

PROCESSO - A. I. Nº 020747.0312/06-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FERREIRA & PRADO LTDA.
RECORRIDOS - FERREIRA & PRADO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0150/02-08
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 16/09/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0270-12/09

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. NA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA. Reduzido o débito destas infrações por restar comprovado, pelo sujeito passivo, que houve erros na sua apuração do tributo. Mantida a Decisão da JJF em relação aos itens 1, 2, 3, 4 do Auto de Infração promovendo, todavia, o reenquadramento da multa proposta pelo autuante para os itens 1 e 2 do lançamento, para o percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Elidida em parte a infração nº 5. Exclusão das notas fiscais que compõem o débito apurado nas infrações 2 e 3. Incidência de “bis in idem” na exigência, concomitante, da penalidade por descumprimento das obrigações acessória e principal. Modificação parcial da Decisão de 1º grau. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria em relação às infrações 1 e 2. Decisão unânime quanto à infração 5.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício que devolvem ao exame desta Câmara a Decisão da 2ª JJF, que por deliberação unânime, declarou a Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe. Segundo consta dos autos todas as infrações têm por base documental as notas fiscais apresentadas pelo autuado, no curso da ação fiscal, e as segundas vias de documentos fiscais coletadas nos postos de fiscalização situados no território do Estado, através do sistema CFAMT.

O órgão julgador de 1º grau, após a instrução do processo, inclusive com a remessa dos autos em diligência à ASTEC, que resultou na produção do Parecer Técnico nº 059/2008 (fls. 6.150 a 6.152), decidiu a lide, afastando inicialmente os argumentos defensivos contrários às notas fiscais arrecadadas pela Gerência de Trânsito, reabrindo, naquela oportunidade, o prazo de 30 dias para a produção de defesa acerca dos documentos que serviram de prova da realização da operação mercantil.

No mérito, o autuado apontou equívocos do levantamento fiscal que foram acatados pela Junta. Nas infrações 1 e 2, foi imputada ao contribuinte a falta de recolhimento do ICMS – ANTECIPAÇÃO PARCIAL, no período de 03/2004 a 12/2005 e 01 a 06/2006, enquanto que as infrações 3 e 4 são concernentes a falta de antecipação tributária (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) no período de 10/2004 a 12/2005, e 01/2006 a 06/2006, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou

ambulante, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, conforme demonstrativos e documentos às fls. 108 a 277.

No caso da antecipação parcial do exercício de 2004, a autuante concordou com os equívocos apontados na defesa, e excluiu no mês de maio a Nota Fiscal nº 2.634, por duplicidade de lançamento, e no mês de outubro a Nota Fiscal nº 86086, admitindo que não foi localizada a referida nota fiscal, resultando na diminuição do débito para o total de R\$14.369,19, conforme demonstrativos às fls. 6.074 a 6.076. (VALOR ORIGINAL DE 2004 – R\$ 15.474,99).

No tocante à antecipação parcial do ano de 2005, a autuante acolheu a alegação defensiva de que realmente deixou de considerar o valor de R\$269,89, referente ao pagamento da antecipação parcial no mês de janeiro de 2005, resultando na diminuição do débito para o total de R\$167.257,58, conforme demonstrativos às fls. 6.077 a 6.080. (VALOR ORIGINAL DE 2005 – R\$ 168.955,33)

Sobre a antecipação parcial do ano de 2006, também foi acolhida a ponderação do sujeito passivo, no tocante às notas fiscais de Charque e Margarina, no sentido de que não foi feita a redução da base de cálculo. Em decorrência o levantamento fiscal foi re-elaborado apenas em relação às notas fiscais a partir de 22/12/2005, considerando o artigo 87, inc. XXXI, instituidor do benefício, que entrou em vigor nesta data. O débito foi reduzido para o total de R\$176.860,26, conforme demonstrativos às fls. 6.085 a 6.094. (VALOR ORIGINAL DE 2006 – R\$ 211.466,44).

Quanto à substituição tributária de que cuida a infração 3 (período de 2004 e 2005, quando a empresa se encontrava cadastrada no regime simplificado de apuração do ICMS), foi procedida a alteração apenas do débito referente ao mês de 31/01/2005, relativamente à duplicidade de lançamento da Nota Fiscal nº 1119 no valor de R\$1.913,60 (débito no valor de R\$181,79), com a redução do débito para o total de R\$16.783,92, conforme demonstrativo à fl. 6.080. Em relação a este item, o julgador “*a quo*”, não acatou a alegação defensiva de que havia erros no demonstrativo de débito, referente ao momento de pagamento do imposto por substituição tributária. Considerou correto o entendimento da fiscalização em considerar o mês seguinte ao da emissão das notas fiscais, pelo fato de que no período de 2004 a 2005, a empresa na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte não estava obrigada a escriturar o livro de entrada de mercadorias, ressaltando-se que a autuante visando efetuar a alocação nas respectivas datas, intimou o autuado a apresentar uma relação das notas fiscais de entradas (fls. 09 a 11), porém não foi atendida.

A infração 4 faz referência à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$11.319,55, 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/97, nos meses de janeiro a junho de 2006, conforme demonstrativos e documentos às fls. 108 a 277, período em que a empresa se encontrava submetida ao regime normal de apuração do ICMS. Foi mantido o lançamento quanto a este item, considerando que o contribuinte não apresentou os documentos de arrecadação visando comprovar o recolhimento, ainda que parcial, das parcelas do ICMS lançadas a título de substituição tributária.

Finalmente, em relação à infração 5, referente à entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal (notas fiscais coletadas no CFAMT), nos meses de janeiro a junho de 2006, conforme demonstrativo e notas fiscais às fls. 156 a 159, sujeitando-se à multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$50.112,57, a JJF entendeu que o autuado logrou êxito na comprovação de que as Notas Fiscais nºs 123901 (janeiro); 284797 (março); 256001 e 230241 (maio) e 827705 (junho), foram devidamente lançadas no Registro de Entradas, tendo a autuante as excluído do levantamento fiscal, resultando na diminuição da multa para o total de R\$44.923,04, conforme demonstrativos às fls. 6.081 a 6.084.

Quanto ao apelo do contribuinte no sentido do cancelamento ou redução da multa indicada, em atenção ao disposto no § 6º do art. 915, do RICMS/97, o sr. julgador de 1º grau afirmou que somente seria cabível este benefício se restasse comprovado que as infrações foram praticadas

sem dolo, fraude ou simulação e que não tivessem as mesmas implicado em falta de recolhimento do imposto. Quanto à intenção do contribuinte, entendeu que nos autos não constam elementos nesse sentido, e quanto à falta de recolhimento do imposto, nos itens 01 a 04, estão caracterizadas as infrações referente à falta de recolhimento do imposto.

Ao finalizar, votou pela Procedência em Parte do Auto de Infração no valor de R\$431.513,54, cujo valor original era R\$ 474.294,59, conforme demonstrativo de débito que integra o voto.

No Recurso Voluntário o autuado discorreu que todos os levantamentos narrados no Auto de Infração têm como base notas fiscais arrecadadas pela Gerência de Trânsito da SEFAZ-BA, estando essa condição claramente exposta nas infrações apontadas. Sustenta que as infrações não se enquadram na definição de presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Frente a este entendimento alega que para as infrações apontadas caberia à fiscal autuante trazer aos autos todos os elementos necessários para fazer prova das acusações registradas.

Fez considerações em seguida acerca do conceito de prova, do ponto de vista objetivo e subjetivo, para sustentar que o acusado não é obrigado, em hipótese alguma, a produzir prova contra si. Afirmou o direito de não se auto-incriminar que é garantido em, ao menos, três incisos vizinhos no artigo 5º da Constituição Federal: direito à ampla defesa, da presunção da inocência e de permanecer calado. Afirmou que o princípio que impede a auto-incriminação não garante somente o direito ao silêncio. Disse que amplitude desse princípio abrange todos os atos do processo.

Entende que ao ser intimado pelo fisco para trazer aos autos as Notas Fiscais arrecadadas pela Gerência de Trânsito da Secretaria da Fazenda, notas estas que declara ter conhecimento, não estaria a fiscal autuante fazendo prova da operação mercantil. Estaria sim, apresentando indício de ocorrência de operação mercantil de compra e venda. A operação mercantil de compra e venda somente se concretizaria, no entendimento do autuado, com o efetivo recebimento das mercadorias pelo comprador, geralmente representado pela comprovação da entrega e do aceite da respectiva duplicata, se fosse o caso. Afirmou que a fiscal autuante trouxe aos autos cópias de 2ª ou 3ª vias de Notas Fiscais em que o autuado aparece como destinatária das mercadorias e que isto não significa que o autuado tenha adquiridos os produtos indicados nas Notas Fiscais. Para que pudessem ser consideradas como compras realizadas pelo autuado, haveria necessidade de que a autoridade fiscal fizesse prova da aquisição, apresentando outros elementos para isto.

Em resumo: o autuado alega em sua defesa que toda a ação fiscal carece de provas, sendo as acusações mera especulações com base em indícios. Argumenta ainda ser comum, na atividade comercial, a utilização de dados cadastrais de contribuinte regularmente inscrito para fazer chegar mercadorias às mãos de terceiros, razão que reforçaria a necessidade da fiscal autuante apresentar provas de que foi o autuado quem realmente adquiriu as mercadorias, através da apresentação de documentos que evidenciassem o recebimento e pagamento destas compras.

Finalizou a petição recursal requerendo o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração. Em não sendo acatada, formulou pedido pelo cancelamento ou redução da multa indicada para a infração 5, em atenção ao disposto no § 6º do art. 915 do RICMS-BA.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), através do Dr. João Sampaio Rego Neto, se manifestou, quanto ao mérito, pelo Improvimento do Recurso Voluntário ao argumento de que o contribuinte, em seu apelo, limitou-se a repetir as alegações apresentadas na impugnação sem acrescentar nenhum documento novo ou produzir prova que pudesse elidir as infrações.

Distribuído o processo para esta 2ª CJF, foi determinada a remessa dos autos novamente à PGE/PROFIS para que aquele órgão se pronunciasse acerca da multa lançada conjuntamente com o imposto cobrado a título de antecipação parcial, ocasião em que foram formulados questionamentos acerca da alteração promovida na Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 10.847/07, que inseriu na norma sancionadora do art. 42, inc. II, “d”, a expressão “inclusive antecipação parcial”, além da análise pertinente à possibilidade de reenquadramento da conduta empresarial em outro dispositivo da lei do ICMS do Estado da Bahia.

Ao processo foi colacionado o Parecer da lavra do Sr. procurador-assistente, Dr. José Augusto Martins Jr. em conjunto com a Dra. Sylvia Amoêdo, que de início, ressaltaram ser inaplicável à situação posta nos autos, 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. Frisaram 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. Entenderam, amparados numa visão sistemática do corpo de normas forjado na lei estadual do ICMS, não serem possíveis as imputações descritas no inciso II, alínea “b” e, igualmente, alínea “d” do texto legal, visto que o termo “antecipação” contido na norma tributária, antes da alteração legislativa operada em 2007, não abarcava a figura da antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado “antecipação com encerramento da fase de tributação”.

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, houve posicionamento favorável ao reenquadramento da multa, por entenderem 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, este dispositivo 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. Asseveraram ser possível a revisão da penalidade e, por conseguinte, alteração do lançamento, no sentido de se modificar a multa proposta pelo autuante 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, por outro lado, ao autuado, formular pedido de dispensa ou redução de multa previsto na Lei Estadual de regência do ICMS.

A partir das conclusões acima delineadas o colegiado da 2ª CJF entendeu ser necessária a remessa novamente dos autos à Procuradoria Estadual, com vistas à elaboração de novo pronunciamento, desta vez, para o enfrentando das questões específicas abaixo reproduzidas:

“Pede-se que seja detalhado o entendimento quanto à possibilidade de revisão do presente lançamento, à luz dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da segurança jurídica e da irretroatividade das normas que fixam penalidades. .

Por fim, que seja abordada, diante do caso concreto, a questão relacionada à aplicação do art. 42, II, “f, com multa de 60%, tanto para as empresas enquadradas do regime simplificado de apuração do imposto quanto para as empresas no regime normal, considerando que enquadramento originário das infrações se deu, respectivamente, no art. 42, inc. I, letra “b”, item I, com penalidade de 50% (regime simplificado), e, no art. 42, inc. II, letra “d”, com penalidade de 60% (regime normal), havendo, ainda, no dispositivo normativo em que se cogita o re-enquadramento, a expressa menção de que na infração não haja o dolo.”

Em resposta, a Representação da PGE/PROFIS, através do sr. procurador-assistente, externou a seguinte manifestação:

No que tange a questão da aplicação das penalidades descritas no art. 42, I, “b”, I e II, “d”, da Lei nº 7014/96, reitero in totum as razões esposadas na manifestação acostada às fls. 6201/6204 dos autos, na linha da impossibilidade de proposição das sanções epígrafadas por ausência de lastro normativo para tal, em face da inteligência da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07.

Neste passo, analisando-se pontualmente as sanções propostas no presente lançamento, conforme preconiza o art. 142 do Código Tributário Nacional, precisamente em relação às infrações 01 e 02, entendo-as inaplicáveis in casu, em razão da ausência de preceito normativo à época do lançamento, devidamente explicitado pela interpretação autêntica promovida pela Lei nº 10.847/07.

Em relação à aplicação da multa descrita no art. 42, II, “f, da Lei nº 7014/96, mantenho integralmente a posição anteriormente firmada no sentido da aplicação da ira em epígrafe, sanção esta aplicável pela 2ª instância do CONSEF, desde que perfeitamente subsumidas às hipóteses descritas nas infrações 01 e 02 ao artigo legal em enlace, fazendo-se imperiosa a correção da sanção inadequadamente proposta na autuação, no exercício revisional de apreciação do lançamento.

No que toca aos questionamentos formulados sobre os efeitos da correção da proposição formulada na autuação e os princípios do contraditório, da ampla defesa, da segurança jurídica e da irretroatividade das normas que fixam penalidades, parece-me, permissa vênua, inabaláveis, pois, consoante se verifica da redação do art. 142 do CTN, no lançamento existe apenas uma proposição de penalidade, adstrita sempre a prática de conduta infracional específica, no caso em análise a falta do recolhimento tempestivo da antecipação parcial, sendo a indigitada proposição sancionatória confirmada ou não ao final do processo pelo órgão judicante competente, em face da possibilidade latente de na fase de instrução processual se confirmar ou não a realização da conduta pelo autuado, inclusive com a indicação de dolo na prática do ato infracional.

Portanto, neste espeque, entendo não atingidos os princípios acima elencados, em especial os princípios atinentes ao exercício do ônus defensivo.

Quanto ao princípio da irretroatividade das normas que fixam penalidades, entendo não atingidos pela orientação ora renitida, pois, conforme exposto, a penalidade aplicável ao caso em comento sempre foi aquela descrita no art. 42, II, "f" da Lei nº 7014/96, não havendo que se falar em retroação de norma qualquer, desde que inexistente as iras descritas no art. 42, I, "b", I e II, "d", da Lei nº 7014/96.

Por derradeiro, no que atine a questão relacionada à aplicação do art. 42, II, "f", com multa de 60%, tanto para as empresas enquadradas do regime simplificado de apuração do imposto quanto para as empresas no regime normal, na esteira do posicionamento ora ratificado, interpreto não compreensível a ideia de re-enquadramento da penalidade, a um, pois não se re-enquadra a penalidade que nunca existiu no ordenamento jurídico, a dois, no ato administrativo de lançamento não se aplica a penalidade mas - simplesmente mas - propõe-se a sanção adequada ao caso, sendo tal proposição confirmada ou não ao final da constituição definitiva do crédito tributário.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Aliás, quadra apontar, que o próprio termo "proposição" traz insito no seu núcleo conceitual a ideia de não definitividade, conforme nos socorre o léxico da língua portuguesa, in verbis:

proposição

s.f

1. Acção! de propor a exame ou deliberação.

4. Rei. Parte de um discurso na qual se expõe o assunto que se pretende provar, estabelecer, discutir, etc.

Vale conferir, neste aspecto, o raciocínio empregado pelo jurista Ruy Barbosa Nogueira sobre o tema da proposição de penalidade, in verbis:

"A nosso ver, infringindo o CTN, que é lei complementar da Constituição, muitas leis ordinárias e regulamentos têm atribuído aos agentes fiscais a lavratura de autos de infração e atos semelhantes, com a função de já impor penalidades ... (...) O Auto de Infração ou início do procedimento de lançamento nada mais deve ser do que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e a materializa em um ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância contenciosa." (Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed, Saraiva, 1995)

Assim sendo, o agente fiscal não pode dar contornos de definitividade a aplicação de penalidade no lançamento, mas simplesmente propor sua aplicação, de forma que apenas mediante contraditório possa ser tomada à Decisão por autoridade fiscal judicante.

Neste diapasão, tendo-se como certo, como na verdade é, que no ato de lançamento há apenas uma proposição de penalidade, não se pode inferir, por raciocínio lógico, da existência de qualquer re-enquadramento ou mudança do substrato fático da autuação - conduta infracional -, quando da mudança pelo órgão judicante competente da penalidade precariamente proposta no lançamento.

Em relação ao termo "dolo" inserto no texto normativo tracejado no art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96, entendo absolutamente clara a mens legis e mens legislaore, uma vez que o dolo, conquanto elemento vinculado ao estado anímico do sujeito ativo da conduta infracional, deve estar sempre sobejamente comprovado no lançamento, ensejando aplicação de penalidade mais gravosa, conforme impõe o art. 42, IV, "j", da Lei nº 7014/96.

Neste sentido, a adição da expressão "em que não haja dolo" na norma do art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96 teve como escopo, fácil se apercebe, distinguir a conduta infracional da norma indigitada da condução volitiva do art. 42, IV, "j", da Lei nº 7014/96, cujo aspecto anímico indica maior gravosidade na prática da violação a norma tributária expressa, aplicando-se, por consequência, uma penalidade mais severa.

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, dêz que a sanção descrita no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07. Aplica-se, entretanto, pelas razões expostas alhures a penalidade do art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96.

VOTO

Passo a apreciar inicialmente o Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento. Nenhum reparo merece a Decisão de 1º grau no que se refere às reduções efetuadas. As exclusões das parcelas atinentes às infrações 1, 2, 3, 4 e 5 se deram em razão de erros materiais cometidos pelo autuante na formatação do presente lançamento de ofício. As falhas foram apontadas pelo contribuinte na peça defensiva e acatadas pela atuante por ocasião da informação fiscal. Conforme foi detalhadamente exposto no relatório à autoridade fiscal ajustou o débito apurado: 1) para excluir notas fiscais computadas em duplicidade; 2) considerar pagamentos que se realizaram anteriormente à ação fiscal; 3) conceder reduções de base de cálculo previstas na legislação estadual do ICMS; e 4) excluir penalidades em relação às notas fiscais que foram regularmente lançadas na escrita fiscal. Pelas razões expostas NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto.

Relativamente ao Recurso Voluntário, a partir da leitura da peça elaborada pelo contribuinte, se deduz que o mesmo impugnou conjuntamente as infrações 1, 2, 3 e 4, apontando diversas motivações para pedir a invalidação do lançamento tributário atinente ao uso das notas fiscais coletadas no CFAMT e não registradas na escrita do autuado. Estes documentos serviram de suporte para fundamentar parte da acusação de falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, nas modalidades antecipação parcial e antecipação por substituição tributária. Em pedido alternativo, caso não sejam acatadas as exclusões, pediu a redução ou cancelamento da multa aplicada no item 5 do Auto de Infração, invocando a incidência das normas contidas no art. 915, § 6º, do RICMS/97.

Em relação ao primeiro pedido, que compõe capítulo inaugural do Recurso Voluntário, entendemos que o pleito empresarial não merece ser acolhido. Isto porque as notas fiscais do CFAMT são originárias de coletas efetuadas por prepostos da Secretaria da Fazenda nos postos fiscais por onde trafegam as mercadorias, evidenciando que as mesmas foram postas em circulação no território deste Estado. Em relação às notas fiscais originárias dessas coletas este órgão de julgamento e também a Procuradoria Estadual vêm se posicionando, reiteradamente, pela validade da prova, desde que os documentos apontem como destinatário o estabelecimento autuado conjuntamente com a evidência de que as mercadorias integram o objeto da atividade comercial do contribuinte. Foi o que ocorreu no presente caso.

A questão levantada pelo contribuinte, em seu Recurso Voluntário, visa afastar a presunção legal relativa, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que admite prova em contrário. Todavia, não basta ao recorrente, para se eximir da autuação, alegar o não recebimento das mercadorias. Importante ressaltar que as operações de aquisição respaldadas no CFAMT, em sua grande maioria, procedem de fornecedores habituais do estabelecimento recorrente conforme se pode verificar do confronto dos documentos que subsidiam as infrações 1, 2, 3 e 4, que contemplam também exigência de ICMS em relação a notas fiscais que se encontram registradas da escrita fiscal. Ora, se há aquisições de mercadorias junto a idênticos fornecedores, algumas registradas outras não, cai por terra a alegação de impossibilidade do autuado produzir a prova que possa elidir a acusação fiscal. Assim, a negativa de cometimento da infração não pode ser acolhida considerando que a base documental originária do CFAMT revela que as mercadorias de fato ingressaram neste Estado e foram destinadas ao estabelecimento autuado, cabendo a este, o ônus de fazer a prova em contrário junto a seus fornecedores habituais, podendo, inclusive, fazê-lo nas fases subsequentes deste processo, via pedido de controle da legalidade a cargo Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS).

O Conselho de Fazenda, acerca das atuações envolvendo o CFAMT já proferiu diversas decisões legitimando as ações fiscais lastreadas notas fiscais capturadas nos postos fiscais estabelecidos no território baiano. Só a título de exemplo cito o Acórdão JJF nº 0412-01/02 e o Acórdão CJF nº 0010-11/02.

Em razão desses inúmeros argumentos não acato as alegações defensivas no sentido de invalidar o lançamento tributário, ao argumento da fragilidade ou ilegalidade das provas.

A Decisão da JJF quanto à infração 5, todavia, necessita ser totalmente revista. Nesta parte do lançamento a fiscalização lançou multa por descumprimento de obrigação acessória considerando que o contribuinte deixou de lançar em sua escrita fiscal as notas fiscais de aquisição de mercadorias. A Junta de Julgamento Fiscal manteve em parte a infração em análise, procedendo à exclusão tão-somente das notas fiscais que comprovadamente estavam escrituradas no livro Registro de Entradas.

Entretanto, ao analisar os demonstrativos que serviram de base para o lançamento, documentos acostados às fls. 156 a 159 do PAF, constatei que grande parte das notas fiscais não registradas são as mesmas que integram a exigência fiscal contidas nos item 2 e 4 do Auto de Infração, na qual foi aplicada a penalidade de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inciso I, letra “b”, 1 e inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pelo não recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária e antecipação parcial.

A Lei nº 7.014/96, no tocante a essa duplicidade de imposições, tem disposição expressa no § 5º, do art. 42, que nos remete à análise, pelo menos, da impossibilidade de manutenção da multa em exame no que se refere às notas fiscais que serviram de lastro probatório para a exigência concomitante da obrigação tributária principal e da obrigação acessória. Eis o teor da norma em comento:

“Art. 42 (...) § 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.”

Nos posicionamos pelo entendimento, extraído do texto da norma acima reproduzida, de que o descumprimento da obrigação acessória de não registro das notas fiscais foi o meio que o contribuinte utilizou para se eximir do pagamento do imposto (obrigação principal), em cuja apuração o autuante teve que se valer das 2ª e 3ª vias emitidas pelos fornecedores do autuado e retidas pelo fisco baiano. A infração acessória foi, portanto, o expediente, a via ou o caminho para o cometimento da infração e a decorrente inexecução da obrigação principal. Por este motivo, a multa vinculada ao não recolhimento do tributo absorve a penalidade de não registro das notas fiscais. Evita-se, assim, a incidência de dupla penalização ou o “bis in idem”, circunstância que é expressamente vedada pelo comando legal inserido no § 5º, do art. 42, da Lei do ICMS, que positiva, no âmbito do direito tributário estadual, o princípio jurídico da consunção, assentado em duas premissas: a infração maior absorve a menor e a infração fim absorve a infração meio.

Acolho, a pretensão recursal para reduzir a penalidade, todavia sob fundamento distinto, remanescendo a autuação exclusivamente em relação às notas fiscais que não compõem as infrações 2 e 4, conforme demonstrativo abaixo:

NOTAS FISCAIS MANTIDAS NA INFRAÇÃO 5		
	Nota Fiscal	Valor da multa (10%)
Mês 01/07	190.709	R\$ 846,00
	19.351	R\$ 306,75
Mês 02/06	4.158	R\$ 150,00
	127.818	R\$ 1.170,00
	13.962	R\$ 660,00
Mês 03/06	601.113	R\$ 1.627,50

Mês 04/06	104.754	R\$ 75,00
Mês 05/06	6.180	R\$ 196,19
	106.375	R\$ 75,00
	4.769	R\$ 2.500,00
	203.302	R\$ 71,20
	203.314	R\$ 235,40
Mês 06/06	107.333	R\$ 90,00
TOTAL		R\$ 8.003,04

Esta Câmara por sua vez, de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta se pronunciasse acerca da penalidade aplicada no Auto de Infração, considerando a alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/096, com efeitos a partir de 28/11/07, que acrescentou a expressão “inclusive antecipação parcial” no referido dispositivo legal que capitula a multa pela falta de recolhimento do ICMS nos casos de antecipação tributária. Objetivou a consulta analisar a possibilidade jurídica de manutenção da multa proposta pela autuante em relação aos fatos geradores que se concretizaram antes da novel legislação.

Inicialmente, ressalto que na Decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão nº 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), foi devidamente observado que essa multa aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Por outro lado, no presente Auto de Infração, as penalidades imputadas ao sujeito passivo se encontram previstas no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, para as infrações 1 e 3, e no inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para as infrações 2 e 4. Os mencionados dispositivos apresentavam a redação abaixo transcrita à época da verificação dos fatos geradores lançados no Auto de Infração:

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

I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:

...

b) tratando-se de pessoas dispensadas da escrituração regular de livros fiscais, exceto nos casos de infrações constatadas no trânsito de mercadorias, relativamente ao pagamento:

I - do imposto devido por microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, nas entradas de mercadorias sujeitas a antecipação ou substituição tributária, quando procedentes de fora do Estado;

(...)

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

...

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

Consignou a PGE/PROFIS, em seu Parecer, que o texto da norma em questão a despeito de remeter a uma ilação da possibilidade de sua aplicação às hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, mostra-se irrazoável, tendo em vista a

obrigatória simbiose do artigo em análise e os princípios régios da proporcionalidade e da legalidade estrita, vinculados à imputação de penalidades. Ressaltou que seria ilógico não aplicar uma penalidade adstrita ao regime normal de tributação aplicando-a, entretanto, aos contribuintes regidos pelo regime simplificado, considerando ademais, o tratamento diferenciado conferido pela Constituição Federal aos pequenos e médios contribuintes, consoante normas estampadas no art. 179 da Magna Carta.

Na mesma oportunidade, foi ressaltada pela PGE/PROFIS a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, ao presente caso, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária, além do referido comando normativo não alcançar expressamente as empresas inscritas nos regimes simplificados de apuração do tributo.

Todavia, consoante entendimento também externado no Parecer em referência, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o reenquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, quando não inquina de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, “b”, item 1 e no inc. II, “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, reenquadrando as infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do sujeito passivo requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF já se manifestou, conforme Decisão recentemente proferida por uma das suas Câmaras de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0060-11/09.

Destaco, ainda, que o fato da legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão-somente a capitulação legal do fato infracional, com o reenquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I,

alínea “b”, item 1, e inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Assim, considerando o acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida quanto às infrações 1, 2, 3 e 4, promovendo, todavia, o re-enquadramento a multa proposta pelo autuante para os itens 1 e 2 do lançamento, vinculadas à exigência de ICMS pelo não recolhimento da antecipação parcial.

No tocante à infração nº 5, reduzida após Decisão da JJF para a quantia de R\$44.923,04, esta Câmara Julgamento Fiscal revisa este item do lançamento, para modificar a deliberação de 1º grau, passando esta infração para a cifra de R\$8.003,04.

Após as modificações efetuadas, o débito quanto às obrigações principal e acessória passa para:

INFR	VALOR (R\$)	MULTA (%)
1	181.626,77	60
2	176.860,26	60
3	16.783,92	50
4	11.319,55	60
TOTAL	386.590,50	
5	8.003,04	---
TOTAL	394.593,54	

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Multa das Infrações 1 e 2)

Divirjo do entendimento externado pelo insigne conselheiro relator tão-somente no que pertine à multa aplicada nas infrações 1 e 2, 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.

Daí porque a legislação tributária, 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 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 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 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 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 julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, as infrações 1 e 2, 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 de novo opinativo apresentado - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

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

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

In casu, o sujeito passivo, inscrito no Simbahia em parte do período autuado, 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”**, e, quando detentor do regime normal, aquela estatuída no **art. 42, II, “d”**, ambos da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além das infrações propriamente ditas, se defendeu justamente das multas que lhe foram indicadas 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 das multas indicadas *ab initio* no Auto de Infração, estas sim, parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” as multas 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 das “**novéis multas**” que lhe foram aplicadas.

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

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

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

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

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

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

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

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

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Tal consideração avilta ainda mais em importância quando se percebe que o contribuinte, inscrito no regime simplificado do Simbahia, teve a multa inicialmente capitulada **MAJORADA**, *ad absurdum*, no julgamento do presente processo. Houve aumento indireto de tributo a pagar, visto que a multa de 50% passou a ser de 60%!

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

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

“(…)

Contudo, em que pese a literalidade da norma nos remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, entendo impertinentes tal conclusão, quando levada a cabo um exame do artigo legal em simbiose aos princípios 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, acompanhado pelo nobre relator, acaba por seguir justamente o que era repudiado pelo próprio órgão jurídico: dar **tratamento idêntico** às empresas inscritas no regime normal de apuração e às empresas inscritas no regime simplificado de apuração. Ambas estão sendo obrigadas a pagar **o mesmo valor de multa**, a despeito do quanto consubstanciado na Constituição Federal e na própria Lei do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06). E o que é pior: majorar, elevar ou, enfim, aumentar o valor da multa inicialmente capitulada no próprio curso da instrução processual, implicando, de forma indireta, em aumento de tributo a pagar, em relação ao inicialmente exigido.

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

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

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo**! Sim, “*eu confesso que agi com dolo*”!

Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja “*ação ou omissão fraudulenta*”. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “*ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.*” A **fraude**, por sua vez, é definida como a “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo*”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

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

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa exigida nas infrações 1 e 2 e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto às infrações 1, e 2, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 020747.0312/06-8 lavrado contra **FERREIRA & PRADO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$386.590,50**, acrescido das multas de 50% sobre R\$16.783,92 e 60% sobre R\$369.806,58, previstas no art. 42, incisos I, “b”, item “1” e II, alienas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$8.003,04**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa das Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Mônica Maria Roters.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Multa das Infrações 1 e 2) – Conselheiro: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à Multa das Infrações 1 e 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPRE. DA PGE/PROFIS