

PROCESSO - A. I. N° 232185.0023/08-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ELBA ADRIANA CARNEIRO SOUZA MAGALHAES (GYRUS ATACADIS DE ALIMENTOS)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4^a JJF n° 0354-04/09
ORIGEM - INFRAZ BRUMADO
INTERNET - 22/12/2009

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0379-12/09

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Documento juntado com a defesa comprova pagamento de parte do imposto exigido. Reduzido o débito. Infração elidida em parte. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **b.1)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que em parte do período fiscalizado na apuração do imposto não foi contemplado o benefício de redução de base de cálculo. Refeito os cálculos o que resultou em redução do débito. **b.2)** RECOLHIMENTO A MENOS. Documentos juntados com a defesa comprovam pagamento de parte do valor exigido. Reduzido o débito. Reenquadrada, de ofício, a multa sugerida nas infrações 2 e 3 para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que se trata de compra de bem sujeito a alíquota interna de 12%, tendo sido aplicado alíquota errada na apuração do débito. Documento juntado ao processo comprova o recolhimento do imposto antes do início da ação fiscal. Infração não caracterizada. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Documentos acostados aos autos comprovam a escrituração de parte dos documentos. Refeitos os cálculos o que implicou em redução do débito. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime. Decisão por maioria quanto à exclusão da multa referente às infrações 2 e 3.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4^a Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF N° 0354-04/09, que

julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/08 para exigir ICMS no valor de R\$81.355,62, acrescido da multa de 60%, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$73.825,45 em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA - R\$8.142,06.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização (2005/2007) - R\$47.846,48.
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização (2007) - R\$9.677,08.
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento - R\$15.690,00.
5. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 10% sobre o valor das mercadorias – R\$73.825,45.

Em defesa, a empresa impugna todas as infrações a ela imputadas.

Em relação à infração 1 disse que a Nota Fiscal nº 696532 emitida pela empresa Liane Ind. Alimentícias foi devidamente registrada em livro próprio e recolhido o imposto no valor de R\$1.188,79 conforme cópia do livro Registro de Entrada de Mercadorias e cópia do DAE que junta a defesa.

Quanto à infração 2, afirmou que na apuração do imposto o autuante não observou que possui o benefício fiscal de atacadista, conforme cópia de Termo de Acordo juntado aos autos, com redução da carga tributária de 17% para 10%. Reconheceu devido o valor de R\$917,50, referente à Nota Fiscal nº 34.790 da empresa LF Castro.

No que se refere à infração 3, afirmou não ter sido considerado o benefício fiscal que possui de atacadista. Admitiu a falta de recolhimento do imposto em relação às Notas Fiscais nºs 592856, 582857 e 592858 emitidas pela empresa Ipê Química Amparo totalizando R\$1.818,27.

Argumentou, em relação à infração 4, que o autuante cometeu um equívoco, visto que se trata de exigência de diferença de alíquota relativa à aquisição de um caminhão, cuja alíquota interna é de 12%, tendo sido recolhido o valor correspondente a 5%, da diferença da alíquota de origem de 7%, inexistindo diferença a ser paga. Juntou cópia do DAE para comprovar o alegado.

No tocante à infração 5, afirmou que as Notas Fiscais nºs 43353, 696532, 376815, 376755 e 164488 se encontram regularmente escrituradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, conforme cópias juntadas ao processo. Alegou que o valor de R\$1.294,00 encontra-se duplicado e reconheceu como devido o valor de R\$46.809,65.

Reconheceu o valor total de R\$56.498,69 e requereu a nulidade da autuação que, se não acatada, pela procedência parcial de acordo com as razões expostas.

Na sua informação fiscal (fls. 120/121), o autuante acatou o argumento defensivo relativo à Nota Fiscal nº 696532 a excluindo. Apresentou novo demonstrativo com o valor de R\$1.188,79.

Com relação à infração 2, observou de que o Termo de Acordo de Atacadista só foi celebrado em 11/08/06. Consequentemente, persistiam as cobranças relativas às datas anteriores. Retificou os cálculos, apresentando nova planilha de débito.

Quanto à infração 3, refez a planilha, e apresentou saldo a recolher no valor de R\$2.968,11.

No tocante à infração 4, acatou o DAE juntado à fl. 110 que comprova o recolhimento do imposto. Relativamente à infração 5, acatou as alegações defensivas, conforme novo demonstrativo retificado que juntou ao processo.

Requeru a procedência parcial do Auto de Infração.

Intimado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 131), o contribuinte manifestou-se (fls. 133/134) contestando o valor apresentado pelo autuante após saneamento. Afirmou que o imposto a ser exigido não era de R\$2.968,11, mas sim de R\$917,50. Juntou às fls. 135/136 do processo demonstrativo e comprovante de pagamento.

A 4^a JJF após analisar as peças processuais proferiu a seguinte decisão.

Inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade argüida, pois *o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduzam a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito a nulidade pretendida.*

No mérito, e em relação à infração 1, o DAE juntado à fl. 97 comprovava o recolhimento do ICMS-ST no valor de R\$1.188,79 relativo a Nota Fiscal nº 696532. Desta forma, no mês de setembro/07 o valor do imposto a ser exigido foi reduzido de R\$1.883,64 para R\$694,85, conforme novo demonstrativo juntado pelo autuante à fl. 125. A infração foi julgada procedente em parte no valor de R\$6.953,27 conforme demonstrativo que indicou.

Com relação à infração 2, foi observado, após análise, que o Termo de Acordo de Atacadista somente foi celebrado em 11/08/06. Assim, o valor original do ICMS relativo ao mês de outubro/05 foi mantido, sendo acolhido o demonstrativo de débito apresentado pelo autuante para os demais meses. A infração foi mantida em parte no valor de R\$6.204,41.

Quanto à infração 3, foi observado que o autuante acatou a alegação defensiva de que não foi considerado, na apuração do imposto, o benefício fiscal de atacadista e admitiu falta de recolhimento relativo às Notas Fiscais nºs 592856, 582857 e 592858 emitidas pela empresa Ipê Química Amparo totalizando R\$1.818,27. Quando do refazimento do demonstrativo de débito o autuante apontou uma redução do valor exigido de R\$9.677,08 para R\$2.968,11, fato contestado pelo contribuinte.

Após confronto do demonstrativo refeito pelo autuante (fl. 126) com o apresentado pelo contribuinte (fl. 135) foi verificado que no primeiro foram relacionadas às Notas Fiscais nºs 592856, 582857, 592858, 160280, 1149, 3068 e 10331 enquanto o segundo relaciona as notas fiscais nºs 60280, 158350, 3068 e 10331. Considerando que o documento juntado à fl. 136 comprova o recolhimento do valor apurado de R\$2.955,92 no dia 25/10/07, foi afastada a exigência dos valores de R\$22,45; R\$626,00 e R\$501,04 respectivamente das Notas Fiscais nºs 160280, 3068 e 10331. Por sua vez, a nota fiscal 1149 não teve qualquer valor a recolher, no refazimento do cálculo contemplando o benefício de redução da base de cálculo. Portanto, restavam devidos os valores relativos às Notas Fiscais nºs 592856 e 592858 totalizando R\$1.818,62. A infração foi mantida parcialmente.

Com relação à infração 4, pela análise dos elementos contidos no processo se constatou que no Anexo 4 (fl. 25) o autuante relacionou a nota fiscal 164488 cuja cópia juntou à fl. 27, no qual apurou diferença de alíquota de 7% para 17% sobre R\$156.900,00 o que resultou em exigência de R\$15.690,00. Por seu turno, o autuado juntou cópia do livro de Registro de Entrada de Mercadorias (fl. 107) no qual escriturou a mencionada nota fiscal, tendo lançado débito relativo à “diferencial de alíquota” no valor de R\$18.828,00 resultando em saldo devedor de R\$5.876,18, valor este que foi recolhido em 29/08/08, com os devidos acréscimos moratórios, totalizando R\$6.897,44.

Assim, mesmo que o autuado não tenha juntado ao processo demonstrativo específico que demonstrasse quais aquisições resultaram no débito da diferença de alíquota apurado e debitado no livro RAICMS, ficou provado de que a nota fiscal, relativa à exigência fiscal da infração, foi devidamente escriturada e o valor do imposto recolhido antes do início da ação fiscal. A infração foi julgada improcedente.

No tocante à infração 5, o autuante acatou o argumento do contribuinte de que foram relacionadas as Notas Fiscais nºs 43353, 696532, 376815, 376755 e 164488 que se encontravam regularmente escrituradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, fato provado pelos elementos contidos no processo. No entanto, foi constatado que no demonstrativo à fl. 130, o autuante manteve as Notas Fiscais nºs 376815 e 376755, regularmente escrituradas, conforme fl. 2 do livro REM juntado à fl. 115. Assim, a JJF tomando por base os demonstrativos juntados pelo autuante às fls. 128/130, excluiu da autuação os valores correspondentes às referidas notas fiscais, resultando a exigência da multa aplicada em R\$48.103,65, conforme indicado.

Diante do exposto, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte.

De ofício, a 1ª Instância de Julgamento Fiscal recorreu da decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

VOTO

O lançamento fiscal diz respeito à exigência do ICMS apurado através de diversas infrações contra a legislação do ICMS deste Estado.

A Decisão de 1ª Instância não merece reforma. Ela está calcada em diligência fiscal, efetuada pelo próprio autuante, que detectou diversos erros materiais no levantamento fiscal, quando, após ajustes, indicou o valor do imposto a ser exigido. O contribuinte chamado para tomar conhecimento da revisão efetuada (fl. 134) a aceita, contestando, tão-somente, o valor residual da infração 3 apresentado pelo autuante. A JJF após confronto do demonstrativo refeito pelo autuante (fl. 126) com o apresentado pelo contribuinte (fl. 135) verificou que no primeiro foram relacionadas às Notas Fiscais nºs 592856, 582857, 592858, 160280, 1149, 3068 e 10331 enquanto o segundo relaciona as Notas Fiscais nºs 60280, 158350, 3068 e 10331. Considerando que o documento juntado à fl. 136 comprova o recolhimento do valor apurado de R\$2.955,92 no dia 25/10/07, foi afastada a exigência dos valores de R\$22,45; R\$626,00 e R\$501,04, respectivamente, das Notas Fiscais nºs 160280, 3068 e 10331. E, em relação à Nota Fiscal nº 1149 não teve qualquer valor a recolher no refazimento do cálculo, pois contemplando o benefício de redução da base de cálculo. Assim, correta a exigência do imposto no valor de R\$1.818,62.

Ressalto, ainda, que a JJF, acertadamente, sanou equívoco do fiscal autuante em relação à infração 5, pois provado que as notas fiscais 376815 e 376755 se encontram regularmente escrituradas, conforme fl. 2 do livro REM juntado à fl. 115.

Somente faço uma retificação na decisão recorrida quanto à multa aplicada nas infrações 2 e 3, que tratam da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. O autuante aplicou a multa de 60% inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, fato ratificado pela JJF.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/97 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, 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 acombarcava 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.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes inclusive, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressalto, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*). Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o reenquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento em lide, reenquadrando a infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07, ficando, todavia, ressalvada a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante, induziu o contribuinte a erro, impossibilitando que o mesmo exercesse o direito de pagamento do tributo com redução de 100% da multa, conforme autoriza o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF tem reiteradamente se manifestado.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto e reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada nas infrações 2 e 3 do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à multa aplicada nas infrações 2 e 3)

Divirjo do entendimento externado pela insigne Conselheira relatora tão-somente no que pertine à multa aplicada nas infrações 2 e 3, tendo em vista que, ao contrário da mesma, entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente

porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

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

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que as multas aplicadas nas infrações 2 e 3, do presente Auto de Infração estivessem inquinadas 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 PROVÍDO. Decisão não unânime.

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre relator do presente PAF, Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo,

mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

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

(...)

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

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

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, as infrações 2 e 3, objeto do presente Auto de Infração.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigorante - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender 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 de Ofício e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

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

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

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

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

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

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

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

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

“De fato, a dicção da norma prevista na alínea ‘f’ nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.”

“Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, ‘f’, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.”

(...)

Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.” (destaques e grifos nossos)

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

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 (corrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo!** Sim, “**eu confesso que agi com dolo!**”! Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja “*ação ou omissão fraudulenta*”. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a “*ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.*” A **fraude**, por sua vez, é definida como a “*ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo*”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que quedou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

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

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado, mas, de ofício, afasto a aplicação da multa exigida nas infrações 2 e 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade e, por maioria, com voto de qualidade do presidente, quanto à exclusão da multa sugerida nas infrações 2 e 3, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0023/08-7, lavrado contra **ELBA ADRIANA CARNEIRO SOUZA MAGALHÃES (GYRUS ATACADIS DE ALIMENTOS)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.976,30** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$48.103,65**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada nas infrações 2 e 3) – Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Álvaro Barreto Vieira e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à multa aplicada nas infrações 2 e 3) – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Paulo Sérgio Sena Dantas e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à multa aplicada nas infrações 2 e 3)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS