

**PROCESSO** - A. I. Nº 140779.0002/07-6  
**RECORRENTE** - C&A MODAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0179-03/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/12/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0351-12/09

**EMENTA:** ICMS. 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. Entretanto, á época dos fatos geradores, não existia previsão legal à sua aplicação. Modificada a Decisão de Primeira Instância. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à fundamentação. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a R. Decisão proferida pela 3.ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JF nº 0179-03/08, que julgou procedente a infração 3, objeto do Auto de Infração, assim descrita:

INFRAÇÃO 3: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos exercícios de 2004 a 2006. Valor do débito: R\$220.820,17.

Em sua peça defensiva, no que se refere à infração 3, alegou inicialmente o autuado que a exigência fiscal era ilegal e inconstitucional e não mereceria prosperar. Apresentou o entendimento de que não houve qualquer prejuízo ao Erário, porque o ICMS foi devidamente recolhido quando da comercialização das mercadorias, fato reconhecido pela fiscalização, que enfatizou na acusação fiscal *“que as mercadorias foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”*. Asseverou que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao defendente, o que torna a penalidade aplicada ainda mais desproporcional. Salientou que o fato de não ter antecipado o recolhimento do ICMS no momento da entrada das mercadorias foi considerado pela fiscalização como suficiente para aplicação da penalidade prevista na Lei 7.014/96, art. 42, inciso II, cujo teor transcreveu. Reafirmou que, em momento algum, o ICMS deixou de ser recolhido aos Cofres Públicos e a fiscalização reconheceu que o ICMS devido na operação foi recolhido na saída da mercadoria do estabelecimento autuado, e neste caso, entendeu que a multa mensurada em 60% do valor do imposto recolhido configura-se um verdadeiro confisco.

Disse que *“salta aos olhos a desproporção e o excesso contido na pena imposta ao contribuinte”*. Sobre essa questão, transcreveu ensinamentos do jurista Leandro Pausen e jurisprudência pátria, além das lições do Professor Carlos Roberto Siqueira Castro na obra *“O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”*. Afirmou que, aplicando tais princípios, é forçosa a anulação da exigência fiscal, por entender que a penalidade imposta é absolutamente desproporcional e excessiva, considerando que o ICMS foi recolhido,

conforme reconhecido pela fiscalização. Disse que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão e que a manutenção da penalidade aplicada “*ensejará, necessariamente, a anulação de parte do presente Auto de Infração na esfera judicial*”. Salientou que na legislação pátria não há qualquer norma que, em conformidade com a Constituição Federal, permita impor ao contribuinte penalidade nessa proporção, requerendo o cancelamento desta infração, por entender que não houve qualquer prejuízo ao Erário que pudesse ensejar a aplicação de penalidade.

Em seguida, o defendente alegou que, na absurda hipótese de não ser cancelada a penalidade aplicada, não pode o julgador convalidar a cobrança da diferença de alíquota pelo Estado da Bahia à revelia do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal. Disse que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado “diferencial de alíquota”, e de acordo com o art. 155, inciso VIII da Constituição Federal, nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, quando o destinatário for contribuinte do imposto caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença de alíquota. Portanto, a criação do imposto decorrente da diferença de alíquota por meio do ICMS, acabou por estabelecer competência aos Estados de tributar a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de operação interestadual. Comentou sobre a base de cálculo prevista no Convênio 66/88 e disse que, até a edição da Lei Complementar propriamente dita, o citado Convênio regulou provisoriamente o imposto previsto no art. 155, II da Constituição Federal. Salientou que, ao contrário do citado Convênio 66/88, a Lei Complementar 87/96 não estabeleceu normas gerais sobre o fato gerador, a base de cálculo ou contribuintes da diferença de alíquota, e por isso, entendeu que fica impossibilitada a exigência do mencionado imposto por parte dos Estados Federativos, ainda que tenha a cobrança fundamentada na legislação estadual, a exemplo do Estado da Bahia.

Falou sobre o posicionamento do Prof. Hugo de Brito Machado em relação ao momento em que se deve considerar consumado o fato gerador do imposto, citando decisão do STF sobre o assunto, quando do julgamento dos adicionais do imposto de renda instituídos pelos Estados Federativos, reproduzindo a ementa. O defendente concluiu que em razão da omissão da Lei Complementar 87/96, a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica “*antecipação parcial do ICMS*” é absolutamente inconstitucional, e por isso, entendeu que o presente Auto de Infração deveria ser anulado porque impõe exigência indevida. Por fim, o defendente reafirmou que a exigência fiscal formulada na infração 3 não merecia prosperar, por ausência de prejuízo ao Erário, reconhecida pela Fiscalização, não lhe permitindo aplicar a multa de 60% sobre o valor do ICMS que já foi pago, reafirmando que a exigência de diferencial de alíquota sob a rubrica de antecipação parcial é inconstitucional. Requereu o acolhimento da defesa, bem assim provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente a realização de sustentação oral, juntada de documentos, apresentação de memoriais e provas periciais. Pediu que todas as intimações relativas ao presente processo fossem dirigidas aos advogados do defendente.

Em sede de informação fiscal, o autuante asseverou, quanto à infração 3, que o autuado questionou a legalidade e a inconstitucionalidade da aplicação da multa, prevista no RICMS/BA. Ressaltou que a multa aplicada é legal, está prevista na legislação que rege a matéria, não lhe cabendo analisar a constitucionalidade, por ser de competência específica do STF. Pediu a procedência do presente Auto de Infração.

Através do Acórdão JJF nº 0179-03/08, decidiu a 3ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência da infração 3, objeto do Recurso Voluntário ora apreciado, sob o entendimento de que:

*“Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e das multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades*

*legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*O autuado requereu de forma genérica a produção de provas por meio de perícia, não especificando qual seria motivação. Indefiro o mencionado pedido nos termos do art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas no PAF.*

*(...)*

*Quanto ao prazo e momento de recolhimento da antecipação parcial, a legislação estabelece que o pagamento deve ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado (Posto Fiscal), exceto para os contribuintes credenciados, que têm o prazo estabelecido no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria (art. 125, II e § 7º do RICMS/97).*

*Vale salientar, que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96:*

*(...)*

*Portanto, de acordo com o dispositivo legal acima reproduzido, se o ICMS Antecipação Parcial não foi recolhido no prazo estabelecido na legislação, cabe a aplicação da mencionada multa. Se assim não fosse, ter-se-ia uma exigência de obrigação principal sem cominação de penalidade pelo seu descumprimento, o que contraria a lógica da legislação tributária, e constituiria uma incentivo à sonegação.*

*O defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal e reconhece que se trata de antecipação do imposto ao afirmar que a sistemática prevista no art. 352-A do RICMS/BA é a mesma adotada para exigir o recolhimento do chamado 'diferencial de alíquota'. Entende que a exigência de diferença de alíquota por parte do Estado da Bahia sob a rubrica 'antecipação parcial do ICMS' é absolutamente inconstitucional; que o reconhecimento de que não houve prejuízo ao Erário não permite a aplicação de penalidade na ordem de 60% sobre o valor do imposto que não acarretou qualquer benefício ao defendente, o que torna a penalidade aplicada desproporcional.*

*Como foi entendido pelo contribuinte, não está sendo exigido imposto, e sim multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, tendo sido aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, mas a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração.*

*Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*Não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja cancelada a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, tendo sido reconhecido o cometimento da irregularidade, decorrente da falta de recolhimento de tributo por antecipação, conforme previsto na legislação.*

*Vale ressaltar, que esta 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.*

*Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento, e por isso, é subsistente a terceira infração.*

*(...)*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário (fls. 215 a 234), através do qual repisa integralmente os argumentos expendidos em sua peça defensiva, propugnando, ao final, pelo cancelamento da multa exigida na infração 3.

A Douta PGE/PROFIS, em sua primeira manifestação nos autos (fls. 240/246), opina no sentido de que seja negado provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo-se a Decisão recorrida em todos os seus termos.

Após inclusão do presente PAF em pauta suplementar, deliberou esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal pela conversão do processo em diligência à PGE/PROFIS (fl. 248), para que fossem atendidas as seguintes solicitações:

“(...)

*Considerando que, segundo recente decisão deste CONSEF, a multa capitulada no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 só se aplicaria aos casos de antecipação parcial a partir de 28/11/07, quando a Lei nº 10.847/07 definiu que tal pena seria cabível 'inclusive por antecipação parcial';*

*Considerando que nos lançamentos de ofício o imposto deverá ser cobrado com a imposição da multa prevista na legislação;*

*Decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à PGE/PROFIS, para que seja emitido parecer jurídico que esclareça os seguintes pontos:*

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

*II – Caso não seja possível aplicar o dispositivo legal acima, qual a pena que seria cabível para a infração descrita no Auto de Infração em epígrafe?*

*(...)”*

Em atendimento à solicitação formulada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o ilustre Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, emite parecer conclusivo a respeito da matéria (fls. 250/253), através do qual conclui que:

*“(…)”*

*Assim, diante do expendido, 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 encapava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”.*

Intimados autuante e autuado acerca do resultado da diligência, ambos quedaram-se silentes.

Incluído o PAF em pauta de julgamento, após pedido de vistas formulado pelo Cons. Tolstoi Seara Nolasco e juntada de Memoriais apresentados pelo recorrente, decidiu a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal novamente converter o processo em diligência para que fosse atendida a seguinte quesitação (fl. 277):

*“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 e a proposição o re-enquadramento nos presentes autos.*

*II) Sendo mantido o entendimento pela modificação do enquadramento legal da penalidade lançada no presente Auto de Infração, da alínea “d” para a alínea “f”, segundo a linha de pensamento já traçada em outros pareceres da PGE onde a questão foi abordada nas situações em que houve concomitante exigência de imposto e penalidade, pergunta-se: há possibilidade jurídica de dispensa da multa, à luz do que dispõe o art. 45-A da Lei de regência do ICMS, considerando que nos presentes autos houve lançamento tão somente da penalidade de 60% do imposto recolhido por ocasião das saídas de mercadorias?*

*III) Em sendo afirmativa a resposta, qual o rito processual a ser seguido?”*

Em resposta à diligência, após transcrever a quesitação formulada, aduz o Procurador-Assistente que reiterava *in totum* “as razões esposadas na manifestação acostada às fls. 250/253 dos autos, na linha de impossibilidade de proposição das sanções epigrafadas, antes da edição da Lei nº 10.847/07, por ausência de lastro normativo para tal, conforme se infere da inequívoca inteligência da alteração promovida pela norma epigrafada.” Ingressando na análise da aplicação da multa descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, afirma manter “integralmente a posição anteriormente firmada, no sentido da aplicação da ira em epígrafe, sendo possível sua revisão em sede recursal, pois, na esteira da interpretação do art. 142 do CTN, no lançamento tributário o auditor fiscal apenas propõe a penalidade, cabendo ao Corte Julgadora Administrativa, na hipótese de superveniente litígio sobre a proposição, fazer a imperiosa correção da sanção inadequadamente proposta, no bojo da sua competência revisional, constituindo definitivamente o crédito tributário objeto do lançamento.” Assinala, que existe, portanto, apenas uma proposição de penalidade, “sendo a indigitada imputação sancionatória

*confirmada ou não ao final do processo pelo órgão judicante competente, na hipótese de pretensão de cobrança resistida pelo sujeito passivo”, pelo que entende não atingidos os princípios acima elencados, em especial os princípios atinentes ao exercício do ônus defensivo.*

Quanto ao princípio da irretroatividade das normas que fixam penalidades, prossegue, ressalta que não foram *“atingidos pela orientação ora renitida, pois, conforme exposto, a penalidade aplicável ao caso em comento sempre foi aquela descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, não havendo que se falar em retroação de norma qualquer, desde que inexistente as iras descritas no art. 42, I, “b”, e II, “d”, da Lei nº 7014/96”*. Por derradeiro, no que atine a questão relacionada à aplicação do art. 42, II, “f”, com multa de 60%, salienta que *“tanto para as empresas enquadradas do regime simplificado de apuração do imposto quanto para as empresas no regime normal, na esteira do posicionamento ora ratificado, interpreto não compreensível à idéia de re-enquadramento da penalidade, a um, pois não se re-enquadra a penalidade que nunca existiu no ordenamento jurídico, a dois, por existir apenas uma proposição de índole precária de penalidade, confirmada ou não na constituição definitiva do crédito tributário.”*

Por fim, conclui asseverando que entende *“possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, alterando-se a proposição da penalidade originária e, de pronto, sugerindo que se conceda ao autuado a possibilidade do pedido de dispensa de multa preconizada no art. 45-A da Lei nº 7014/96, porquanto não possível à época do lançamento pela indicação equivocada do excerto legal.”*

#### **VOTO (Vencido Quanto à Fundamentação)**

Merece reforma a Decisão proferida em Primeira Instância.

Isso porque 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 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, 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, **assim como o fez no presente processo**, após a primeira investida do ilustre Procurador Chefe, Dr. José Augusto Martins Júnior, nos autos (fls. 250/253)!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, 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 - 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 tão-somente a multa aplicável à 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, 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, Pareceres 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, destes fólios processuais:

*“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 expendido, 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!

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 “re-enquadrar” 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 “re-enquadrada” – 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.



Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a infração 3.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto à Fundamentação)

Em que pese o brilhante voto prolatado pelo ilustre Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho, discordo, *data vênia*, não de sua conclusão, mas sim da sua fundamentação.

A infração 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.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7.014/97 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, de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que esta 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, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, julgando improcedente a autuação por falta de norma específica, à época dos fatos geradores, para a aplicação da multa em discussão.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à fundamentação da decisão, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140779.0002/07-6, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.537,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$1.260,00**, previstas no art. 42, incisos XVIII, “b” e “c” da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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

VOTO VENCIDO (Quanto à Fundamentação) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

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

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS