

**PROCESSO** - A. I. N° 207139.0046/08-6  
**RECORRENTE** - P. S. NEDER COMÉRCIO DE CONFECÇÕES E CALÇADOS LTDA. (AERO TÊNIS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0391-04/08  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 16/09/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0279-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a.1)** RECOLHIMENTO A MENOS. **a.2)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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. **b)** PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **b.1)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b.2)** RECOLHIMENTO A MENOS. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente à entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Restou comprovado que os pagamentos efetuados pelo contribuinte foram considerados nas infrações 2, 3 e 5. Infrações não elididas. Comprovado que parte do valor exigido na infração 4, já foi objeto de outra lançamento de ofício e afastado sua exigência. Reduzido o débito. Multa prevista, à época dos fatos, na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei n° 7.014/96. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação às infrações 4 e 5. Decisão não unânime. Decisão unânime quanto às demais infrações.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF n.º 0391-04/08, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado inicialmente para exigir ICMS no valor de R\$28.145,59, acrescido de multa de 50% em decorrência das seguintes infrações:

1. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP) enquadrada no regime simplificado de apuração do imposto (SimBahia) – R\$15.029,45.
2. Efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de EPP, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, enquadradas no regime de substituição tributária - R\$6.391,13.

3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de EPP, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, enquadradas no regime de substituição tributária - R\$5.244,96.
4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de EPP, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado - R\$205,00.
5. Efetuou recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, na condição de EPP, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado - R\$1.275,05.

A 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) a primeira infração não foi contestada pelo impugnante na defesa inicial e na manifestação sobre a segunda informação fiscal, razão pela qual inexiste qualquer discordância em relação à mesma, devendo, pois, ser mantida na sua integralidade;
- b) de referência à infração 2, asseverou que nos demonstrativos juntados pela autuante às fls. 24 a 26 foi apurado o ICMS devido por antecipação, relativo às mercadorias consignadas em notas fiscais de aquisição de mercadorias em outros Estados, enquadrado no regime de substituição tributária (calçados), cujas vias/cópias foram juntadas às fls. 27 a 72; na defesa apresentada, o autuado juntou um demonstrativo de recolhimentos efetuados (fl. 76), extrato de pagamentos (fls. 77/78) e cópia do livro Registro de Entradas (fls. 79 a 101); especificamente quanto ao mês de maio/04, salientou que a autuante deduziu do valor apurado, os recolhimentos efetuados por equívoco de ICMS antecipação parcial, em vez de antecipação total, relativo aos DAE's juntados à fl. 21 (Notas Fiscais n<sup>os</sup> 365693, 365604 e 365645), bem como da Nota Fiscal nº 365573, cuja cópia do DAE foi acostado à fl. 22, observando que as demais notas fiscais relacionadas no último documento de arrecadação não foram relacionadas no citado demonstrativo; daí porque, não cabendo pagamento do ICMS antecipação parcial sobre as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, foram considerados os pagamentos efetuados e correto o procedimento fiscal; por outro lado, no tocante ao mês de outubro/04, foi considerado o valor recolhido de R\$1.084,32 a título de ICMS antecipação parcial, na apuração do ICMS-ST relativo à Nota Fiscal nº 928925 cuja cópia do DAE foi acostado à fl. 23, pelo que se apresentaria correta a diferença exigida de R\$645,17 que corresponde à diferença entre o valor da antecipação tributária parcial e total (calçados);
- c) no que concerne à infração 3, gizou que o imposto apurado se refere às Notas Fiscais n<sup>os</sup>: 955890, 956847, 959933, 926409, 962295, 963979, 965219, 965221, 965142, 965036, 965037, 366740, 368126 e 797822 - ditas não reconhecidas pelo autuado -, sob alegação de não ter recebido as mercadorias consignadas em tais documentos fiscais; constatou que *“conforme demonstrativo acostado pela autuante à fl. 26, o ICMS exigido refere-se a notas fiscais coletadas no sistema de Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito (CFAMT)”,* razão pela qual tendo em vista as *“vias das referidas notas fiscais juntadas às fls. 58 a 72, trata-se de aquisições de mercadorias feitas na sua maioria na empresa São Paulo Alpargatas situada no município de Veranópolis – RS; Vulcabrás do Nordeste, situada no município de Horizonte – CE e Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, situada no município de Guarulhos – SP. Todas as notas fiscais coletadas no trânsito de mercadorias, constam como destinatário o estabelecimento autuado, referem-se a compras de calçados, são fornecedores habituais do impugnante, consta ainda, modalidade de pagamentos, transportadores (Valenti, Cometa e Transportadora Ramos)”;* conclui observando que *“os documentos fiscais objeto da autuação são idôneos, emitido por empresas conhecidas, fornecedores habituais do estabelecimento autuado, que se encontravam ativos no momento da lavratura do Auto de Infração e não foi trazido ao processo, nenhuma comprovação de que não acobertaram operações de compras de mercadorias destinadas ao estabelecimento autuado”;*
- d) quanto à infração 4, especificamente em relação à Nota Fiscal nº 5888 (fl. 17), que resultou em valor exigido de R\$33,90, verificou que, conforme Decisão contida no Acórdão JJF 0465/05 (fls.

105/107), foi mantida a exigência daquele valor, pelo que o valor ora exigido no mês de maio/04, já foi reclamado por meio do Auto de Infração nº 934909-00/8, devendo ser afastada desta exigência o valor total de R\$78,96, constante do item 1 do demonstrativo juntado pelo autuante à fl. 15, restando devido o valor de R\$45,06 naquele mês relativo à Nota Fiscal nº 65219; outrossim, no que concerne às demais Notas Fiscais (65219, 708688, 461578 e 896987), ressaltou que todas as cópias das mesmas foram acostadas às fls. 18 a 20, tendo sido emitidas pelas empresas Vulcabrás e Drastosa S/A Indústrias Têxteis, tratando-se de fornecedores habituais do estabelecimento autuado e tendo sido coletadas no trânsito de mercadorias, acobertando mercadorias transportadas destinadas ao estabelecimento autuado, não tendo sido provada qualquer irregularidade nos documentos que viessem a conduzir à sua inidoneidade, razão pela qual devem ser mantidos integralmente os valores de R\$24,06 (junho/04) e R\$101,98 (julho/04);

- e) por fim, no que pertine à infração 5, asseverou o *a quo* que “*Relativamente às parcelas pagas, o autuado no demonstrativo à fl. 76 relacionou ter pago duas parcelas de R\$23,47 (de um total de R\$70,41) e duas parcelas de R\$977,95 (de um total de R\$2.933,85). Verifico que no extrato expedido pela Secretaria da Fazenda e apresentado pelo autuado (fls. 77 e 78), consta efetivamente pagamento de duas parcelas do valor de R\$23,47 (dias 25/01 e 28/02), que foram consideradas no demonstrativo elaborado pela autuante à fl. 16. Entretanto, no mencionado extrato consta pagamento de uma única parcela de R\$977,95 no dia 25/01/05 (primeira de 3, conforme DAE à fl. 23) e uma segunda parcela paga no dia 28/02/05 (segunda de 3), logo resta devido uma parcela de R\$977,95, conforme fez constar a autuante no demonstrativo à fl. 16*”; portanto, observou que “*o autuado indicou no documento à fl. 76 duas parcelas pagas no dia 25/01/05, mas efetivamente só consta no sistema da SEFAZ uma parcela paga nesta data e que foi considerado corretamente no levantamento fiscal*”; além disso, a via da nota fiscal nº 133079, emitida contra o estabelecimento autuado em 23/12/07, pela empresa Pituka Indústria, Comércio e Beneficiamento de Fios (SP) acostada à fl. 54, foi coletada no sistema CFAMT e não foi comprovado o pagamento do ICMS antecipação parcial de R\$273,63.

O contribuinte interpõe Recurso Voluntário através do qual argumenta, *in verbis*:

“(…)  
*Justificativa da Defesa: Com relação as notas fiscais: 955890, 956847, 959933, 962409, 962295, 963979, 965221, 965142, 965036, 965037, 366740 e 368126, não reconhecemos em razão de não termos recebidos as referidas mercadorias.*

*Em relação a nota fiscal nº 5888 do fornecedor PUMA SPORTS LTDA, emissão em 24/05/2004, trata-se de mercadorias que já foram para leiloadas pela própria SEFAZ conforme processo nº 934909008.*

*Solicitamos uma prorrogação de 30 (trinta) dias para apresentação de documentos fiscais, os quais já foram requisitados aos fornecedores e transportadoras.”*

A Douta Procuradoria, após tecer considerações históricas acerca do presente PAF, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, através do qual, invocando as razões de decidir do julgador de *primo* grau e transcrevendo decisões deste CONSEF, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada do julgamento, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência nos seguintes termos:

*“O processo em epígrafe, distribuído a esta 2ª Câmara, envolve 5 (cinco) exigências fiscais, entre elas, o lançamento da antecipação parcial do ICMS, no exercício de 2004, inseridas nos itens 4 e 5 do Auto de Infração.*

*O lançamento de ofício, quanto à antecipação parcial não recolhida e recolhida a menor, contempla o exercício de 2004, quando o autuado se encontrava inscrito na condição de empresa do regime simplificado de apuração do ICMS, com imposição de multa de 50%, capitulada no art. 42, inc. I, letra “b”, item 1, da Lei 7.014/96;*

*Considerando que as infrações em análise foram praticadas em períodos anteriores à vigência da Lei Estadual nº 10.847/07, que inseriu a expressão “inclusive a antecipação parcial” na alínea “d”, inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96, este colegiado de julgamento vem solicitar à PGE/PROFIS a elaboração de Parecer, visando*

*esclarecer a possibilidade jurídica de aplicação da penalidade de 50%, pela falta ou insuficiência no recolhimento do ICMS - antecipação parcial, considerando que os fatos geradores deste lançamento são anteriores a 28/11/07, data em que ingressou no mundo jurídico a lei que promoveu a alteração mencionada.*

*Busca-se saber se a lei editada em 2007 apresenta conteúdo inovador, visto que os institutos da antecipação parcial e da antecipação tributária com substituição do ICMS, apresentam efeitos distintos e regimes legais próprios.*

*Em face da dúvida supra delineada, o colegiado desta 2ª Câmara, em deliberação unânime, solicita que o órgão jurídico do Estado, por seu Procurador Assistente, emita pronunciamento abordando, de forma específica, o imposto e a correspondente multa por descumprimento de obrigação principal lançadas no presente Auto de Infração.*

*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%, para as empresas enquadradas do regime simplificado de apuração do imposto, considerando que o enquadramento originário das infrações se deu no art. 42, inc. I, letra "b", item 1, com penalidade de 50% (regime simplificado), havendo, ainda, no dispositivo normativo em que se cogita o re-enquadramento, a expressa menção de que na infração não haja o dolo.*

*Atendida a solicitação acima, os autos deverão retornar ao CONSEF para o julgamento do Recurso voluntário."*

A ilustre procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, manifestou-se acerca da Consulta formulada, invocando e transcrevendo Parecer exarado a respeito da matéria pelo Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, nos seguintes termos:

*"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.*

Após breve escorço histórico do processo, o procurador-assistente, Dr. José Augusto Martins Jr., conjuntamente com a Procuradora, Dra. Sylvia Amoêdo, emitiram Parecer conclusivo, acerca das questões formuladas pelo colegiado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

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

#### **VOTO VENCIDO (Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5)**

Merece reforma parcial a Decisão recorrida.

*Ab initio*, impende salientar que a infração 1 não fora contesta pelo recorrente em sua peça recursal, razão pela qual mantendo a mesma em sua integralidade.

No que pertine à infração 2, agiu com acerto o “*a quo*” ao promover as exclusões devidamente comprovadas, atinentes ao mês de maio/04, bem como em manter as demais notas fiscais relacionadas no último documento de arrecadação, especialmente porque sequer haviam sido relacionadas no demonstrativo.

De igual forma, em relação ao mês de junho/04, o demonstrativo de fl. 25 já consignou as deduções dos recolhimentos efetuados relativos aos DAE's juntados à fl. 22 (Nota Fiscal 370649), ao passo que a Nota Fiscal nº 456477, mencionada no DAE de fl. 22 não constou do levantamento fiscal de fl. 25, pelo que correto, no particular, se apresenta o procedimento fiscal.

Outrossim, de referência ao mês de outubro/04, asseverou a Decisão de primo grau, com clareza solar, que “*foi considerado o valor recolhido de R\$1.084,32 a título de ICMS antecipação parcial, na apuração do ICMS-ST relativo à nota fiscal 928925 cuja cópia do DAE foi acostado à fl. 23, pelo que se apresentaria correta a diferença exigida de R\$645,17 que corresponde à diferença entre o valor da antecipação tributária parcial e total (calçados)*”, inexistindo, pois, qualquer reparo a fazer.

Mantida, pois, a Decisão de Primeira Instância em relação à infração 2.

Quanto à infração 3, restou esclarecido no curso da instrução processual que as notas fiscais objeto da presente infração foram capturadas no sistema de Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito (CFAMT), tratando-se de aquisições de mercadorias feitas na sua maioria na empresa São Paulo Alpargatas, situada no município de Veranópolis – RS, Vulcabrás do Nordeste, situada no município de Horizonte – CE, e Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda, situada no município de Guarulhos – SP. Cura repisar o quanto já dito na Decisão recorrida no sentido de que em todas as Notas Fiscais o recorrente é indicado como destinatário, referem-se a compras de calçados e os remetentes são fornecedores habituais do impugnante.

Assim, em face da presunção insculpida na legislação tributária estadual e não tendo o recorrente colacionado aos fólios processuais qualquer elemento ou documento capaz de comprovar que não adquiriu as operações de compras de mercadorias destinadas ao estabelecimento autuado, outra opção não nos resta senão manter, no particular, a referida infração.

*Pari passu*, no que se refere à infração 4, fica mantido o valor de R\$ 45,06, referente ao mês de maio/04, atinente à Nota Fiscal nº 65219, posto que não exigido no Auto de Infração anteriormente lavrado.

Por outro lado, no que concerne às demais notas fiscais (65219, 708688, 461578 e 896987), como corretamente decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, “*todas as cópias das mesmas foram acostadas às fls. 18 a 20, tendo sido emitidas pelas empresas Vulcabrás e Drastosa S/A Indústrias Têxteis*”, tratando-se de fornecedores habituais do recorrente e tendo sido coletadas no trânsito de mercadorias, acobertando mercadorias transportadas destinadas ao estabelecimento autuado, não tendo sido provada qualquer irregularidade nos documentos que viessem a conduzir à sua inidoneidade, razão pela qual devem ser mantidos integralmente os valores de R\$24,06 (junho/04) e R\$101,98 (julho/04).

Por fim, quanto à infração 5, correta a Decisão recorrida ao enfrentar os pagamentos realizados pelo recorrente e os trabalhos realizados pelo autuante, culminando, no particular, pela manutenção integral da aludida infração.

Todavia, no que tange à multa capitulada no Auto de Infração, atinente às infrações 4 e 5, 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 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 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 procedentes, com afastamento das multas cominadas, as infrações 4 e 5, 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 fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.*

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

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

(...)

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

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado

no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Tal consideração avulta 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 nº 7.014/96!

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

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo!** Sim, “**eu confesso que agi com dolo!**”! Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender 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 nas infrações 4 e 5, julgando, por consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5)**

Acompanho o voto do ilustre Conselheiro relator, porém divirjo apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para as infrações 4 e 5, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para essas citadas infrações era a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese defendida pelo ilustre representante da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos nas infrações 4 e 5, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

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

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento das infrações 4 e 5 não houve dolo. Nas infrações à legislação tributária, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feitas pelo auditor fiscal autuante,

que é quem verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do sujeito passivo classificar os seus procedimentos como dolosos ou não dolosos.

Em face do exposto, retifico a multa indicada nas infrações 4 e 5, no percentual de 50%, para a prevista na aliena “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.

Observo que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, ressalto que o recorrente poderá se eximir da multa em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, *sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal*, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, acolho o opinativo da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa proposta nas infrações 4 e 5 para o percentual de 60%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto às demais infrações e, em decisão não unânime em relação às infrações 4 e 5, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207139.0046/08-6, lavrado contra P. S. NEDER COMÉRCIO DE CONFECÇÕES E CALÇADOS LTDA. (AERO TÊNIS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$28.111,69, acrescido da multa de 50% sobre R\$26.665,54 e 60% sobre R\$1.446,15, prevista no art. 42, incisos I, “b”, 1 e 3 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5) – Conselheiro: Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à Exclusão das Multas das Infrações 4 e 5)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS