituição

tributária) como o instituto da antecipação parcial, no texto denominada simplesmente antecipação. Transcreve o dispositivo citado.

Em seguida, ressalta que, em que pese a literalidade da norma remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação ao parcial por microempresas e empresa de pequeno porte, entende impertinente tal conclusão, em face da obrigatoriedade simbiose do artigo em epígrafe e os princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na aplicação de penalidades; afinal, quadra apontar, seria ilógico não se aplicar uma penalidade a empresas adstritas ao regime de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, amparado por arrimo constitucional em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresas.

Assim, conclui o procurador, diante do exposto, entende inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação tributária, tanto na hipótese das empresas normais como no caso de microempresas, empresa de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e antecipação parcial de institutos distintos, situação reconhecida pelo próprio Estado na ADIN 33203-8/2004, dês que a sanção descrita no art. 42, II "d", da Lei nº 7014/96 não encampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10847/07.

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea "f", II, do art. 42 da Lei nº 7014/96, naquelas hipóteses em que fora imputada, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial, posiciono-me favoravelmente, vejamos. 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 em 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 7014/96, nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei 10847/07, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução da multa prevista na Lei estadual de regência do ICMS.

Na assentada de julgamento, a advogada do contribuinte discordou da PGE/PROFIS no que diz respeito à aplicação da multa sobre fundamento de que o fato gerador do lançamento não está submetido à Lei nº 10.847/07.

A procuradora manifestou em mesa sua dúvida quanto à procedência da ação fiscal considerando que as mercadorias foram “transferidas” da fábrica para venda fora do estabelecimento da empresa.

VOTO VENCIDO (Quanto à Exclusão da Multa)

Inicialmente, embora estando evidenciado que o recorrente tenha inovado em seu Recurso Voluntário, modificando o foco da sua argumentação, em atenção ao princípio da verdade material e do controle da legalidade, devem ser apreciadas as suas alegações.

O Recurso Voluntário limita-se a sustentar a improcedência da infração 2, com respaldo na interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria. Entende o recorrente que, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de sua propriedade, não há incidência de ICMS antecipação parcial, por se tratar apenas de transferência de estoque, sem caráter mercantil.

Mas, como bem fundamentou a ilustre procuradora, em seu Parecer, o RICMS ao disciplinar a incidência do imposto em exame, art. 12-A, em perfeita consonância com a norma instituidora prescrita na Lei nº 7.014/96, dispôs que configura fato gerador as entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, sem qualquer restrição ao seu campo de incidência, permitindo-se concluir que aquisições a qualquer título, desde que de mercadorias para fins de comercialização e remetidas por contribuintes localizados em outros estados, implicam em fato gerador do ICMS antecipação parcial.

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

"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 brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.*

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

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

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

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

(...)

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independentemente 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 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 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 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, dês que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampa 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 transrito, 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 (corrente), 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. Desflui-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.

Dest'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 ação fiscal e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Cabível)

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada para a infração 2, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para a citada infração era a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese defendida pelo ilustre representante da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos na infração 2, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Divergindo do entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro relator, não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “*propor a aplicação da penalidade cabível*”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento da infração 2 não houve dolo. Nas infrações à legislação tributária, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feitas pelo auditor fiscal autuante, que é quem verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do sujeito passivo classificar os seus procedimentos como dolosos ou não dolosos.

Em face do exposto, retifico a multa indicada na infração 2, no percentual de 60%, para a prevista na aliena “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.

Observo que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, ressalto que o recorrente poderá se eximir da multa em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, 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, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, acolho o opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa proposta na infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207093.0008/07-5, lavrado contra ESPAÇO & FORMA MÓVEIS E DIVISÓRIAS LTDA. (DIVIFORMA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$376.444,04, acrescido das multas de 60% sobre R\$374.124,31 e 70% sobre R\$2.319,73, previstas no artigo 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Nelson Antonio Daiha Filho, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Fauze Midlej.

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

TOLSTOI SEARA NOLASCO PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS