

PROCESSO - A. I. N° 269515.0087/06-9
RECORRENTE - WEVA MODAS E PRESENTES LTDA. (MAGAZZAP)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0055-05/07
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 19/11/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.J.F. N° 0336-12/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL E TOTAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA E NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO INTERNA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. É legal a exigência do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Mediante diligência realizada pela ASTEC, foram excluídos da autuação valores recolhidos antes do início da ação fiscal. Infrações parcialmente elididas. Retificado 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). Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime quanto ao mérito. Decisão por maioria em relação à exclusão da multa indicada no lançamento de ofício.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª JFJ que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$ 3.242,19, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação ou substituição tributária, no valor de R\$2.629,97, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.
2. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação ou substituição tributária, no valor de R\$612,22, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O autuado apresentou defesa e, em relação à infração 1, apontou equívocos na apuração dos débitos referentes às Notas Fiscais nºs 19043 e 7821. Quanto à infração 2, alegou que os débitos ali consignados não eram da sua empresa. Reconheceu que era devido o valor total de R\$2.495,20 (fl. 39), o qual foi pago com o benefício da Lei nº 10.328/06 (fl. 45).

Na informação fiscal, o autuante acolheu apenas o argumento defensivo pertinente à Nota Fiscal nº 7821, o que ensejou a exclusão de R\$ 21,22. Manteve a exigência fiscal referente à infração 2.

Conforme o Acórdão JJF Nº 0055-05/07, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no valor total de R\$3.220,97. A infração 1 foi julgada procedente em parte, no valor de R\$2.608,75, ao passo que a infração 2 foi mantida inalterada.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que alegou que a diferença entre o montante cobrado no Acórdão recorrido (R\$3.220,97) e o valor reconhecido e pago (R\$2.495,20) não era de R\$725,77, mas sim de R\$205,97, conforme demonstrativos e documentos fiscais acostados às fls. 62/64 e 69/90.

Ao exarar o Parecer de fls. 103 a 105, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirmou que os argumentos recursais já foram analisados na Decisão recorrida, mas a juntada de novos documentos ensejava a revisão da Decisão recorrida.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fosse verificada a ocorrência de pagamentos referentes às notas fiscais acostadas ao processo.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC nº 082/2008 (fls. 109 e 110). Nesse Parecer, o diligenciador conclui o seu trabalho da seguinte forma:

“Efetuadas as devidas verificações quanto aos recolhimentos efetuados pelo autuado conforme DAE’s e documentos anexados às fls. 61 a 90, e constatado pela veracidade dos mesmos através do SIGAT, conforme fls. 107/110.”

“O valor remanescente do Auto de Infração após a diligência efetuada é de R\$ 208,83, conforme demonstrativo a seguir”.

<i>Infração</i>	<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>ICMS</i>
<i>01</i>	<i>30/04/2004</i>	<i>09/05/2004</i>	<i>113,55</i>
<i>02</i>	<i>31/08/2004</i>	<i>09/09/2004</i>	<i>60,98</i>
<i>02</i>	<i>31/10/2004</i>	<i>09/11/2004</i>	<i>13,51</i>
<i>02</i>	<i>31/12/2004</i>	<i>09/01/2005</i>	<i>4,79</i>
<i>02</i>	<i>30/06/2005</i>	<i>09/07/2005</i>	<i>15,99</i>
<i>TOTAL</i>			<i>208,83</i>

Apesar de regularmente notificados acerca do resultado da diligência, o recorrente e o autuante não se pronunciaram.

Ao exarar o Parecer de fls. 122 e 123, a ilustre representante da PGE/PROFIS, doutora Maria José Ramos Coelho, afirmou que as razões recursais eram capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido. Disse que não havia dúvida quanto aos recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, conforme o demonstrativo de débito elaborado pela ASTEC. Asseverou que o recorrente lograra elidir parte da autuação fiscal mediante a comprovação de diversos recolhimentos tempestivos do imposto. Ao finalizar, opinou pelo “improvemento” do Recurso Voluntário.

Em novo Parecer às fls. 125 e 126, os ilustres representantes da PGE/PROFIS sugeriram o retorno do processo à ASTEC para que, em relação à Nota Fiscal nº 100322, fosse esclarecido o motivo da divergência entre o valor informado pelo recorrente no demonstrativo de fl. 62 (R\$ 1,94) e o apurado pelo diligenciador no demonstrativo de fl. 115 (R\$ 4,79).

Após apreciação em pauta suplementar, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF para que, em relação à infração 1, fosse explicada qual a origem do parcela de R\$113,55, constante no demonstrativo de fl. 110, bem como fosse esclarecido se o valor correto dessa infração não seria R\$2.608,75, conforme decidiu a primeira instância. No que tange à infração 2, foi indagada qual a razão da divergência entre os demonstrativos de fls. 115 e 62, assim como foi solicitado que se apurasse o efetivo valor do imposto devido em relação à Nota Fiscal nº 100322.

Ainda na diligência deliberada, foi solicitado que a PGE/PROFIS se pronunciasse sobre a multa cabível para as infrações em tela, considerando a legislação vigente à época dos fatos.

Em cumprimento à diligência solicitada, foi exarado o Parecer ASTEC nº 038/2009 (fls. 132 a 135).

Nesse Parecer, foi informado que a parcela de R\$113,55, constante no demonstrativo de fls. 110, correspondia ao montante que remanesceu na infração 1, após o recolhimento dos valores reconhecidos. O Parecerista afirmou que o débito total de infração 1 era R\$2.608,75, conforme decidido em primeira instância. Quanto à infração 2, foi explicado que o demonstrativo de fl. 115 estava fundamentado no demonstrativo do autuante (fl. 8) e na nota fiscal anexada à fl. 76, o que confirmava o acerto do demonstrativo elaborado no cumprimento da diligência. À fl. 135, o preposto da ASTEC concluiu o seu Parecer da seguinte forma:

“O valor remanescente do Auto de Infração após a diligência efetuada é de R\$ 208,83, conforme demonstrativo de débito a seguir:”

<i>Infração</i>	<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>ICMS</i>
<i>01</i>	<i>30/04/2004</i>	<i>09/05/2004</i>	<i>113,55</i>
<i>02</i>	<i>31/08/2004</i>	<i>09/09/2004</i>	<i>60,98</i>
<i>02</i>	<i>31/10/2004</i>	<i>09/11/2004</i>	<i>13,51</i>
<i>02</i>	<i>31/12/2004</i>	<i>09/01/2005</i>	<i>4,79</i>
<i>02</i>	<i>30/06/2005</i>	<i>09/07/2005</i>	<i>15,99</i>
<i>TOTAL</i>			<i>208,83</i>

O recorrente e o autuante foram notificados acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciaram.

Ao exarar o Parecer de fls. 142 a 144, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirmou que a diligência realizada já tinha esclarecidos os pontos sobre os quais havia dúvida, e o demonstrativo de débito para o presente Auto de Infração era o que se encontra à fl. 135. Quanto à multa cabível para as infrações 1 e 2, a ilustre procuradora transcreveu parte de Parecer da lavra do doutor José Augusto Martins Junior.

Nesse Parecer, o doutor José Augusto afirma que no seu entendimento era 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, pois a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial são institutos distintos, situação reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, uma vez que a sanção descrita no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não abrangia a antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Quanto à possibilidade da aplicação da multa preconizada no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, entende o ilustre procurador que, amparado numa visão sistemática do corpo de normas forjado na lei estadual do ICMS, não é possível a imputação nas hipóteses de falta de recolhimento da antecipação parcial, já que o termo “antecipação” não abarcaria a antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.

Em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, inciso II, do artigo 42, da Lei nº 7014/96, o procurador 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 nos casos 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 artigo 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 a solicitação de dispensa e redução de multa, prevista na Lei Estadual de regência do ICMS.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Aplicação da Multa)

Trata o presente Recurso Voluntário da Decisão recorrida que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS em razão da falta de recolhimento

(infração 1) e do recolhimento a menos (infração 2) do ICMS devido por antecipação tributária e por antecipação parcial, na condição de microempresa, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização.

O recorrente reconheceu a procedência parcial da infração 1, no valor de R\$ 2.495,20, e impugnou os demais valores cobrados. Na Decisão recorrida, a infração 1 foi julgada procedente em parte no valor de R\$ 2.608,75, ao passo que a infração 2 foi julgada procedente.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que alegou que ainda subsistiam valores indevidos na autuação e, como prova dessa alegação, apresentou demonstrativos e fotocópia de notas fiscais e de documentos de arrecadação estadual.

Visando buscar a verdade material dos fatos, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, tendo o diligenciador apurado que, após a exclusão dos pagamentos já efetuados, o valor remanescente do Auto de Infração era de R\$ 208,83, conforme demonstrativo à fl. 110.

Acolho o resultado da diligência realizada pela ASTEC no que concerne à comprovação dos pagamentos realizados, pois o trabalho diligencial está baseado em documentos probantes acostados ao processo, especialmente em comprovantes de recolhimentos efetuados pelo recorrente, e, além disso, não foi contestada nem pelo autuante e nem pelo recorrente. Todavia, ressalto que os demonstrativos de débitos elaborados pelo diligenciador merecem reparo, pois os débitos reconhecidos pelo recorrente devem ser mantidos na autuação, e os valores pagos devem ser homologados pela repartição fazendária competente.

Dessa forma, o Auto de Infração subsiste no valor de R\$2.704,02, ao passo que as infrações 1 e 2 restaram parcialmente caracterizadas nos valores de, respectivamente, R\$ 2.608,75 e R\$ 95,27, tudo conforme o seguinte demonstrativo:

DATA DE OCORR.	INFRAÇÃO	ICMS DEVIDO
30/04/04	1	227,10
31/05/04	1	540,94
31/08/04	1	25,68
30/09/04	1	355,24
30/11/04	1	49,95
28/02/05	1	157,78
31/03/05	1	245,53
30/04/05	1	116,39
31/05/05	1	219,92
31/08/05	1	392,70
30/09/05	1	47,10
31/10/05	1	35,95
30/11/05	1	67,38
28/02/06	1	127,09
TOTAL DA INFRAÇÃO 1		2.608,75
31/08/04	2	60,98
31/10/04	2	13,51
31/12/04	2	4,79
30/06/05	2	15,99
TOTAL DA INFRAÇÃO 2		95,27
TOTAL DO AUTO DE INFRAÇÃO		2.704,02

Quanto à multa cabível para as infrações 1 e 2, 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 1 e 2, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, I, “b”, “1”, 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.

Em face do comentado, retifico a multa indicada na infração 2, no percentual de 60%, para a prevista na aliena “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 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 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, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar as infrações 1 e 2 procedentes em parte, nos valores de, respectivamente, R\$2.608,75 e R\$95,27. De ofício, retifico a multa indicada nas infrações 1 e 2, no percentual de 50%, para a prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%. Deve a repartição fazendária competente homologar os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à aplicação da multa)

Divirjo do entendimento externado pelo ilustre Conselheiro Relator apenas no que se refere à multa aplicada nas infrações 1 e 2, atinentes à antecipação parcial do ICMS.

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 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 a multa capitulada no presente Auto de Infração estivesse inquinada de flagrante impropriedade.

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 Conselheiro Tolstói Seara Nolasco proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo, Consº Helcônio Almeida, pois a alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

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

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

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de afastar a multa cominada no 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 teve contra si 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 exposto, 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 “re-enquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício**

pleno do direito de defesa por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Tal consideração avilta ainda mais em importância quando se percebe que o contribuinte, inscrito no regime simplificado do Simbahia, teve a multa inicialmente capitulada **MAJORADA, ad absurdum**, no julgamento do presente processo. Houve aumento indireto de tributo a pagar nas infrações 1 e 2, 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 transgredir 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 regidos da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.

*Afinal, quadra apontar, seria ilógica não se aplicar um penalidade às 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 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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para também afastar do lançamento de ofício a multa aplicada nas infrações 1 e 2, objeto do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito e, em decisão por maioria, em relação à exclusão da multa indicada no lançamento de ofício, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269515.0087/06-9, lavrado contra **WEVA MODAS E PRESENTES LTDA. (MAGAZZAP)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.704,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos (fl. 45).

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Paulo Sérgio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE

JOÃO REGO SAMPAIO NETO – REPR. PGE/PROFIS