

**PROCESSO** - A. I. Nº 180573.0006/06-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.  
**RECORRIDOS** - GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0214-03/07  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 16/12/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0350-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. ZONA FRANCA. REMESSA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em sede recursal houve a comprovação da internação das mercadorias beneficiadas com a isenção, bem como, a comprovação de operações interestaduais, cuja alíquota a ser aplicada é aquela de 12%. Modificada a Decisão recorrida. Infração elidida parcialmente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado. A penalidade aplicada, à época dos fatos geradores, não está adequada ao instituto da antecipação parcial, quando o contribuinte não recolhe o imposto e tributa na saída. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à fundamentação. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0214-03/07, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, § 2º, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 21/12/2006, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$254.209,91 em decorrência do cometimento de quatro infrações imputadas à empresa autuada. No entanto, o recorrente somente apresenta impugnação quanto à infração 1. O Recurso de Ofício diz respeito à infração 4. As irregularidades ora em lide são as seguintes:

**INFRAÇÃO 1-** Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. Consta na descrição dos fatos que na comparação do arquivo de notas fiscais emitidas pela empresa com destino à Zona Franca de Manaus, com as consultas feitas através do Site SINTEGRA/SUFRAMA, constatou-se que algumas notas fiscais foram dadas como não habilitadas para emissão de declaração de ingresso na Zona Franca de Manaus, fato este impeditivo para utilização do benefício da isenção. Total do débito: R\$197.304,63, com aplicação da multa de 60%.

**INFRAÇÃO 4-** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao

regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte deixou de efetuar a antecipação parcial da Nota Fiscal de nº 198.924 de 16/03/2004 de mercadorias recebidas para comercialização. Total da multa aplicada R\$2.249,46.

Após análise das razões apresentadas tanto pelo autuado como pelo autuante e de diligência saneadora, a 3ª JF proferiu a seguinte Decisão em relação às infrações ora em análise, após rejeitar as preliminares de nulidade arguidas.

Quanto à infração 1, disse que foi constatada a inexistência de comprovação do internamento de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus e que o autuado reconheceu a procedência parcial do ilícito tributário cometido, insurgindo-se contra a aplicação da alíquota de 17% sobre os valores reconhecidos sob a alegação de que se tratam de operações interestaduais destinadas à empresa ACSM, localizada em Rio Branco no Estado do Acre. As alegações defensivas não foram aceitas, uma vez que não carreadas de provas, ou seja, que foram efetivamente recebidas pelo destinatário em outra unidade da Federação, a exemplo de cópia do livro Registro de Entradas da aludida empresa, ou outros documentos contábeis indicativos do pagamento das referidas remessas. Sendo assim, a alíquota correta era aquela de 17%, A exigência fiscal foi mantida.

Em relação à infração 4, foi observado, inicialmente, de que, apesar de o autuante ter aplicado a multa prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, a descrição dos fatos remete para a penalidade prevista no artigo 42, II, “d”, do mencionado diploma legal.

Ao analisar a matéria posta, preliminarmente, foi feita uma explanação sobre o instituto da antecipação parcial em uma análise comparativa com o regime da substituição tributária. Neste comparativo, foi ressaltado *que não se pode confundir o instituto da antecipação parcial com o regime da substituição tributária, uma vez que este é um mecanismo de transferência de responsabilidade tributária de um contribuinte para outro em relação a um fato gerador que ainda vai se realizar (substituição tributária progressiva), ou já ocorrido (substituição tributária regressiva). Ou seja, na substituição tributária ocorre a sujeição passiva indireta em que o contribuinte sem ter praticado o fato definido como gerador é obrigado ao pagamento do tributo devido por outrem por disposição expressa da lei. Já a antecipação parcial não alberga a sujeição passiva indireta, muito pelo contrário a relação é direta e pessoal com o acontecimento que configura o fato gerador. É a pessoa física ou jurídica que pratica o ato ou negócio que segundo a lei faz gerar a obrigação tributária.* Ademais, as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária devem estar previstas em Lei por força do artigo 6º, § 2º da Lei Complementar 87/96. Afora o fato de que na determinação da sua base de cálculo, é fixada uma MVA (Margem de Valor Adicionado) sobre o valor da operação ou preço sugerido pela autoridade competente ou fabricante já que encerra a fase de tributação.

Diante dos fundamentos explanados, o entendimento foi de que a multa prevista no artigo 915, II, “d” do RICMS-BA, *não pode ser aplicada ao atraso do pagamento do imposto por antecipação parcial, não só pelos fundamentos já mencionados, como também pelo fato de que a previsão legal de tal penalidade é anterior a instituição no nosso ordenamento jurídico da figura da antecipação parcial, que a nosso ver prescinde de norma legal específica, por não guardar qualquer semelhança com o regime da substituição tributária.*

Foi considerado razoável o protesto do autuado quanto à impossibilidade de redução da multa aplicada sobre a antecipação parcial recolhida em momento posterior, pois *o artigo 45-A nos seus incisos, preconiza a redução em até 100% do valor da penalidade se paga no prazo de 20 dias, exigida por falta de recolhimento do imposto devido sobre a obrigação principal quando as respectivas obrigações estiverem escrituradas, e não permite tal redução sobre obrigação acessória na ocorrência da antecipação parcial que será recolhida no momento da comercialização. Afirmando que as multas devem guardar relação com a falta cometida, ou seja, levando em consideração a gravidade da falta cometida e os objetivos a serem alcançados de forma proporcional, não extravasando a mera função de repreensão do sujeito passivo. Por conseguinte, foi decidido pela improcedência da multa aplicada por falta de previsão legal e*

convertida a penalidade exigida para R\$50,00, nos termos do disposto no artigo 42, inciso XXII da Lei 7.014/96.

Consignando que à fl. 294, se encontrava apensado extrato do sistema SIGAT acusando o parcelamento do valor de R\$97.638,60, a infração foi parcialmente mantida por Decisão não unânime.

O voto discordante prolatado manteve a autuação do item 4 já que como houve descumprimento de obrigação principal, devem ser aplicadas penalidades e a Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99. Que de acordo com o art. 113, do Código Tributário Nacional o contribuinte deve cumprir obrigações tributárias, principal e acessória, e os §§ 1º, 2º e 3º, do mencionado Código estabelece que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”*. Assim, a legislação tributária estabelece a obrigação de pagar o tributo (obrigação principal), bem como outras obrigações consideradas acessórias, a exemplo de emitir documento fiscal nas vendas realizadas. Portanto, a regra prevista no § 1º do RICMS/97 deve ser aplicada à hipótese de falta de recolhimento do ICMS/Antecipação Parcial, quando ficar comprovada a saída tributada da mercadoria em momento posterior, sendo devida a multa prevista no mencionado dispositivo regulamentar. Este posicionamento estava de acordo com entendimento em Decisão anterior no âmbito do CONSEF.

Com base no art. 169, § 2º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a Presidente deste Conselho de Fazenda submete os autos, e em relação à infração 4, a novo julgamento pela 2ª Instância deste Colegiado, após Parecer do Assistente deste CONSEF, que, ao analisar a Decisão proferida acima citada, entendeu estar configurada Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, § 1º, art. 915 do RICMS/BA, bem como ao inciso II “d”, art. 42 da Lei nº 7.014/96, e ainda, a entendimento já pacificado no CONSEF (fl. 308)

Irresignado com a Decisão prolatada, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 317/320). Atacando a infração 1 - mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, a reconhecendo parcialmente apenas quanto às notas fiscais destinadas para a ACSM, de Rio Branco, no estado do Acre. Diz que, embora a empresa seja cadastrada na SUFRAMA, a isenção se refere apenas ao IPI, não sendo válida para o ICMS na capital do Acre. Imputa o erro ao seu antigo contador, inclusive este equívoco persistiu por vários anos sendo a empresa alvo de autuação em fiscalização anterior. Porém admite a infração tão-somente com a alíquota de 12% de ICMS, pois operação interestadual.

Reportando-se ao voto de 1ª Grau deste Colegiado de que não haviam sido apresentadas provas de internalização das mercadorias no estabelecimento destinatário das mercadorias, apensou aos autos os Conhecimentos de Transporte Rodoviários, da transportadora PASSOS E MORETTO LTDA., referentes às notas fiscais autuadas para comprovar a saída do Estado da Bahia e o encaminhamento para o Estado do Acre, sede do destinatário. Anexou relação das notas fiscais e dos correspondentes Conhecimentos de Transporte Rodoviário.

Diante desses argumentos solicitou o julgamento parcial quanto às notas fiscais emitidas para o estado do Acre no valor de R\$62.432,39, valor este dito regularizado mediante parcelamento do débito.

Com relação às notas fiscais emitidas para acobertar operações de vendas com a empresa RUBI DA AMAZÔNIA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA., afirmou não ter havido descaminho da mercadoria, pois todas as notas fiscais possuíam o desembaraço da SEFAZ/AM, com o respectivo nº do PIN, o Selo Fiscal, o Conhecimento de Transporte Rodoviário, conforme demonstrativo anexado e documentos para comprovação da legalidade da operação, inclusive, com a informação de que o processo do internamento das referidas notas estava em andamento na SUFRAMA. Apresentou

comprovante de internamento das seguintes Notas Fiscais n<sup>os</sup>: 3892, 3893, 5268, 5269, 5693, 7761, 7779, 8263, 8264, 10236, 10237, 10641, 10745, 10746, 10786, 10681 e 10682. Solicitou a extinção do débito relativo a estas notas fiscais.

Em relação à infração 2, a reconheceu e acatou a Decisão da Junta de Julgamento em não admitir a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 078461, no valor de R\$143.292,07, devidamente registrada no Livro de Entradas em 02/01/04, nota esta emitida pela INDÚSTRIAS REUNIDAS DONDENT LTDA, por se tratar de nota de Remessa Simbólica. Assim, do total de R\$54.380,02, parcelou o valor de R\$32.681,01. Sobre o saldo de R\$21.699,01, estaria recolhendo o imposto.

Informou que reconhece em sua totalidade a infração 3, cujo débito foi parcelado.

Em relação à infração 4, como a JJF havia acolhido a tese apresentada quando de sua defesa inicial e como a havia incluindo no parcelamento solicitado, entendeu ser possuidor de crédito no valor de R\$2.199,46.

Informando o valor da infração 2 e o crédito dito existente, diz que solicitaria o pagamento restante de R\$19.199,55.

A PGE/PROFIS (fls. 337/338) após indicar a infração motivadora do Recurso Voluntário e as razões apresentadas no referido Recurso Voluntário, entende caber a conversão do julgamento em diligência ao Auditor Fiscal para que ele, à vista dos documentos juntados e os cálculos efetuados pela parte, se manifestasse e, se fosse o caso, elaborasse novo demonstrativo de débito. Após, que os autos retornassem ao órgão Jurídico para Parecer conclusivo, o que foi aceito por esta 2<sup>a</sup> CJF (fl. 341).

O autuante (fls. 344/345), em sua manifestação, acatou os argumentos do recorrente em relação às notas fiscais destinadas ao cliente ACSM situado na capital Rio Branco/AC, pois houve a comprovação da operação interestadual através dos respectivos Conhecimentos de Transporte. Assim, a alíquota a ser utilizada é a de 12%, passando o débito para R\$62.432,40, como indicou a empresa.

Em relação às notas fiscais destinadas à RUBI Amazônia Indústrias Químicas Ltda, de Manaus/AM, inicialmente, informou de como foi realizado o procedimento fiscal, ou seja, com base na relação das notas fiscais constantes dos arquivos magnéticos e do Livro de Registro de Saídas, efetuou consulta ao Sistema SUFRAMA, via Internet, obtendo relação completa das internalizações, conforme folhas 27/34 do PAF no período de emissão das notas até à proximidade da data de autuação, em 21/12/2006. Nesta relação não constaram algumas notas fiscais, cuja consulta foi realizada individualmente, conforme exemplos às páginas 23/24 dos autos.

Em seguida, reportou-se aos documentos apresentados pelo recorrente. Entendeu que, embora na consulta do SINTEGRAL/SUFRARMA apresentada constem as notas fiscais e os ingressos das mercadorias nela constantes, esta internalização na Zona Franca de Manaus se deu em 09/02/2007, após, portanto, a data de autuação, representando até 36 meses entre a data de emissão das notas fiscais, o que comprovava que a providência foi tomada após a autuação. Assim, não poderia aceitar tais provas, pois, afirma, este procedimento enseja “suspeição”.

A Coordenação Administrativa deste CONSEF enviou o processo à INFAZ Indústria para que o recorrente fosse cientificado da diligência realizada, lhe sendo dado prazo de dez dias para, querendo, se manifestasse (fl. 351 verso).

O recorrente volta a se manifestar (fls. 358/359), ressaltando a concordância do autuante em relação aos seus argumentos quanto à empresa ACSM. Em relação à empresa RUBI da Amazônia Indústrias Químicas LTDA., observa que, embora ele reconheça a internalização das mercadorias, levanta uma suspeita, com a qual não pode concordar. Afirma que a demora no internamento causada pelos problemas internos da própria SUFRAMA jamais poderia ser motivo de suspeição. Ademais, ao longo da lide foram apresentados documentos comprobatórios, a exemplo dos Livros de Entradas do destinatário e dos Conhecimentos de Transporte.

Novamente indica seu reconhecimento em relação às infrações 2 e 3, e que tem um crédito de R\$2.199,46 relativo à infração 4. Pede o arquivamento do Auto de Infração.

Manifestando-se, o autuante ratificou os termos da informação prestada quando solicitado por esta 2ª CJF (fl. 362).

A PGE/PROFIS (fls. 364/365), exara Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa. Após narrar, sucintamente, o andamento do presente processo, ressalta que a diligência realizada pelo autuante tornou incontroversa a aplicação da alíquota de 12% para as operações destinadas à empresa ACSM, localizada no Acre. Em relação à empresa RUBI da Amazônia discordou do posicionamento do fiscal autuante, entendendo que a listagem de fls 346/348 faz prova da regular aplicação da isenção nas operações acobertadas pelas notas fiscais indicadas, já que o que a legislação exige é a internalização das mercadorias na Zona Franca, devidamente atestada pela SUFRAMA Entendeu que a data constante do sistema SUFRAMA não pode ser motivo para a não aplicação da isenção prevista em lei, uma vez que o procedimento daquele órgão foge ao controle do autuado, não podendo ser penalizado pela demora a que não deu causa. Assim, o argumento do fiscal era frágil, *pois o fato do lançamento no sistema SUFRAMA da data do ingresso das mercadorias ter ocorrido após a autuação não me parece motivo capaz de desconsiderar tal informação, já que não se tem elementos para comprovar que o autuado provocou intencionalmente tal demora, ou não cumpriu previamente as suas obrigações junto àquele órgão fiscalizador da zona franca.*

Opinou pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A procuradora Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante se pronuncia concordando plenamente com todos os termos do Parecer da Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa (fl. 367).

O processo foi redistribuído ao Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco tendo em vista o afastamento do Conselheiro Helcônio de S. Almeida (fl. 367 verso).

Em pauta suplementar, esta 2ª CJF decidiu encaminhar o processo em diligência para que, preliminarmente, diante da falta de ciência do sujeito passivo da interposição do Recurso de Ofício, processado na forma do art. 169, § 2º, do RPAF/99, este fato lhe fosse comunicado com a entrega de cópia da peça inserida à fl. 308 do PAF, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para que apresentasse suas contra-razões.

Após, o processo deveria ser encaminhado à PGE/PROFIS objetivando que fosse exarado Parecer jurídico acerca de questões relativas ao item 4 da autuação, já que houve: a) decisões divergentes da JJF; b) enquadramento da infração em outro dispositivo legal; c) o fato gerador objeto da autuação se verificou antes da vigência da Lei Estadual nº 10.847/07, que inseriu a expressão “inclusive por antecipação parcial” na alínea “d”, inciso II do art. 42, da Lei 7014196.

As questões foram as seguintes:

- I. a possibilidade de revisão do presente lançamento, em sede recursal, à luz dos princípios do contraditório, da ampla defesa, da segurança jurídica e da irretroatividade das normas que fixam penalidades, em especial, a análise do enquadramento da infração efetuada pelo autuante, que se deu no inc. VII, do art. 42, da Lei nº 7.014196, o reenquadramento feito pela JJF, na Decisão vencedora, no art. 42, inc. XXII (multa fixa de R\$50,00), e o entendimento externado na Decisão vencida, que tipificou o fato, no art. 42, inc. II, letra “d”, do diploma legal em referência
- II. abordar também a possibilidade de re-enquadrar o fato gerador tributário no art. 42, inc. II, letra “V”, da Lei nº 7.014196, que prevê também multa de 60%, considerando ademais que no presente lançamento de ofício não foi formalizada a exigência de ICMS, mas aplicada a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial de mercadorias adquiridas

O recorrente chamado para tomar conhecimento do Recurso de Ofício interposto (fls. 375/377), manifesta-se (fl. 380) entendendo que a Decisão promulgada pela 1ª Instância de Julgamento

Fiscal deste Colegiado não poderia ser reformada. Em primeiro, ao recolher o valor exigido pela JJF houve a extinção da lide. Disse que *não se pode ressuscitar um assunto que já estava morto, pois o pagamento é o fim de todo e qualquer ato*. Em segundo, a multa na forma que foi inicialmente exigida representava ato confiscatório, o que é vedado pela Constituição. Por terceiro, deve prevalecer o princípio da irretroatividade das decisões em julgamento de Recursos, pois se assim não for, a *verdade jurídica ficaria prejudicada se após o julgamento de um Recurso fosse possível apelar deste Recurso dando margem a que houvesse outro Recurso do Recurso e, assim sucessivamente, num processo interminável. Seria uma aberração jurídica*.

Ao se pronunciar a respeito da consulta feita por esta 2ª CJF, a PGE/PROFIS (fls. 387/389) prestou os seguintes esclarecimentos.

Em relação à análise da primeira questão, que versa sobre a possibilidade de revisão pela CJF da Decisão da JJF, ressalta que o Recurso de Ofício está previsto no RPAF/99, art 169, parágrafo 2º, e foi devidamente apresentado e fundamentado à fl 308. Seu processamento foi regular e os princípios processuais da ampla defesa e do contraditório foram respeitados na medida em que se deu oportunidade ao recorrido de se manifestar. Em assim sendo, descabia a alegação da empresa de que a Decisão da JJF não pode ser alterada e que o pagamento do valor remanescente impede a reabertura do contencioso administrativo, já que, como dito, a Decisão de primeira instância está sujeita ao Recurso de Ofício, tanto na modalidade por valor exonerado, quanto por iniciativa do Presidente do CONSEF. E, sendo um Recurso com efeito suspensivo, a Decisão recorrida não produz efeitos até que seja o Recurso apreciado em segunda instância.

Passou, em seguida, a enfrentar as questões de mérito, ou seja: a) o enquadramento feito pelo autuante - art. 42, VII, a, da Lei nº 7.014/96; b) o re-enquadramento feito pela Decisão recorrida - art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96; c) o entendimento esposado no voto vencido para enquadramento no art. 42, II-A, d, da Lei nº 7.014/96.

Afastando, inicialmente o enquadramento legal realizado pelo autuante, uma vez que a referida norma legal não se aplica ao caso vertente que foi falta de recolhimento tempestivo do ICMS por antecipação parcial, enquanto o dispositivo aplicado aplica a utilização indevida de crédito fiscal, entendeu que mesmo sendo ele equivocado não se prestava a anular o lançamento, posto que a multa indicada é apenas proposta, já que a Decisão final caberá ao órgão julgador. E, cediço, que o contribuinte deve se defender de fatos, que no caso presente foram devidamente esclarecidos, não se podendo encontrar qualquer óbice ao exercício do seu direito de defesa.

Passando para a análise da possibilidade de aplicação da penalidade pela falta de recolhimento da antecipação parcial pelo autuado, em face da alteração promovida pela Lei nº 10.847/07 no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”, transcreveu o Parecer exarado pelo Procurador Chefe da PGE/PROFIS/SECON, Dr. José Augusto Martins Júnior, nos autos nº 2993890003/07-4.

Neste opinativo, o ilustre Procurador Assistente da PGE/Profis analisou e distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”. Concluiu que o *conceito descrito previsto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, especificadamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto, por epítrope, derivados de fontes conceituais distintas*. Em assim sendo, ele não poderia ser aplicado.

Em seguida, passou a analisar a possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial. Afirmou que 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 diversa das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal*. Nesta ordem, entendeu possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, alterando-se a

proposição de penalidade originária e, sugeriu que se concedesse ao autuado a possibilidade do pedido de dispensa de multa preconizada no art. 45-A da Lei nº 7014/96.

Assim, diante do exposto, afirma *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, vê-se que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.*

O recorrente foi cientificado do Parecer exarado pela PGE/PROFIS em relação à aplicação da multa referente à infração 4 (fls. 392/293), não se manifestando.

Na assentada do julgamento, em 11/11/2009, o Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira, Presidente desta 2ª CJF, declarou-se impedido de participar do julgamento do Recurso de Ofício ora em questão, por já ter-se manifestado, anteriormente, sobre o mérito da matéria de que trata o Recurso.

## VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de o desonerar parcialmente do pagamento do imposto exigido na infração 1 do presente Auto de Infração no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

Basicamente a questão controversa se restringe à matéria fática, ou seja, das provas trazidas na peça recursal.

Reconhecendo que as mercadorias destinadas para a ACSM, de Rio Branco, no estado do Acre não goza de isenção do ICMS, solicitou que o cálculo do imposto fosse apurado com a alíquota de 12%, já que operação interestadual. Para embasar seu pedido, juntou aos autos todos os Conhecimentos de Transporte Rodoviário da empresa Passos e Moretto Ltda. referentes ao transportes das mercadorias constantes das notas fiscais autuadas. Para dirimir qualquer dúvida que pudesse ser aventada, o processo foi encaminhado ao autuante para análise dos documentos, que foram aceitos. Retificou o demonstrativo de débito, aplicando a alíquota de 12% e concordando com o valor apresentado na peça recursal, ou seja, de R\$62.432,39 (fl. 344). Sendo correto o reconhecimento do recorrente e como, de fato, a operação comercial realizada foi uma operação interestadual, mantenho em parte a autuação referente às operações comerciais realizadas com a empresa ACSM no valor acima indicado.

Com relação às mercadorias enviadas à empresa RUBI da Amazônia Indústrias Químicas Ltda., o recorrente pede a desconstituição da autuação, uma vez que as operações realizadas foram regulares. Afirmou que todas as notas fiscais possuíam o desembaraço da SEFAZ/AM, com o respectivo nº do PIN e o Selo Fiscal. Juntou Conhecimentos de Transporte Rodoviário e consulta realizada no sistema da SUFRAMA para comprovação do internamento das referidas notas fiscais na Zona Franca de Manaus (fls. 321).

O autuante, quando chamado para se pronunciar a respeito destes documentos, embora afirme que a internalização das notas fiscais foi comprovada pela SUFRAMA, questionou a data desta internalização, pois, após ação fiscal. Neste aspecto, me alinho ao opinativo da Douta PGE/Profis, ou seja, não se pode imputar ao sujeito passivo tributário um procedimento que a ele é alheio. Se existe atraso da SUFRAMA em disponibilizar a informação, não cabe o penalizar por ato que não deu causa, não havendo nos autos qualquer prova que possa se questionar o não cumprimento de suas obrigações junto ao órgão fiscalizador da Zona Franca de Manaus. No mais, o que a legislação exige é o atestado da SUFRAMA destas internalizações, conforme determinações do art. 597, do RICMS/BA.

Por tudo exposto, meu voto é pela procedência parcial da autuação referente a este item da autuação no valor de R\$62.432,39, sendo dado PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

Quanto ao Recurso de Ofício, este se restringe à infração 4, que trata da aplicação de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (nota fiscal de nº 198.924 de 16/03/2004).

Antes de enfrentar a questão, devo me pronunciar sobre o argumento da empresa de que a este CONSEF estava vedada, legalmente, a revisão da Decisão de 1ª Instância.

O art. 169, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) determina:

*Art. 169. Caberão os seguintes Recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal.*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

*a) Recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a Decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida Decisão for superior a:*

*(...)*

*§ 2º. Caberá, ainda, o procedimento do Recurso de ofício, por iniciativa do Presidente do Conselho de Fazenda estadual (CONSEF), nas hipóteses em que se configure Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, às provas dos autos ou ao entendimento manifestado em julgamentos reiterados do CONSEF, quando o débito exonerado for inferior aos limites previstos na alínea “a” do inciso I.*

Pelas disposições regulamentares acima expostas, a Decisão de 1ª Instância do CONSEF está sujeita a Recurso de Ofício, tanto na modalidade por valor exonerado quanto por iniciativa do Presidente do CONSEF nas hipóteses indicadas. Este Recurso foi apresentado e regularmente fundamentado (fl. 308). Além do mais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram respeitados, inclusive havendo manifestação do contribuinte. Em assim sendo, o Recurso de Ofício, em obediência à norma vigente posta deve ser apreciado. Sua fundamentação é que a Decisão da JJF contrariou a legislação tributária (§ 1º, art. 915 do RICMS/BA), bem como ao inciso II “d”, art. 42 da Lei nº 7.014/96, e, ainda, a entendimento já pacificado no CONSEF (fl. 308).

Inicialmente, reporto-me ao fato de que este CONSEF busca, constantemente, se posicionar de maneira imparcial na interpretação da norma tributária, objetivando a aplicação da justiça tributária. Neste caminho, interpretações dadas inicialmente podem e devem ser modificadas ao longo de todo o processo desta busca.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado, em 2004, a Lei nº 7014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada.

E a motivação desta controvérsia residia na interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial, que alguns a entendia como espécie do gênero antecipação, outros, a entendia como instituto distinto. Após discussões, bem como decisões judiciais, com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/BA).

Diante deste quadro, a multa aplicada de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. E esta situação torna-se mais expressa ao se constatar que o legislador acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial, evidenciando que, com o vocábulo



“inclusive” houve uma “inclusão”, na norma, sendo criado direito novo. E, em se falando de multa (matéria de direito tributário-penal), somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Após esta breve síntese, me volto para as determinações do § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 vigente à época dos fatos geradores ora em debate, que assim se expressava.

*“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.*

Com a alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, a sua redação passou a ser a seguinte:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

Dessa forma, toda a argumentação exposta anteriormente em relação à vedação da aplicação das determinações do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para a exigência do imposto por antecipação tributária parcial através de Auto de Infração, aqui, de igual forma, deve ser aplicada.

E, como o citado parágrafo é expressamente específico em citar o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, se conclui que até 28/11/2007 não existia previsão legal para aplicação da multa na forma realizada, ou seja, quando a fiscalização constatasse o pagamento da antecipação parcial em desconformidade com as determinações da legislação tributária.

Em assim sendo, mantenho a Decisão recorrida e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto.

Por fim, caso o contribuinte tenha recolhido a mais o tributo, conforme ora exigido, deve ele se dirigir à Repartição Fiscal para, na forma regulamentar, ser ressarcido do mesmo.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, solicitando ao órgão Competente desta Secretaria de Fazenda que homologue os valores efetivamente recolhidos.

Após os ajustes necessários, o débito remanesce no valor de R\$117.138,22, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO						
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	B. de Cálculo	Multa (%)	Alíquota (%)	ICMS Devido
1	31/01/2004	09/02/2004	57.024,00	60	12	6.842,88
2	31/03/2004	09/04/2004	51.766,00	60	12	6.211,92
3	30/04/2004	09/05/2004	102.496,68	60	12	12.299,60
4	30/06/2004	09/07/2004	62.304,00	60	12	7.476,48
5	30/09/2004	09/10/2004	63.201,58	60	12	0,00
6	31/10/2004	09/11/2004	63.201,58	60	12	0,00
7	30/11/2004	09/12/2004	60.048,56	60	12	7.205,83
8	31/12/2004	09/01/2005	61.512,00	60	12	7.381,44
9	31/01/2005	09/02/2005	62.040,00	60	12	7.444,80
10	31/05/2005	09/06/2005	65.344,70	60	12	0,00
11	30/06/2005	09/07/2005	57.196,11	60	12	0,00
12	31/07/2005	09/08/2005	63.078,74	60	12	7.569,45
13	30/09/2005	09/10/2005	0,00	60	12	0,00
14	31/10/2005	09/11/2005	207.800,76	60	12	0,00
15	31/10/2004	09/11/2004	276.882,17	60	17	47.069,97
16	31/12/2005	09/01/2006	43.000,29	60	17	7.310,05
17	31/03/2004	09/04/2004	3.940,00	60	7	275,80
18	21/12/2006	21/12/2006	2.249,46	60	0	50,00
TOTAL						117.138,22

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto à fundamentação do Recurso de Ofício)

Inicialmente, devo observar que comungo com a insigne Conselheira Relatora do presente PAF quanto ao provimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

De igual forma, também entendo que o Recurso de Ofício não merece provimento. Todavia, divirjo, no particular, da fundamentação invocada por aquela nobre Conselheira no seu voto de regência.

Isso porque, antes de adentrar na profícua análise da argumentação esposada no voto condutor, cura ressaltar que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da Lei nº 10.847/07, 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, seja esta decorrente de descumprimento de obrigação principal propriamente dita, seja, por outro lado, consequência de multa por descumprimento de obrigação principal, como sói ocorrer no caso vertente.

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. Helcônico Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

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

#### VOTO

(...)

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

*expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.*

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

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre 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 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 Doutra 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 improcedente o 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 na assentada do julgamento - 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), se houver, de sua multa correspondente.

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 à 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.

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 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 a infração 4, objeto do presente Recurso de Ofício. 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 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, trazendo à lume nova fundamentação, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a infração 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à fundamentação, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** nº 180573.0006/06-6, lavrado contra **GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto o valor total de **R\$117.088,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$62.708,20 e 70% sobre R\$54.380,02, previstas nos art. 42, incisos II, alínea “a”, III, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no artigo 42, inciso XXII da mencionada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Quanto ao Recurso de Ofício

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto ao Recurso de Ofício)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS