

PROCESSO - A. I. N° 018184.1201/07-5
RECORRENTE - ZUEIRA CALÇADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0221-04/08
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 05/11/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF N° 0330-12/09

EMENTA: ICMS. 1. SIMBAHIA. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Infrações comprovadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS 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. Infrações subsistentes. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. CONTRIBUINTE NÃO CREDENCIADO A EFETUAR O PAGAMENTO DO IMPOSTO EM MOMENTO POSTERIOR. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração comprovada. 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). Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação à exclusão da multa proposta nas infrações 5 e 6. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão proferida pela referida 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício exige ICMS no valor de R\$ 95.826,05, em razão das seguintes irregularidades:

- 1 Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS no valor de R\$ 1.832,71 e multa de 50%.

- 2 Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS no valor de R\$ 221,32 e multa de 50%.
- 3 Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. ICMS no valor de R\$ 3.128,38 e multa de 50%.
- 4 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 relacionadas no Anexo 88 do RICMS. ICMS de R\$ 63.069,88 e multa de 60%.
- 5 Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. ICMS de R\$ 1.549,71 e multa de 60%.
- 6 Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização. ICMS de R\$ 1.831,73 e multa de 60%.
- 7 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. ICMS de R\$ 61,60 e multa de 60%.
- 8 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 relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. ICMS de R\$ 24.130,72 e multa de 60%.

Em sua peça defensiva, o autuado inicialmente reclamou da aplicação da pena, sendo que seu critério de aplicação deve ser o prejuízo a que foi submetido o fisco, o que não ocorreu, pois o percentual de 100% não passa de pena confiscatória, repudiada pela Carta Magna.

Nesse sentido citou a doutrina, e ressaltou que a Câmara dos Deputados aprovou a Lei nº 9.298/96, limitando as multas no comércio a 2%, compatíveis com os índices de inflação existentes no país, no que não é respeitado pelo Governo, denominando-as de encargo legal, acréscimo moratório etc.

Mencionou Decisão da Suprema Corte, RE 92.165/MG que considerou confiscatória multa em percentuais de 100% e salientou que o Judiciário deve intervir no sentido de fazer prevalecer o critério da proporcionalidade da pena, sem confiscos e sem excessos.

Aduziu que o Auto de Infração fere o princípio do não confisco e o da capacidade contributiva, quando se compara seu valor com o do capital social do suplicante.

No mérito, na infração 1, asseverou que a defendente recolhe seu ICMS em dia e que a acusação será objeto de investigação perante sua contabilidade e funcionários do setor financeiro.

Nas infrações 2 e 3, alegou que a exigência fiscal é inconstitucional, cruel e descabida, pois a legislação que criou a antecipação parcial do ICMS para os pequenos e médios empresários da Bahia, bate de frente com o art. 179 da C. Federal, que devem ter tratamento jurídico diferenciado.

Utilizou o mesmo argumento acima para defender as infrações 4, 5, 6 e 8.

Na infração 7, aduziu que não assiste razão ao autuante, pois lançou a nota fiscal no livro Registro de Entradas, e ofereceu à tributação quando da venda. Assim, *“não há o que se falar em falta de recolhimento de ICMS, mas pura e simplesmente em mudança de regime de apuração: de ICMS antecipado para regime normal de apuração”*.

Requeru, ao final, a Improcedência do Auto de Infração.

Em sede de informação fiscal, o autuante manteve a autuação. Na infração 1, disse que os documentos de fls. 76/77, 509 a 512, comprovam, claramente, que não houve nenhum recolhimento nos meses autuados. Quanto à infração 7, o RICMS é claro quando veda a utilização de crédito referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação

tributária, ao passo que os documentos de fls. 59, 60 e 159 deixam bem claro a irregularidade. Prosseguiu aduzindo que as demais infrações foram também pautadas no RICMS.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JF nº 0221-04/08, decidiu pela procedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“Inicialmente constato que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com o art. 39 do RPAF/99, estando preenchidas as condições para a sua eficácia.

Quanto à alegação de multa confiscatória, esta não pode ser acatada, pois expressamente prevista na Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia. Outrossim, o percentual de 2%, aplicável ao comércio, consoante a Lei nº 9.298/96, não pode ser aplicada nas relações tributárias, que possui disciplina própria.

No mérito, na infração 01 está sendo exigido ICMS em decorrência da falta de recolhimento no prazo regulamentar, de operações escrituradas nos livros fiscais.

O autuante baseou-se nos lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS e nos recolhimentos efetuados e constantes no sistema INC da Secretaria da Fazenda, anexos aos autos, do qual resultou o demonstrativo de débito, de fls. 17 e 18, que o contribuinte recebeu cópia, sendo que no período da autuação, exercícios de 2004 e de 2005, encontrava-se no regime normal de apuração do ICMS.

O contribuinte não comprovou que as parcelas mensais de ICMS que lhe estão sendo exigidas, efetivamente, foram pagas antes da ação fiscal, razão porque mantenho a autuação na íntegra, devendo ser recolhido os valores referentes aos meses de julho, agosto e dezembro de 2004, janeiro, fevereiro, março, e maio de 2005.

Infração procedente.

Na infração 02, está sendo exigido o ICMS por antecipação, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no mês de março de 2003.

O sujeito passivo, em sua peça de defesa, alega que a cobrança da antecipação parcial é inconstitucional, mas, na verdade não se trata de tal acusação, haja vista que a infração refere-se às mercadorias calçados, enquadradas no regime de substituição tributária, art. 353, item 32 do RICMS/97, cujas aquisições foram detectadas através de notas fiscais não registradas nos livros fiscais da empresa, conforme planilha de fl. 43, sendo que o livro Registro de Entradas encontra-se às fls. 71/72, não constando o registro das notas fiscais objeto da autuação.

Não há comprovação do pagamento do imposto ora exigido, razão porque mantenho a infração na íntegra.

A infração 03 tem a mesma tipicidade, mas com relação ao ICMS que teria sido recolhido a menos, no mês de maio de 2003, conforme demonstrativo de fls. 43 a 44.

Mais uma vez o sujeito passivo não comprovou a sua regularidade, ficando mantida a infração.

A infração 04, e a infração 08 versam sobre a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de calçados, em outras unidades da Federação, mercadoria compreendida no art. 353, II do RICMS/97.

O período objeto da autuação inicia-se em julho de 2003, estendendo-se aos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.

A defesa não apresenta a comprovação de que teria efetuado os recolhimentos do ICMS que lhe estão sendo exigidos, assim mantenho as infrações na íntegra.

A infração 05 versa sobre a antecipação parcial do ICMS que não teria sido feita e a infração 06, trata da mesma ocorrência, mas exigindo diferenças sobre o recolhimento que teria sido efetuado a menos.

Ocorre a antecipação parcial do ICMS 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 inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, segundo o art. 352-A do RICMS/97, em cumprimento ao instituído na Lei nº 8.967/03.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da antecipação parcial, a seguir transcrevo o entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal, a respeito da ADIN nº 3426, como segue:

Quanto à alegação da invalidade da lei estadual sobre antecipação do ICMS, por maioria, os ministros do STF (Supremo Tribunal Federal) negaram a anulação do art. 12-A da Lei nº 8.967/03, que impõe a antecipação parcial do ICMS às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independente do regime de apuração adotado pela empresa.

A Confederação Nacional do Comércio impetrou a ADIN nº 3426, sob a alegação de que os dispositivos contidos na Lei nº 8.967/03, do Estado da Bahia, afrontavam dispositivos constitucionais por discriminar

mercadorias em razão de sua procedência e limitar a sua livre circulação, atentando ainda para os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Outro argumento rechaçado pela Corte Maior, foi de que o Estado membro não teria competência para legislar sobre comércio interestadual e estabelecer alíquotas, pois com base no Parecer da Procuradoria Geral da República, foi dito que a Constituição Federal estabelece no artigo 155, inciso II, a competência dos Estados – membros para disciplinar e cobrar o ICMS. Além disso, a antecipação parcial está expressamente autorizada na Constituição Federal, no artigo 150, § 7º, concluindo o relator, ministro Sepúlveda Pertence que “o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.

“O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido”, avaliou o ministro. Ele ressaltou que os estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

Também foi firmado o entendimento de que não houve lesão aos artigos 22, inciso VIII e 155, § 2º, inciso VI da CF, pois não houve invasão da competência legislativa da União de legislar sobre comércio, como também não houve desrespeito à competência do Senado Federal, competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

Deste modo, por não ter o contribuinte elidido a infração, através da comprovação dos valores ora exigido, anteriormente à ação fiscal, mantenho as infrações em sua totalidade.

Na infração 07, foi detectado que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, referente à nota fiscal nº 8558, anexa aos autos.

A conduta do contribuinte encontra-se vedada no art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/97, e não foi trazida aos autos, pela defesa, qualquer comprovação em sentido contrário à acusação, esta baseada nos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entrada de Mercadorias, Registro de Apuração do ICMS e fotocópia da nota fiscal, fls. 59, 60 e 159 do PAF.

Quanto à alegação de que a mercadoria teria sido tributada no momento da saída, o contribuinte não trouxe ao processo nenhuma prova de sua assertiva.

*Infração mantida
(...)”.*

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário através do qual salienta, inicialmente, que:

“No que se refere a multa confiscatória, razão não assiste a Junta tomar como base para alegação de legalidade da punição legislações de hierarquia inferior a Constituição Federal quando é sabido que a tese defensiva tomou como base o artigo 150, IV, da Constituição (proibição de Confisco Tributário).”

De referência à infração 2, salienta que “ainda que infração tenha mesmo se referido a substituição tributária, também não assiste razão ao nobre relator, eis que as notas fiscais que deram origem a infração foram lançadas no Livro Registro de Entradas e oferecidas à Tributação pelo Regime Normal de Apuração do ICMS.”

Quanto à infração 3, reitera os argumentos expendidos em sua peça defensiva.

No tocante às infrações 4 a 8, ressalta que as mercadorias foram lançadas no Livro de Entradas e oferecidas à tributação pelo Regime Normal de Apuração.

No que pertine aos demais itens “mantém-se os argumentos sobre antecipação parcial e substituição tributária.”

Ao final, “requer seja julgado PROVIDO o presente Recurso voluntário, julgando improcedente o Auto de Infração em comento.”

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico a respeito do presente PAF, emite Parecer conclusivo através do qual, invocando as razões de decidir do julgador de primo grau, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Distribuído o processo para esta 2ª CJF, determinou-se a remessa dos autos novamente à PGE/PROFIS para que aquele órgão se pronunciasse acerca da multa lançada conjuntamente com o imposto, ocasião em que foram formulados os seguintes questionamentos:

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

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

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

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

Após breve esboço histórico do processo, a Dra. Sylvia Maria Amôdo Cavalcante, emitiu Parecer conclusivo, acerca das questões formuladas pelo colegiado da 2ª CJF.

Ressaltou 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, entendeu, amparado 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 II, alínea “b” e, igualmente, 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, posicionou-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. Assevera 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

Ab initio, impende salientar que o lançamento sob comento se encontra revestido das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não tendo sido constatados quaisquer vícios formais ou materiais aptos a comprometer a atuação fiscal em testilha.

No que pertine ao mérito, de igual forma, o conjunto probatório acostado aos autos é suficiente para comprovar as infrações imputadas no presente Auto de Infração, não tendo o recorrente se desincumbido de fazer prova contrária às conclusões oriundas da ação fiscal.

No que tange à alegação de confiscatoriedade da multa, é de corriqueira sabença que se trata de argumento afeito à inconstitucionalidade, razão pela qual, em face do que preceitua o art. 167, I, do RPAF, esta Câmara de Julgamento Fiscal, integrante do CONSEF, não tem competência para apreciá-la. Ademais, cura ressaltar que se tratam de penalidades devidamente previstas em lei –

Lei nº 7014/96 – e no RICMS, dos quais não se pode afastar o agente fiscal, em respeito ao princípio da legalidade estrita ao qual está vinculado.

Quanto às infrações 2, 3 e 4, afirma o recorrente que o imposto exigido já fora recolhido quando da venda das mercadorias, pelo Regime Normal de Apuração, olvidando-se, porém, em colacionar aos autos qualquer elemento que comprove a efetivação desse pagamento.

No mais, cinge-se o recorrente a repetir as alegações já consignadas em sua peça defensiva, cujo conteúdo fora, devida e expressamente, analisado e enfrentado pelo julgador de *prime* grau.

Daí porque, tendo em vista o quanto disposto no art. 143, do RPAF, o recorrente não acostou aos autos qualquer prova de suas alegações, limitando-se a fazer uso da contestação genérica.

Todavia, no que pertine à multa aplicada, ao contrário do que opinou a Douta PGE/PROFIS, entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, atinente às infrações 5 e 6, do presente Auto de Infração, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que 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. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

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

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

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

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

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

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de julgar parcialmente procedentes, com afastamento das multas cominadas, as infrações 5 e 6, 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 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, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

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

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

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em

sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo.**

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

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

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

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

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

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

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma 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 expandido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancorava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.
(destaques e grifos nossos)

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

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

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

Ex positis, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, afastando de ofício, porém, a multa capitulada nas infrações 5 e 6, concernentes à antecipação parcial.

VOTO VENCEDOR

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange à multa indicada pelo autuante para as infrações 5 e 6, pois considero que, à época da ocorrência dos fatos, a pena cabível para as 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 5 e 6, 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 5 e 6 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 5 e 6, no percentual de 60%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no mesmo percentual, uma vez que esta era a pena prevista na lei para as irregularidades 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 pena 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 5 e 6.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação às infrações 5 e 6, e, por unanimidade quanto às demais, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 018184.1201/07-5, lavrado contra **ZUEIRA CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$95.826,05**, acrescido das multas de 50% sobre R\$5.182,41 e 60% sobre R\$90.643,64, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, “b”, item 1, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa - Infrações 5 e 6) – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à Multa - Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS