

PROCESSO - A. I. Nº 298951.0103/08-1
RECORRENTE - VIRGÍNIA RAMOS PEREIRA BRITO (MERCADINHO E BOMBONIERE CLICKE)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0202-04/08
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ
INTERNET - 16/09/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0274-12/09

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** PAGAMENTO A MENOS. 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. Infrações comprovadas. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exigência de acordo com o instituído pela Lei nº 8.967/03. Reenquadramento da multa proposta pelo autuante para o percentual de 60%, de acordo com o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração comprovada. Negado o pedido de diligência ou perícia fiscal e rejeitadas as preliminares de nulidade arguidas. Mantida a Decisão de primeira instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto aos itens 1, 2 e 3. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria em relação ao item 4.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0202-04/08, que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício exige ICMS no valor de R\$9.501,68, em razão do suposto cometimento das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. ICMS no valor de R\$ 4.456,76 e multa de 70%.
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/ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. ICMS no valor de R\$ 2.132,63 e multa de 60%.

3. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. ICMS no valor de R\$ 1.084,41 e multa de 60%.
4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS no valor de R\$ 1.827,88 e multa de 50%.

Em sua peça defensiva, aduziu o autuado que os ilícitos apontados foram cometidos por terceiros, que, de posse do CNPJ e inscrição estadual da empresa, efetuaram diversas compras em seu nome, sem que a mesma tivesse conhecimento do fato, o que veio a ocorrer somente no momento em que foi requerer baixa de sua inscrição estadual.

Relatou que, sendo microempresa, apresentou movimentação financeira pequena, no exercício de 2005, no valor de R\$ 50.779,36 com queda considerável no exercício seguinte, de R\$ 7.656,28, conforme documentos anexos. Salientou que, durante o período de funcionamento, suas maiores compras foram efetuadas nas empresas Doce Rio Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, e Forsafra Indústria e Comércio de Cereais Ltda, nos valores de R\$ 3.999,20 em 01/07/2005, e de R\$ 880,00 em 09/09/2005, bem como que nunca efetuou qualquer compra na empresa Comercial de Cereais Dalbem Ltda.

Apontou que as notas fiscais objeto da infração denotam valores bem superiores àquele comprava anualmente, como se tivesse um grande poder de compra e grande movimentação financeira. Ressaltou que da análise das notas fiscais, o valor de R\$ 12.912,00 equivale a uma quantidade de 558 fardos de arroz, nota fiscal nº 01.212, sendo que comprava em média 20 fardos, conforme notas fiscais nºs 12229, 011811 e 012509, que anexou. Assim, há incompatibilidade da movimentação anual da empresa com as notas fiscais emitidas, as quais somam um total de R\$ 20.556,70 em um período de outubro a dezembro de 2005, e de R\$ 41.272,60 de janeiro a junho de 2006.

Ademais, não constam nas notas fiscais de tais mercadorias as assinaturas de recebimento, e caso haja alguma assinatura, a perícia grafotécnica constatará que não lhe pertence.

Nesta seara, informou que, ao tomar conhecimento do ocorrido, através do recebimento do Auto de Infração, dirigiu-se à Delegacia de Polícia de Maracás e prestou queixa, Protocolada sob o nº 090/2008, em anexo.

Ao final, requereu que a Secretaria da Fazenda intimasse as empresas Doce Rio Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios, Forsafra Indústria e Comércio de Cereais Ltda, e Comercial de Cereais Dalbem Ltda, para que apresentassem os comprovantes de recebimento das mercadorias, constantes nas notas fiscais, para que fosse procedida a devida perícia grafotécnica.

O autuado apresentou a segunda impugnação, conforme documento de fls. 85 a 91, e inicialmente pediu a nulidade da autuação pela insuficiência do levantamento fiscal, realizado de modo superficial, e sem a cautela necessária, uma vez que toda a autuação trata de matéria estritamente fática. Aduziu que não existiram as notas em sua empresa, bem assim que tais ingressos foram atos criminosos que deveriam ser evitados pela entidade fazendária, ou seja, a empresa é uma vítima e não uma infratora.

No mérito, apontou a ausência de provas para comprovar a acusação de “*dar entrada em mercadorias sem o devido registro*”, presunção que está longe de garantir a segurança jurídica para os administrados e administração.

Asseverou que não é de hoje que os contribuintes suplicam ao Estado um combate mais decisivo contra os reais fraudadores da legislação tributária, quando lançam mão de registros cadastrais de contribuintes regulares com o intuito de transportar mercadorias de forma ilegal.

Apontou que esta presunção legal, para merecer validade, teria que ser referendada com a contagem física do estoque, o que não ocorreu. Também não foram trazidos os canhotos fiscais com a assinatura do representante ou prepostos da empresa defendant.

Citou o entendimento manifestado neste CONSEF, pelo ilustre Relator Eratostenes Macedo da Silva, AI 1104270020033, “*consiste em imaginar um auditor fiscal da Receita Federal lavrando um Auto de Infração contra um contribuinte por omissão de receita, pelo simples fato de tê-lo visto na posse de um veículo não declarado em sua Declaração de Imposto de Renda, sem antes provar que o aludido bem lhe pertence*”. Entendeu que a infração não pode ser baseada unicamente em notas fiscais colhidas em postos fiscais, com uma nítida inversão do ônus da prova.

Requeriu a realização de diligência ou perícia fiscal, para que fosse respondida a quesitação a seguir formulada:

- 1- É possível um terceiro contribuinte adquirir atualmente mercadoria em outro Estado da Federação, utilizando-se de dados cadastrais do autuado?
- 2- Todas as mercadorias adquiridas pelo autuado possuem o carimbo de canhotos das notas fiscais com a assinatura do representante ou prepostos da empresa defendant, recebendo efetivamente as mercadorias nelas constantes?
- 3- Algumas notas fiscais colhidas no Posto Fiscal possuem fornecedor inexistente ou impossível de encontrar, levando-se em consideração os dados cadastrais anotados no corpo da Nota Fiscal?
- 4- É possível a SEFAZ/BA solicitar da SEFAZ localizada em outro Estado da Federação e solicitar informações a respeito da emissão de Nota Fiscal originada por contribuinte estabelecido naquele Estado? Caso positivo, sugerimos a realização de diligências diretamente a essa SEFAZ, investigando a materialidade do fato gerador, em decorrência da emissão de uma das Notas Fiscais anexadas aos autos.

Ao final, pediu a improcedência da autuação.

O autuante prestou a informação fiscal de fl. 131, mantendo a autuação em sua íntegra, lembrando que não foi apensada, por parte do contribuinte, prova ou qualquer elemento que a afastasse.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“Inicialmente nego o pedido de diligência ou de perícia fiscal, haja vista que a autuação está embasada em provas materiais, notas fiscais capturadas pelo CFAMT – Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo, e são suficientes para a formação de meu juízo de julgadora deste processo administrativo fiscal.”

“Rejeito as preliminares de nulidade argüidas, pois verifico que o Auto de Infração preenche os requisitos formais para sua eficácia, não havendo infringência aos princípios do contraditório e da ampla defesa, mormente quando o contribuinte recebeu cópias de todos os demonstrativos e das notas fiscais coletadas no CFAMT- Controle Automatizado de Mercadorias em Trânsito. Assim, o art. 18 do RPAF/99 foi respeitado em sua inteireza, não havendo o que se falar em nulidade do presente lançamento.”

“Na infração 01 está sendo exigido ICMS referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro, fevereiro, maio e junho de 2006, e demonstrativos de fls. 14, 28, notas fiscais anexas fls. 15 a 25 e 29 a 44 do PAF.”

“Conforme o art. 4º, § 4º, da Lei n.º 7.014/96, “O fato de a escrituração indicar saldo credor de Caixa, suprimentos a Caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

“Sendo o contribuinte empresa enquadrada no regime de SIMBAHIA, e não obrigada à escrituração de livros fiscais, a constatação da falta de registro das aquisições efetuadas deu-se pela omissão de entradas na Declaração de Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – DME, apurado

mediante o confronto entre o somatório das notas fiscais de compras e o valor declarado no mencionado documento de informação econômico-fiscal, fls. 12 e 13.

Outrossim verifico que foi apurado e concedido o crédito fiscal de 8%, previsto no art. 408 - S do RICMS/97, por tratar-se de empresa enquadrada no regime do SIMBAHIA.

Ressalto que o fato de o contribuinte estar inscrito no regime simplificado de apuração do ICMS – SimBahia, não o exime de ser fiscalizado e de ser exigido a cobrança do imposto pelas alíquotas normais de apuração, caso constatada entradas de mercadorias ou bens não registrados, o que justifica a presunção de saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais, conforme determina o art. 2º, § 3º, incisos IV e V do RICMS/97.

Na sua peça defensiva o sujeito passivo insiste em negar que tenha efetuado tais compras, alegando incompatibilidade com a movimentação anual da empresa, que teria sido bem inferior aos valores apontados na autuação. Também sustenta que nunca assinou qualquer comprovante de recebimento dessas mercadorias, tendo inclusive prestado queixa na Delegacia Policial de Maracás-Bahia.

Estas alegações não podem ser aceitas, pois os documentos fiscais que embasam a autuação foram destinados à empresa autuado, foram emitidos por contribuintes que regularmente praticavam o comércio com o autuado, possuem indicações do transportador e estão revestidos das formalidades legais para o trânsito das mercadorias. Outrossim o ônus da prova de que não teria efetuado tais aquisições pertence ao autuado, não cabendo ao fisco promover perícias, quando este CONSEF tem reiteradamente manifestado o entendimento de que os documentos fiscais formalmente aptos que contém indicações do destinatário, até prova em contrário, indica que as mercadorias foram por ele adquiridas.

Esse mesmo entendimento manifesta a Receita Federal, a exemplo de processo abaixo:

PROVA – ÔNUS – NOTA FISCAL – FALTA DE LANÇAMENTO – SUJEITO PASSIVO. O fato de estar a nota fiscal emitida em nome de determinado adquirente produz o efeito de transmitir-lhe o ônus da prova negativa da aquisição. Se referido documento não está registrado nas escrituras fiscal e contábil do destinatário, a exclusão da punibilidade somente se opera por prova inequívoca da não-aquisição das respectivas mercadorias, a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária. (CRF-PB, AC. 655, de 8-6-84, Rec. 58, João Pessoa, Rel. Cons. Manoel José da Silva)

Conforme demonstrativo de fls. 12 a 14, o autuante considerou a proporcionalidade entre as mercadorias tributadas e não tributadas.

Ademais, o contribuinte recebeu cópias das notas fiscais capturadas no CFAMT, tendo a possibilidade de exercer o direito de defesa, e elidir a presunção júris tantum, prevista no art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96, mas não trouxe provas efetivas da não aquisição das mercadorias. Diante destes fatos, e dos documentos acostados ao PAF, entendo que a infração está caracterizada e deve ser mantida.

Nas infrações 02 e 03, está sendo exigido ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, conforme notas fiscais relacionadas na planilha de fl. 45, e cópias de notas fiscais de fls. 47 a 76 do PAF, que não teria sido pago (infração 02), ou teve o seu recolhimento efetuado a menos (infração 03).

A autuação encontra-se amparada no art. 371 do RICMS/97, em que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação.

O sujeito passivo em sua peça de defesa nega o cometimento das infrações, mas não traz qualquer elemento de prova de que o ICMS exigido, efetivamente, teria sido recolhido na forma regulamentar. Assim, entendo que as infrações devem ser mantidas, pois embasadas em documentos fiscais idôneos.

A infração 04 refere-se à antecipação parcial do ICMS, prevista no art. 352-A, do RICMS/97, cujo demonstrativo encontra-se à fl. 59 do PAF, relativo ao período de março de 2005 a fevereiro de 2006.

A obrigação de pagamento do ICMS referente à antecipação parcial foi instituída pela Lei nº 8.967/03, e ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no art. 61, IX, do RICMS/97, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

No presente caso, o autuado não comprovou que teria efetuado os recolhimentos que lhe estão sendo exigidos, ficando mantida a autuação”.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual argumenta, inicialmente, a tempestividade do Recurso Voluntário

interposto, tecendo, logo em seguida, considerações acerca do histórico dos fatos da presente autuação.

Suscita, preliminarmente, a nulidade do julgamento realizado em primeira instância, em face do cerceamento ao seu direito de defesa, tendo em vista que o *a quo* indeferiu o pedido de diligência expressamente requerido pelo mesmo em sua peça impugnatória. Aduz, nesse sentido, que a Decisão recorrida está fundada em presunção, posto que não se pode garantir tão somente a partir das informações do CFAMT que as mercadorias objeto das notas fiscais foram adquiridas e comercializadas pelo recorrente, de forma que elegendo o mesmo a realização de diligência junto aos emitentes das notas fiscais como meio de prova, destinado a comprovar que a mesma não comprou as mercadorias, é manifestamente ilegal e arbitrária a Decisão que impede que o recorrente de produzir prova fundamental inerente à sua defesa. Invoca o art. 5º, LV, da Carta Magna, bem assim o art. 2º, do RPAF, para observar que “*a autuação imposta o recorrente resulta de uma presunção de que as mercadorias foram entregues ao suposto destinatário, presunção está que não é absoluta, mesmo porque não poderia, haja visto que pode ser elidida caso fique provado que as mercadorias foram não entregues autuada, de forma que o pedido de diligência feito pelo recorrente, previsto na legislação em vigor é fundamental, para que possa ser trazida aos autos a prova capaz de elidir a presunção que fundamenta a autuação, tendo sido erigido pelo recorrente a realização de diligência como meio de prova de suas alegações.*” Assevera que os julgadores não fundamentaram o porquê de não terem realizado a diligência, como, por exemplo, se esta era impossível de ser realizada, se a sua realização era inútil aos fundamentos descritos na defesa ou ser seria, até mesmo, procrastinatória. Reitera que não existe canhoto de nota fiscal assinada pelo recorrente ou por qualquer empregado seu atestando o recebimento da mercadoria, não tendo a 4ª Junta de Julgamento Fiscal atentado para o fato de que a movimentação relativa às mercadorias indicava, ou não, existência de fraude fiscal, onde terceiros usaram os dados cadastrais do recorrente para realizar compras fora do Estado. Invoca e transcreve doutrina de JESUS LEGUINA VILA, FABIO KONDER COMPARATO, PAULO BONAVIDES, JORGE MIRANDA, JAMES MARINS, EDVALDO BRITO, FERNANDO FACURY SCAFF e CELSO RIBEIRO BASTOS para reforçar o seu entendimento de que houve violação dos princípios do processo administrativo tributário, repisando a tese de que a realização da diligência é fundamental para comprovar a veracidade das alegações descritas pelo recorrente de que não comprou as mercadorias descritas nas notas fiscais objeto da autuação. Ressalta, no particular, que intimar o recorrente para que apresente a sua defesa e não permitir que o mesmo produza as provas capazes de viabilizar a sua defesa, equivale a não dar margem à aplicação do princípio do contraditório, bem como à realização de uma defesa ampla destinada à busca da verdade material, algo que contraria ao que determinam tais princípios, “*já que o respeito a tais garantias não pode ser observadas no processo administrativo tributário apenas dentro de um simulacro formal, o que revela a nulidade da Decisão recorrida diante da a flagrante violação de princípios de ordem constitucional e infraconstitucional que servem de garantias fundamentais dos contribuintes.*”

No mérito, após salientar que as questões descritas no presente Recurso Voluntário em relação à matéria de fundo estejam diretamente atreladas à preliminar de nulidade relativa à não concessão de diligência, uma vez que o recorrente não celebrou as operações comerciais relativas às notas fiscais descritas no Auto de Infração, não podendo ser obrigado ao pagamento do imposto relativo a operações com base em mera presunção, requer a improcedência do Auto de Infração.

Todavia, por ter a 4ª Junta de Julgamento Fiscal vulnerado o princípio da verdade material, bem como os da ampla defesa e do contraditório, o recorrente espera ver a Decisão recorrida reformada, razão pela qual, mais uma vez, faz o pedido expresso de realização de diligência, com base no que determina o art. 199, do Código Tributário Nacional e nos arts. 145, 148, II e 150, I, do RPAF vigente, a ser realizada por fiscal estranho ao feito para que este “entre em contato com o fisco dos estados onde foram emitidas as notas fiscais, para que estes possam diligenciar junto à essas empresas identificadas na notas” para comprovar a efetivação das operações por parte do recorrente.

Ao final, reiterando as razões de defesa como se estivessem transcritas na peça recursal, requer a improcedência da autuação, bem como que, ao menos, seja reconhecida a nulidade, arguida em preliminar, da Decisão recorrida face ao cerceamento do direito de defesa imposto à autuada. Não sendo acatada a alegação de nulidade, que seja deferido o pedido de diligência, abrindo-se prazo para o recorrente do resultado da revisão, bem assim dos documentos que porventura vierem a ser juntados aos autos do PAF após a diligência, julgando-se, ao final, improcedente o Auto de Infração.

Petição atravessada pelo autuado (fl. 195), aduzindo que em nome dos princípios da verdade material e do informalismo, junta aos autos cópia do inteiro teor do registro de queixa que envolve as irregularidades nas operações relativas às compras de mercadorias que ensejaram o Auto de Infração lavrado contra a sua pessoa, a fim de “*comprovar que tomou as providências a seu alcance destinada a apurar a verdade dos fatos sobre as operações de venda descritas no Auto de Infração, razão pela qual reitera o pedido de diligência para destinado a produção das provas indispensáveis a defesa do autuado.*” Colaciona à citada petição cópia de Certidão de Ocorrência nº 187/2008 (fls. 195/196).

O ilustre procurador da PGE/PROFIS, Dr. João Sampaio Rego Neto, após tecer escorço histórico acerca do presente processo administrativo fiscal, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, opinando, após invocar as razões de decidir da Decisão recorrida, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

Esta 2ª Câmara de Julgamento, a pedido do então Conselheiro Relator, decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para que fossem atendidas, em relação à infração 4, as seguintes solicitações:

“No Auto de Infração em epígrafe, na infração 04 é exigido ICMS pela falta de seu recolhimento por antecipação parcial, na condição de microempresa, nos meses de março de 2005 a fevereiro de 2006 Nesse lançamento de ofício, foi cobrado o imposto e aplicado a multa de 50%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item “I”, da Lei nº 7.014/96.

Considerando que, segundo recente Decisão deste CONSEF, a multa capitulada no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 só se aplicaria aos casos de antecipação parcial a partir de 28/11/07, quando a Lei nº 10.847/07 definiu que tal pena seria cabível “inclusive por antecipação parcial”;

Considerando que o disposto no art. 42, I, “b”, “I”, da Lei nº 7.014/96 não tem a ressalva “inclusive por antecipação parcial”;

Considerando que nos lançamentos de ofício o imposto deverá ser cobrado com a imposição da multa prevista na legislação;

Decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à PGE/PROFIS, para que seja emitido Parecer jurídico que esclareça os seguintes pontos:

I – Tendo em vista que a multa capitulada no art. 42, I, “b”, “I”, 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”, “I”, 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.

Atendida a solicitação acima, a repartição fazendária competente deverá entregar cópia do Parecer ao autuante e ao recorrente, concedendo-lhes o prazo de lei para pronunciamento. Em seguida, deverá o processo ser encaminhado ao CONSEF para julgamento.”

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 escorço 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. Asseveraram 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 Exigida na Infração 07.03.03 – Antecipação Parcial)

Inicialmente, passo a enfrentar a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, suscitada pelo sujeito passivo em sua peça recursal, tendo em vista o cerceamento do seu direito de defesa, mormente porque o *a quo* teria indeferido o pedido de diligência expressamente requerido pelo mesmo em sua impugnação.

Rejeito a referida preliminar.

Da análise do *decisum* ora vergastado, percebe-se, com clareza solar, que o mesmo não somente enfrentou, como também fundamentou, de forma expressa, a negativa da realização de diligência formulada pelo contribuinte em sua peça de insurgência.

Eis o trecho da Decisão recorrida, em que a matéria fora ventilada e apreciada:

"Inicialmente nego o pedido de diligência ou de perícia fiscal, haja vista que a autuação está embasada em provas materiais, notas fiscais capturadas pelo CFAMT – Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito, cujas cópias foram entregues ao sujeito passivo, e são suficientes para a formação de meu juízo de julgadora deste processo administrativo fiscal".

Inexiste, portanto, qualquer omissão por parte do julgador de *primo* grau.

Pari passu, reitera o recorrente a necessidade de realização de diligência, a ser realizada por este CONSEF, junto aos fornecedores e remetentes das mercadorias objeto de autuação, a fim de comprovar que não as recebera.

Rejeito, de igual forma, o pedido de diligência.

Cura ressaltar que as infrações 1 a 3, do presente Auto de Infração estão respaldadas em presunção erigida na legislação tributária estadual, mais especificamente no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Daí porque o ônus de provar que não ocorreu qualquer aquisição das mercadorias arrostradas na autuação caberia ao recorrente, que assim não procedeu. Não pode o mesmo imputar ao Fisco Estadual, através do CONSEF, órgão de julgamento vinculado à Secretaria da Fazenda, a atribuição de ter que comprovar a existência, ou não, das entradas de mercadorias no

estabelecimento, mediante a realização de diligência. O acatamento de tal pleito seria tornar, sem efeito, a presunção legal que autoriza o ente tributante a exigir o imposto.

Ademais, como corretamente assinalado na Decisão recorrida, as cópias dos documentos fiscais capturados e que deram azo à autuação foram entregues ao sujeito passivo, sendo suficientes para a formação de minha convicção como julgador.

Ao contrário do que entende o recorrente, não se trata de **impedir** a produção de provas por parte do mesmo, mas sim de atribuir-lhe, e não ao Fisco Estadual, o ônus de produzir a prova que entender necessária, inexistindo qualquer cerceio ao seu direito de defesa.

Ao final de sua peça recursal, repisa o recorrente todos os argumentos expendidos em sua peça defensiva, requerendo a improcedência do Auto de Infração.

No que pertine à infração 1, comungo com o entendimento externado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal no sentido de que os documentos fiscais que lastrearam o presente lançamento de ofício foram destinados ao recorrente, emitidos por contribuintes que regularmente praticavam o comércio com o autuado, com a devida indicação do transportador e encontravam-se revestidos das formalidades legais para o trânsito das mercadorias.

Por outro lado, como observado alhures, caberia ao recorrente o ônus de comprovar que eventualmente não efetuou as referidas aquisições, o que não aconteceu, deixando, pois de elidir a presunção *juris tantum* albergada em lei.

Observo, ainda nesse envolver, que o autuante, de forma correta, considerou a proporcionalidade entre as mercadorias tributadas e não tributadas.

Mantendo, portanto, a Decisão recorrida quanto à procedência da infração 1.

De referência ao mérito das infrações 2 e 3, entendo que a exigência fiscal está respaldada no quanto disposto no art. 371 do RICMS/97, não tendo o recorrente, mais uma vez, colacionado aos autos qualquer documento ou outro elemento de prova capaz de demonstrar que o ICMS fora recolhido na forma regulamentar.

Reparo algum, no particular, merece a Decisão recorrida.

Por fim, no que tange ao mérito da infração 4, concernente à falta de pagamento da antecipação parcial, o recorrente olvida-se em comprovar que efetuou o pagamento do imposto que lhe está sendo exigido, pelo que mantenho a infração, no que se refere à **obrigação principal**.

Todavia, no que tange à multa capitulada na infração 4, 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 brocado latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

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

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

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

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

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a 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 cometem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja PROVIDO o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJJ, 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 saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

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

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, a infração 4, objeto 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, 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 das infrações propriamente ditas, defendeu-se 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 forá 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 epigráfada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

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

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

(...)

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

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

Tal consideração avulta 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 o caso, aumento indireto de tributo a pagar, visto que a multa de 50% passou a ser de 60%!

Em verdade, haverá 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 quedou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

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

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto e, de ofício, afastar a aplicação da multa exigida na infração 4, julgando, por consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Exigida na Infração 07.03.03 – Antecipação Parcial)

De início cabe registrar que a divergência quanto ao voto do sr. relator, Consº Nelson Daiha, se restringe à questão atinente à multa lançada do Auto de Infração com a concomitante exigência de ICMS, a título de antecipação parcial, nas operações de aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização.

Esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, na sessão realizada em 18/03/09, determinou a remessa dos autos à Procuradoria Estadual para pronunciamento acerca da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, à Lei nº 7.014/96, considerando a inserção, no texto legal inovador, da expressão “antecipação parcial” no dispositivo que prevê a sanção pela falta de recolhimento do tributo.

Em pronunciamento às fls. 207 a 210, o representante da PGE/PROFIS opinou pelo afastamento da multa proposta pelo autuante, sob o entendimento de que o dispositivo legal que serviu de base para o lançamento da penalidade, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei de regência do ICMS, não encapava o instituto da antecipação parcial à época da ocorrência dos fatos geradores.

Todavia, a representação da PGE/PROFIS, ressaltou a possibilidade de reenquadrando da multa proposta pelo autuante, para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei do ICMS.

Quanto à matéria posta em discussão nestes autos, há um interessante precedente deste CONSEF, com o qual concordo. Refiro-me à Decisão proferida em 1ª Instância, no Acórdão nº 0233-02-08, da lavra do eminent julgador José Bizerra Lima Irmão. Neste aresto, 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.

Na esteira dessa linha de entendimento a Procuradoria se manifestou nos presentes autos pela impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, I, “b” item 1, ao presente caso, considerando a 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.

Todavia, consoante posicionamento externado em outros processos semelhantes, envolvendo matéria idêntica, a PGE/PROFIS frisou que o ordenamento jurídico tributário estadual já contemplava, à época da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de revisão do lançamento, para a aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a de forma conceitual aberta do 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.

Filio-me a este linha de pensamento defendido pela Procuradoria. Importante consignar que o Código Tributário Nacional contém norma que respalda a revisão mencionada, conforme se pode inferir da leitura o art. 142 c/c o art. 149 do CTN. Os referidos dispositivos, ao disciplinarem o ato de lançamento tributário, dispõem que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa ser 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 de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equívoco no enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. I, letra “b” item 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, no entanto, 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 à infração praticada pelo contribuinte, atinente 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, II, “d” da Lei 7.014/96 em nada altera à aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a 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*).

Em conclusão: fica mantido o núcleo da exigência fiscal, correspondente ao ICMS da antecipação parcial, procedendo, entretanto, à revisão do enquadramento legal do fato infracional que passa do art. 42, inc. I, “b” item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60% valor do imposto não recolhido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação às infrações 1, 2 e 3 e, em decisão por maioria quanto à infração 4, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298951.0103/08-1, lavrado contra **VIRGINIA RAMOS PEREIRA BRITO (MERCADINHO E BOMBONIERE CLICKE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$9.501,68**, acrescido das multas de 70% sobre R\$4.456,76, 60% sobre R\$5.044,92, previstas no art. 42, incisos III, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Multa Cabível) – 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/VOTO VENCEDOR
(Quanto à Multa Cabível)

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS