

PROCESSO - A. I. Nº 279116.1164/00-4
RECORRENTE - CARLOS HUMBERTO BORGES DE QUEIROZ (MADEREIRA SÃO MIGUEL)
RECORRIDA - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0240-04/08
ORIGEM - INFAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 16/09/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0269-12/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização, mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Restou comprovado que parte do débito já havia sido pago antes do início da ação fiscal. Infração elidida em parte. Reenquadramento da multa para o percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, uma vez que esta era a penalidade prevista em lei para a irregularidade à época dos fatos geradores. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Comprovado que na apuração do débito foi considerado corretamente o crédito fiscal na forma prevista na legislação tributária. Infração mantida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto ao item 1. Decisão unânime em relação à infração 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão proferida pela referida 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que, através do Acórdão JJF nº 0240-04/08, decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe.

O presente Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$33.111,67 acrescido das multas de 50% e 60% em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher o ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização (2004 a 2006) - R\$25.783,30;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA (2004 a 2006) - R\$7.328,37.

Em sua peça defensiva, o autuado inicialmente discorreu sobre as infrações e disse que as exigências não podem prosperar, por entender que o estabelecimento autuado apurou o ICMS em

função de sua receita bruta e tem direito ao crédito de 8% a ser deduzido da alíquota de 17%. Ressaltou que deve ser concedida a redução de 50% na apuração do ICMS antecipação parcial, relativo aos produtos adquiridos em estabelecimentos industriais, em conformidade com o disposto no art. 352-A, § 4º do RICMS/BA.

Salientou que na instauração do processo administrativo devem ser obedecidos os princípios gerais de direito, especialmente o da ampla defesa, conforme previsto no artigo 2º do RPAF/BA, tomando como base o Código Tributário Nacional (CTN), que regula a interpretação e a integração da legislação tributária, que no seu art. 112 estabelece que na dúvida deve ser decidido da forma mais favorável ao contribuinte.

Atentou que o administrador público deve exercer sua função com zelo e em obediência aos parâmetros fixados na lei, com base no princípio da reserva legal. Transcreveu parte de texto publicado na Revista dos Tribunais (Jan/Mar – 1982) para reforçar o seu posicionamento.

Transcreveu as ementas dos Acórdãos JJF 0222-02/06 e 0104-01/06 e afirmou que, estando o contribuinte enquadrado como microempresa, ao teor das decisões contidas nos citados Acórdãos, deveria ter sido concedido crédito de 8% a ser deduzido da alíquota de 17% aplicada na apuração do ICMS, bem como conceder uma redução de 50% na apuração do imposto a recolher relativo às mercadorias adquiridas em estabelecimentos industriais.

Afirmou que também não foi levado em consideração os valores já pagos conforme DAE's juntados às fls. 228 e 229, referente às notas fiscais 47593, 3555, 3036, 13231, 4712, 1111249, 3198 e 49017 que foram incluídos na planilha elaborada pelo autuante. Pediu a nulidade do Auto de Infração e, se assim não entender o órgão julgador, pela improcedência parcial da autuação.

Em 04/12/07, o recorrente juntou petição à fl. 233, juntamente com uma relação e cópias de notas fiscais de compras efetuadas em estabelecimentos industriais (fls. 234 a 371).

O autuante, na informação fiscal prestada à fl. 374, disse que:

Acata o pedido de redução de 50% do ICMS antecipação parcial, relativo a compra de mercadorias em estabelecimentos industriais;

Refaz os demonstrativos originais (fls. 375 a 381), excluindo as notas fiscais apresentadas junto com a defesa que foram comprovadas por meio de DAE's o pagamento do ICMS antecipação parcial;

Requeru a procedência parcial do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito juntado à fl. 374.

A Inspeção Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal, inclusive fazendo entrega dos demonstrativos juntados com a mesma e concedeu prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse, fato que não ocorreu no prazo legal.

Através do Acórdão JJF nº 0240-04.08, decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“Da análise dos demonstrativos juntados pelo autuante às fls. 9 a 17, verifico que no cálculo do ICMS antecipação parcial e da mesma forma no cálculo da substituição tributária, foram deduzidos corretamente na coluna 8 e 14, o valor do crédito fiscal correspondente às notas fiscais relacionadas no mencionado demonstrativo.

Observe ainda, que na defesa apresentada, o recorrente apresentou documentos fiscais (DAEs e notas fiscais) para tentar comprovar que parte do débito exigido já tinha sido pago anteriormente, o que foi acatado na informação fiscal, bem como ter sido entregue ao autuado cópia dos demonstrativos refeitos pela fiscalização.

Com relação ao argumento defensivo de que na condição de microempresa tem direito ao crédito fiscal de 8%, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme previsto no artigo 19 da Lei nº 7.357/98, o mencionado crédito deve ser considerado quando constatado infrações de natureza grave, previstas nos artigos 15, 16, 17 e 18 da mencionada Lei, o que não se aplica às operações objeto da autuação. Na situação presente, em se tratando de exigência de ICMS antecipação parcial e ICMS devido por antecipação relativo a mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, em ambos os casos, o imposto destacado no documento fiscal foi corretamente deduzido a título de crédito fiscal na apuração do imposto devido.

Quanto ao argumento de que não foi levado em consideração na apuração do ICMS antecipação parcial (infração 1) os valores já pagos e também a redução de 50% do imposto devido relativo a compra de mercadorias em estabelecimentos industriais, na informação fiscal o autuante refez os demonstrativos originais,

conforme documentos juntados às fls. 375 a 381 considerando os valores já recolhidos referente às notas fiscais 47593, 3555, 3036, 13231, 4712, 1111249, 3198 e 49017, e também considerou a redução de 50% nas aquisições em estabelecimentos industriais.

Pelo exposto, acato o demonstrativo de débito juntado pelo autuante à fl. 374 e considero devido o valor de R\$15.710,82 relativo à infração 1. Infração elidida em parte”.

No que se refere à infração 2, constato que ao contrário do que afirmou a defesa, na apuração do imposto foi corretamente deduzido os valores do crédito fiscal correspondente, devendo ser mantida integralmente esta infração.

Por tudo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual reitera todos os argumentos expendidos em sua peça defensiva. Repisa o entendimento de que estava enquadrada no regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, tratando-se de microempresa, optante do SimBahia, razão pela qual tem direito ao crédito de 8% a ser deduzido da alíquota de 17%. Salienta que o art. 19, da Lei nº 7.357/98 informa que o mencionado crédito deve ser considerado quando não constatado infrações de natureza grave, previstas nos artigos 15, 16 e 17 da aludida lei, razão pela qual a exegese a ser empreendida é exatamente a oposta à que consta na Decisão recorrida. Transcreve parte do voto exarado no Acórdão CJF nº 0277-11/08 e Ementa do Acórdão JJF nº 0222-02/06 para embasar a sua tese. Ao final, requer o provimento parcial do Recurso para que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer considerações históricas a respeito do presente PAF e invocar as razões de decidir do julgador de primo grau, opina no sentido de que seja Negado Provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para que fossem atendidas as seguintes solicitações:

“I – Tendo em vista que a multa capitulada no art. 42, I, “b”, “3”, da Lei nº 7.014/96, não contém a ressalva “inclusive por antecipação parcial”, seria tal multa cabível na hipótese de falta recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, por microempresa?

II – Caso não seja cabível a pena prevista no art. 42, I, “b”, “3”, poder-se-ia aplicar às microempresas a multa prevista no inciso II, alínea “d”, do mesmo artigo e lei, já que nesse dispositivo há a ressalva “inclusive por antecipação parcial”?

III – Caso não seja possível aplicar nenhum dos dois dispositivos legais citados acima, qual a pena que seria cabível para a infração descrita no Auto de Infração em epígrafe?

V – Caso não haja uma multa específica para a irregularidade apurada, seria o crédito tributário constituído sem a imposição de multa?”

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, salienta, inicialmente, que deve-se atentar primeiramente ao tratamento especial dispensado às microempresas, razão pela qual a multa aplicável deve ser efetivamente a prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcreve. Assinala que é de somenos importância a ausência da expressão “inclusive por antecipação parcial”, no dispositivo legal acima transcrito, como acrescentada, ao inciso II, d, do mesmo diploma legal, tendo em vista seu caráter eminentemente explicativo. Prossegue aduzindo que “a antecipação, assim como a antecipação parcial, configuram-se apenas em momento de pagamento do imposto, que em determinados casos previstos em lei deverá ser antecipado, integralmente ou parcialmente.” Assim, entende, “quando previsto no texto de lei a expressão ‘antecipação’, inclui-se neste termo a antecipação integral e a antecipação parcial, independentemente de determinação expressa”. Outrossim, frisa que considerando-se o princípio da especialidade não pode ser aplicada ao caso em tela a multa aplicada no artigo 42, II, d, da Lei nº 7.014/96, face à condição de microempresa do autuado que não pode deixar de ser observada.

A Douta PGE/PROFIS, através da Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante volta a se manifestar nos autos, fazendo referência ao Parecer do Dr. José Augusto Martins Júnior, que se manifesta no sentido de que:

“Após breve esboço histórico do processo, o Procurador-Assistente, Dr. José Augusto Martins Jr., conjuntamente com a Procuradora, Dra. Sylvia Amoedo, emitiram Parecer conclusivo, acerca das questões formuladas pelo colegiado da 2ª Câmara.

Ressaltaram ser inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto nas hipóteses de empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial são institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, uma vez que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Em relação ao questionamento formulado acerca da possibilidade da aplicação da multa preconizada no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, entenderam, amparados numa visão sistemática do corpo de normas forjado na lei estadual do ICMS, não ser possível a imputação nas hipóteses de falta de recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, consoante raciocínio entabulado para o inciso I, alínea “b”. item 1 e, igualmente, no inc. II, alínea “d” do texto legal, o termo “antecipação” não abarcaria a figura da antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.

Por fim, em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, naquelas hipóteses em que fora proposta, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial, posicionaram-se favoravelmente ao re-enquadramento da multa, por entender que a dicção da norma prevista na alínea “f” remete à possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no inciso II, do art. 42, desde que importe descumprimento de obrigação tributária principal. Asseveram ser possível a revisão da penalidade e, por conseguinte, alteração do lançamento, no sentido de se modificar a multa proposta no lançamento para a sanção descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, aplicável nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da Lei nº 10.847/07, possibilitando ao autuado o pedido de dispensa e redução de multa previsto na Lei Estadual de regência do ICMS.

VOTO VENCIDO (Quanto à Multa Cabível)

Inicialmente, faz-se mister observar que agiu com acerto a fiscalização, em face dos demonstrativos colacionados aos autos às fls. 9 a 17, ao proceder o cálculo do ICMS antecipação parcial e, da mesma forma, no cálculo da substituição tributária, especialmente porque foram deduzidos, corretamente, nas colunas 8 e 14, o valor do crédito fiscal correspondente às notas fiscais relacionadas no mencionado demonstrativo.

De referência ao argumento defensivo de que, na condição de microempresa, tem direito ao crédito fiscal de 8%, o mesmo não pode ser acatado, posto que, à luz do quanto disposto no artigo 19 da Lei nº 7.357/98, o referido crédito somente deve ser considerado quando forem apuradas infrações de natureza grave, insculpidas nos artigos 15, 16, 17 e 18 da mencionada Lei, o que não não sói ocorrer em relação às operações objeto da presente autuação.

In casu, como corretamente decidido em Primeira Instância, *“em ambos os casos, o imposto destacado no documento fiscal foi corretamente deduzido a título de crédito fiscal na apuração do imposto devido”*.

Daí porque, ratificando o entendimento do *a quo*, deve ser acolhido o demonstrativo de débito juntado pelo autuante à fl. 374 e considerado devido o valor de R\$15.710,82, relativamente à infração 1.

Todavia, Divirjo do entendimento externado pela Douta PGE/PROFIS, no seu último Parecer, no que pertine à multa aplicada na infração 1, tendo em vista que, ao contrário daquele órgão jurídico, 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 penalizador, 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 aplicada na infração 1 estivesse inquinada de flagrante improcedência.

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

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

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

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.

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

(...)

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

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado

nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no Auto de Infração!*

Daí porque não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de afastar a multa cominada na infração 1, do 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 do último opinativo apresentado - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de **nova ação fiscal**.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto: a) da infração propriamente dita e; b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo, inscrito no Simbahia, foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, “b”, “1”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, se defendeu justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário, Parecer da PGE/PROFIS e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada *ab initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da **“novel multa”** que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu **parágrafo único**, que a revisão do lançamento **“só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”**.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço *venia*, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu Parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epígrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da

Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

Assim, diante do expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não 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!

Tal consideração avilta ainda mais em importância quando se percebe que o contribuinte, inscrito no regime simplificado do Simbahia, poderá ter a multa inicialmente capitulada **MAJORADA**, *ad absurdum*, no julgamento do presente processo. Haverá, se for atendida a solicitação da Douta PGE/PROFIS, aumento indireto de tributo a pagar, visto que a multa de 50% passou a ser de 60%!

Em verdade, haverá, se for o caso, a aplicação, “às avessas”, do princípio insculpido no art. 170, IX c/c art. 179, da Magna Carta. Tal entendimento transgredir o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade estrita que devem reger o processo administrativo fiscal. Ao invés de merecer tratamento privilegiado, estariam as empresas enquadradas no antigo SIMBAHIA, em verdade, tendo a sua situação agravada no curso do julgamento do Auto de Infração.

Tal conduta, inclusive, já havia sido refutada pela própria PGE/PROFIS, no mesmo Parecer acima transcrito. Senão, vejamos:

“(…)

Contudo, em que pese a literalidade da norma nos remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, entendo impertinentes tal conclusão, quando levada a cabo um exame do artigo legal em simbiose aos princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.

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

(destaques e grifos nossos)

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

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

Pari passu, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei nº 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, se assim proceder o contribuinte, aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Isso porque 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.

Por outro lado, no que concerne à infração 2, constato que, ao contrário do que afirmou a defesa, na apuração do imposto foi corretamente deduzido os valores do crédito fiscal correspondente, devendo, portanto, ser mantida integralmente esta infração.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mas, de ofício, afastar a aplicação da multa exigida na infração 1.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Cabível)

Divirjo do posicionamento do ilustre conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para a infração 1, 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 1, 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 1 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 1, no percentual de 50%, para a prevista na aliena “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, 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 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 1 e, com voto de qualidade do presidente, por unanimidade em relação à infração 2, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279116.1164/00-4 lavrado contra **CARLOS HUMBERTO BORGES DE QUEIROZ (MADEREIRA SÃO MIGUEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$23.039,19**, acrescido das multa 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Cabível) – Conselheiros: Carlos Fábio Cabral Ferreira, Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Multa Cabível) – Conselheiro: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à Multa Cabível)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCEDOR
(Quanto à Multa Cabível)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS