

PROCESSO	- A. I. N° 298578.0001/07-6
RECORRENTE	- SUPERLOCK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0069-02/09
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
INTERNET	- 19/10/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0301-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Por se tratar de Empresa de Pequeno Porte, foi reduzida a base de cálculo para apuração do imposto, restando em exigência menor do que o reclamado originalmente. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão, porém retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96). 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO POR EMPRESA ENQUADRADA NO SISTEMA SIMBAHIA, NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ficou comprovada a falta de recolhimento do imposto. Infração subsistente. 3. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. EMPRESA DE PEQUENO PORTE/MICROEMPRESA. SIMBAHIA. Não foram alinhadas arguições que elidisse a imputação. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à exclusão da multa proposta na infração 1. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0069-02/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício imputa ao contribuinte o cometimento das seguintes irregularidades:

- 1 deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas, adquiridas para comercialização. ICMS no valor de R\$21.391,28, multa de 50%, relativo aos períodos janeiro a dezembro de 2006;
- 2 deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas. ICMS no valor de R\$1.027,38, multa de 50%, relativo aos períodos de janeiro a dezembro de 2006;
- 3 recolheu a menos o ICMS na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas. ICMS no valor de R\$1.032,38, multa de 50%, relativo aos períodos de agosto a dezembro de 2006.

Em sua peça impugnatória, o autuado alegou, inicialmente, que não há o dever Jurídico de pagar um imposto sem que todos esses elementos constitutivos do fato gerador tenham se verificado.

Salientou que o procedimento Administrativo deve obedecer aos princípios da legalidade da tipicidade cerrada, cita Alberto Xavier.

Chamou atenção para o fato de que os fundamentos da imputação a que se refere esta infração dizem respeito ao não pagamento do ICMS nas operações de antecipação tributária parcial, bem como do não pagamento do ICMS antecipação tributária ou da substituição tributária no período descrito no Auto de Infração.

Argumentou que improcede o lançamento fiscal em face da documentação fiscal apresentada, que diz respeito a notas fiscais e comprovantes de recolhimento de ICMS, onde não foi observada a redução de 50%, autorizada pelo regulamento de ICMS, em relação aos valores a serem pagos pelo autuado na condição de microempresa, em se tratando de mercadoria adquirida da indústria, o que por si só comprova a improcedência do lançamento fiscal, especialmente porque, em alguns casos, o pagamento do imposto foi inclusive pago a mais, já que não foram deduzidos, das notas fiscais de compra, os valores das mercadorias destinadas à substituição tributária, bem como não foi observada a natureza de algumas operações, relativas à doação.

Argumentou que a improcedência do lançamento fiscal também se aplica no que diz respeito às mercadorias destinadas à substituição tributária onde o fornecedor, substituto tributário, realizou o recolhimento do imposto devido, conforme consta da documentação anexa, não sendo demais observar que a empresa jamais funcionou como empresa de pequeno porte e sim como microempresa, o que torna desprovido do menor respaldo legal a exigência, sendo necessária revisão fiscal por fiscal alheio à autuação para confirmação dos fatos que demonstram a improcedência do lançamento fiscal.

Solicitou a revisão fiscal através de agentes neutros da própria fiscalização, pertencentes à ASTEC, sem interesse no processo, o que foi requerido na forma dos artigos 145, e 148, 111, RPAF-BA, para verificação do seguinte:

- a) Se na apuração da base cálculo o autuante observou a redução de 50% que se aplica às aquisições diretas da indústria feitas pela microempresa no que diz respeito a compras fora do Estado?
- b) Se na apuração da base cálculo o autuante levou em conta os valores da substituição tributária e antecipação tributária objeto de recolhimento por parte do fornecedor?
- c) Se foi observado o devido regime de tratamento tributário destinado à microempresa nas operações de compras de mercadorias direto da indústria, que fazem parte da Autuação?

Ao final, requereu o deferimento de todos (meios de provas permitidos em direito, "ex vi" do art. 5º, LV, da Constituição, indicando, de logo, a JUNTADA posterior de documentos, inclusive em contraprova, ouvidas de testemunhas, cuja oportunamente apresentará, especialmente a realização de diligências por agente fiscal neutro que deverá responder os quesitos acima formulados, nos termos dos arts. 145. e 148. I RPAF-BA, para que, enfim, seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal, em relação aos fatos objeto desta impugnação, tal como o é de Lei de direito e de justiça.

Em sede de informação fiscal, o autuante asseverou que foi observada a redução de 50%, alegada pelo impugnante, no entanto, esclareceu que as incorreções nas referências cruzadas da planilha, utilizadas no cálculo, levaram à apuração de valores acima do devido. Elaborou e anexou aos autos planilha com as correções devidas, reduzindo o valor a ser exigido para R\$9.962,97.

Destacou que remanescem valores a serem exigidos, bem como que, nos meses de outubro e dezembro, o autuado passou para a condição de empresa de pequeno porte, conforme fl. 16 dos autos.

Intimado a se manifestar acerca da informação fiscal produzida pelo autuante, o fez o autuado, asseverando que as notas fiscais sob o código 6910 não tiveram a redução para 50%, reiterando a necessidade de realização de revisão fiscal, bem como a improcedência do lançamento fiscal.

O autuante apresentou nova informação fiscal, através do qual afirma que já foram corrigidos os erros relativos à aplicação da redução de 50% às microempresas que adquirem diretamente da

indústria.

Através do Acórdão JJF n. 0069-02/09, decidiu a 2a Junta de Julgamento Fiscal pela procedência parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“(…)

*Ficam, de forma preliminar, rejeitadas as nulidades argüidas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.*

*A autuante, às fls. 222 a 225, já considerou as aquisições das indústrias, efetuadas pelo autuado, com redução da base de cálculo em 50%. O autuado não indica quais as notas o autuante restou conceder tal redução, bem como não levou em conta os valores da substituição tributária e antecipação tributária, objeto de recolhimento por parte do fornecedor ou mesmo se referem à doação. Não restou dúvida de que o autuante exigiu o imposto antecipado, conforme o devido pela microempresa, inclusive com a aplicação da multa pertinente de 50%, própria dessa condição. Assim, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir.*

*Isso posto, e considerando que não há elementos de direito e de fato, materializados na impugnação, que elidam as infrações 02 e 03, conlui serem procedentes tais infrações. Quanto à infração 01, considero procedente em parte, tendo em vista a redução dos valores consignados na informação fiscal da autuante, relativo às aquisições das indústrias que obtiveram a redução de 50% da base de cálculo, para apuração da antecipação parcial, conforme consta em negrito na planilha às fls. 223 a 225 dos autos.. Além disso, o contribuinte não indicou, como dito, as notas em que a autuante não concedeu tal redução. Observo que os valores dos débitos mensalmente consignados nas planilhas, às fls. 223 a 225, relativo a infração 01, totalizam o ICMS devido de R\$10.702,27.*

*(...)”*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual, inicialmente, tece considerações acerca da tempestividade do apelo e do histórico dos fatos que norteiam a presente autuação.

Preliminarmente, suscita a nulidade do julgamento de *primo* grau, em face do cerceamento ao seu direito de defesa, provocado em razão do indeferimento do pleito de diligência, expressamente requerido em sua peça defensiva. Invoca, para tanto, os ditames constantes do art. 5º, inciso LV, da Carta Magna de 1988, bem como do art. 2º, do RPAF, aduzindo que toda a atividade desenvolvida no processo administrativo tributário, destinada a realizar o controle da legalidade do lançamento fiscal, está subordinada à aplicação dos princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material, e o desrespeito a eles fulmina o julgamento de vício insanável que conduz à nulidade. No que pertine à negativa do pedido de diligência formulado pelo recorrente, aduz que a autuação imposta ao mesmo decorre de uma presunção de que não houve recolhimento do imposto em relação às mercadorias adquiridas. Salienta, porém, que ao elaborar as contas referentes ao imposto devido, observando-se as planilhas que acompanham a autuação, resta claro que não foram deduzidos os pagamentos referentes aos DAE's acostados aos autos, de forma que o pedido de diligência feito pelo recorrente é fundamental para que possa ser trazida aos autos a prova capaz de elidir a presunção que alicerça a autuação, como prova de suas alegações.

Observa que, embora os Julgadores tenham considerado que os elementos existentes nos autos eram suficientes à formação da convicção dos mesmos, a Decisão recorrida, no particular, não foi devidamente fundamentada, tendo em vista que “*não fundamentaram os julgadores porque não deveria ser realizada a diligência, se está era impossível de ser realizada, se a sua realização era inútil aos fundamentos descritos na defesa, ou mesmo procrastinatória*”, limitando-se apenas a justificar que o recorrente não indicou as notas onde não foram procedidas as reduções, ou em quais notas não se levou em conta a substituição tributária, “*sem no entanto*

observar que tais documentos que tais fatos poderiam ser facilmente identificados com a realização da diligência". Invoca e reproduz escólios de renomados doutrinadores para argumentar que o julgamento de primeira instância valorou o aspecto formal, justamente contrário ao princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, quando acatou a autuação do Auditor Fiscal, não concedendo a diligência requerida, pois a utilização desta é fundamental para comprovar as alegações descritas pelo recorrente de que as mercadorias foram entregues nas empresas destinatárias indicadas nas notas fiscais.

Quanto ao *meritum causae*, após ressalvar que as questões descritas no Recurso Voluntário em relação ao mérito estejam diretamente atreladas às preliminares, sobretudo a que diz respeito à negativa do pedido de diligência, de referência à substituição tributária, na planilha que acompanha o Auto de Infração é dito que houve recolhimento zero, quando, em verdade, existem recolhimentos que totalizam R\$1.308,19, sendo necessária a realização de diligência para verificação de tal fato. Quanto à antecipação tributária, também não foram considerados os recolhimentos no montante de R\$15.230,80, o que denota a necessidade de realização de diligência.

Por fim, após reiterar as suas razões defensivas, como se as mesmas estivessem integrando o Recurso Voluntário, pede, preliminarmente, que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida em razão do cerceamento do seu direito de defesa e, caso não seja acatada a preliminar suscitada, propugna pela realização do pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, julgando-se improcedente o Auto de Infração.

A ilustre procuradora da PGE/PROFIS após tecer considerações históricas acerca do presente PAF, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, observando que discorda do posicionamento do recorrente, uma vez que o pedido de diligência foi negado de forma fundamentada pela Decisão recorrida, que entendeu não ter sido demonstrada a sua necessidade. Acrescenta que no Recurso Voluntário o recorrente também não demonstra os equívocos das planilhas de valores a recolher elaboradas pela autuante, pleiteando, tão-somente, que seja feita a diligência. Salienta que as planilhas de fls. 09/17 contemplam inúmeras operações, tendo sido indicados, inclusive, alguns pagamentos feitos pelo contribuinte, para, ao final, indicar o valor devido, razão pela qual o que cabia ao Fisco foi feito, ou seja, foram apresentados os elementos de prova à constituição do direito da Fazenda Pública. Ressalta que pela teoria da divisão do ônus da prova, caberia ao contribuinte trazer os elementos para desconstituir as provas do Fisco, o que não foi feito de forma objetiva e clara, para que ensejasse a diligência pleiteada. No que pertine à apuração de valores eventualmente recolhidos, prossegue, caberia ao recorrente indicar as operações cujo imposto foi tempestivamente pago, trazendo o documento comprobatório respectivo, o que não ocorreu no presente caso. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO VENCIDO (Em Relação à Exclusão da Multa de 50% - Infração 1)**

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 ou não fundamentado 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:

*"A autuante, às fls. 222 a 225, já considerou as aquisições das indústrias, efetuadas pelo autuado, com redução da base de cálculo em 50%. O autuado não indica quais as notas o autuante restou conceder tal redução, bem como não levou em conta os valores da substituição tributária e antecipação tributária, objeto de recolhimento por parte do fornecedor ou mesmo se referem à doação. Não restou dúvida de que o autuante exigiu o imposto antecipado, conforme o devido pela microempresa, inclusive com a aplicação da multa pertinente de 50%,*

própria dessa condição. Assim, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir". (grifos nossos)

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

*Pari passu*, reitera o recorrente a necessidade de realização de diligência para que sejam verificados os valores pagos a título de antecipação parcial e antecipação tributária, respectivamente, R\$15.230,80 e R\$1.308,19.

Rejeito, de igual forma, o pedido de diligência.

Comungo com o opinativo da Douta Procuradoria no sentido de que as planilhas de fls. 09/17 contemplam inúmeras operações, indicando, inclusive, alguns pagamentos feitos pelo contribuinte, para, ao final, apontar o valor devido. Ocorre que o contribuinte quedou-se silente em colacionar aos autos elementos de prova para desconstituir as provas apresentadas pelo Fisco Estadual ou, ao menos, indicar, de forma objetiva e clara, quais os aspectos que denotariam a necessidade de produção de prova técnica, o que efetivamente não ocorreu. Não houve indicação das operações cujo imposto foi tempestivamente pago, com a apresentação do documento comprobatório respectivo.

Outrossim, ao contrário do que entende o recorrente, não se trata de **impedir** a produção de provas por parte do recorrente, 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.

Ingresso, agora, na seara de apreciação do mérito das infrações propriamente ditas.

De referência à **obrigação principal** da infração 1, mantenho a Decisão recorrida que julgou parcialmente procedente a aludida exigência fiscal, em razão das reduções promovidas pela própria autuante em sua informação fiscal, especialmente porque, como observado alhures, o recorrente permaneceu inerte em indicar as notas em que a autuante não concedeu tal redução, além daquelas pela mesma reconhecidas em Primeira Instância.

Todavia, no que tange à multa capitulada na infração 1, 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 brocado latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

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

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 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 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 transscrito, 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 transscrito. 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.

Afasto, portanto, a multa de 50% aplicada na infração 1.

No que tange às infrações 2 e 3, aqui apreciadas em conjunto, entendo que inexistem, nos fólios processuais, elementos fáticos e jurídicos que possam elidi-las, tendo o recorrente, no particular, limitado-se a fazer o uso da contestação genérica sem indicar, de forma específica, os aspectos de sua insurgência quanto às aludidas infrações.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, decretando de ofício, todavia, a exclusão da multa de 50% - relativa à antecipação parcial do ICMS -, capitulada na infração 1.

#### **VOTO VENCEDOR (Em Relação à Exclusão da Multa de 50% - Infração 1)**

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para a infração 1, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para a citada infração era a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, acompanho a tese que vem sendo defendida pelos ilustres representantes da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos na infração 1, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, I, “b”, “i”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

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

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal utilizado pelo autuante, no cometimento da infração 1 não houve dolo. Nas infrações à legislação tributária, a

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

Em face do exposto, retifico a multa indicada na infração 1, no percentual de 50%, para a prevista na aliena “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, 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.

Quanto às demais matérias tratadas no Recuso Voluntário, acompanho, sem ressalva, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, de ofício, a multa proposta na infração 1 para 60%, conforme art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298578.0001/07-6, lavrado contra SUPERLOCK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$12.762,03, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.702,27 e 50% sobre R\$2.059,76, previstas no art. 42, incisos I, alínea “b”, item 3, e II, “f”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões CONSEF, 29 de setembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. PGE/PROFIS