

PROCESSO - A. I. Nº 207097.0024/08-0  
RECORRENTE - WNALD PEREIRA GUIMARÃES (O BOTICÁRIO)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0055-03/09  
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS  
INTERNET - 09/06/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0154-12/10

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias para comercialização, não enquadradas na substituição tributária. Refeitos os cálculos para deduzir os valores recolhidos antes da ação fiscal, reduzindo-se o imposto exigido. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Rejeitado o pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto à infração 1 e, não unânime em relação à aplicação da multa exigida.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento que, por unanimidade, julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir R\$11.843,46, a título de ICMS, acrescido da multa de 50%, em decorrência das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia), no período de janeiro de 2003 a novembro de 2005. Valor do débito: R\$5.562,76.

INFRAÇÃO 2: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de Empresa de Pequeno Porte, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro, novembro, dezembro de 2004; janeiro e fevereiro de 2005. Valor do débito: 6.280,70.

Em sua peça defensiva, o autuado inicialmente transcreveu as infrações e os valores exigidos pela fiscalização. Quanto à primeira infração, alegou que o autuante não considerou as notas fiscais de devoluções de mercadorias baixadas do estoque, por estarem com validade vencida. Disse que não é devido o valor reclamado no mês 11/2005, porque a partir desse mês o imposto passou a ser retido por substituição tributária, conforme Regime Especial DITRI/GECOT Nº 8970/2005, ficando caracterizado bi-tributação. Argumentou que não concordava com a informação do autuante de que o autuado passou ao regime normal partir de dezembro de 2005, tendo em vista que o prazo para enquadramento no regime normal é de 30 dias. Pede que fosse verificado o protocolo SEFAZ para que se comprova

apresentou o entendimento de que houve morosidade da SEFAZ quanto ao enquadramento, tendo sido retidas as mercadorias do autuado em postos fiscais, por ter sido descredenciada, e a INFRAZ Alagoinhas lhe informou que o motivo da retenção das mercadorias seria a falta de pagamento do ICMS SimBahia do mês 11/2005, aconselhando que fosse recolhido o imposto no valor de R\$370,00, que voltaria a ser credenciado, e o pagamento foi realizado, conforme extrato. Salientou que o autuante reclamou o recolhimento do ICMS antecipação parcial dos exercícios de 2004 e 2005, mas não procedia tal exigência, porque os “franqueados do Boticário” entraram com liminar na justiça tentando isentá-los do mencionado imposto, porém foi negado, ficando o contribuinte obrigado a fazer o devido recolhimento, e os valores são exatamente os que constam no Auto de Infração. Disse que anexava aos autos extrato dos pagamentos realizados, no qual foi registrado o valor recolhido através de débito em conta bancária sob Denúncia Espontânea, em 04/10/2005. Finalizou, pedindo a improcedência do presente Auto de Infração, comprometendo-se em apresentar, se necessário, em qualquer fase do processo, novas informações e documentos para sanar qualquer dúvida que possa existir para o julgamento do contencioso.

Em sede de informação fiscal, o autuante, após transcrever as infrações, esclareceu que em relação à infração 1, teve o cuidado de preparar a planilha de fls. 12, 16 e 20 com dados oferecidos pelo autuado através de seu escritório de contabilidade. Disse que, em momento algum, foram apresentadas as notas fiscais referidas pelo defensor, ao contrário, foi apresentado um demonstrativo, conforme solicitado na intimação, constando a receita bruta, aquisições e número de empregados, mês a mês, conforme fls. 13, 17 e 21. O autuante informou que não via problema em aceitar a comprovação, desde que apresentada durante a execução dos trabalhos fiscais ou quando da defesa, desde que documentada. Afirmou que o contribuinte não apresentou durante o procedimento fiscal nem anexou à defesa tais notas fiscais devolvidas, inclusive aquelas correspondentes às mercadorias com data de validade vencida. Portanto, não tem elementos substanciais para aceitar a alegação do autuado à fl. 72. Em relação ao imposto exigido no mês 11/2005, na condição de Empresa de Pequeno Porte, em que o defensor alega que o imposto passou a ser retido por substituição tributária nas respectivas notas fiscais de aquisição, o autuante transcreveu os arts. 5º e 7º da Lei 7.357/98 e informou que o momento da mudança se efetivou a partir de 01/12/2005, conforme histórico do contribuinte à fl. 38 do PAF. Disse que, *“como há um reconhecimento da receita por parte do contribuinte, o regime só foi mudado a partir de dez/05, e como não houve o recolhimento do ICMS na condição de EPP para o mês de novembro de 2005, não temos como aceitar as alegações do contribuinte, e sim exigir o que é devido”*.

Quanto à infração 2, o autuante informou que, durante o período da informação fiscal, solicitou do setor competente da SEFAZ informação se houve algum processo de denúncia espontânea para o autuado, sendo informado que consta a DE de nº 600000.5512/05-3, já homologada, tendo em vista que os valores são parecidos com os que foram reclamados. Disse que não pode aceitar, porque não conhece o conteúdo da Denúncia Espontânea e sua extensão. Finalizou, pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando a alegação do autuado de que no cálculo do imposto exigido na primeira infração, o autuante não considerou as notas fiscais de devoluções e mercadorias baixadas do estoque, por estarem com validade vencida, a 3a Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência ao autuante (fl. 98) para intimar o defensor a apresentar as notas fiscais correspondentes às mercadorias devolvidas, e comprovar as mercadorias com data de validade vencida, que foram baixadas do estoque, devendo excluir da exigência fiscal as notas fiscais efetivamente comprovadas.

Quanto à Denúncia Espontânea, alegada pelo contribuinte, solicitou a apresentação de demonstrativo referente às notas fiscais objeto da mencionada denúncia, excluindo do levantamento fiscal os documentos fiscais que já foram in Espontânea, elaborando novos demonstrativos.

Após as providências acima, foi solicitado para a repartição fiscal intimar o autuado, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e demonstrativos, com a indicação do prazo de dez dias para o defendant se manifestar, querendo.

Em cumprimento à diligência solicitada, o autuante prestou informação fiscal às fls. 99/100, dizendo que o autuado foi intimado a apresentar as notas fiscais de devolução, mencionadas na impugnação, bem como os demonstrativos de compras e vendas de mercadorias e demais documentos fiscais comprobatórios das alegações defensivas. Analisando o material entregue pelo defendant, o autuante informou que, de acordo com o Demonstrativo de Compras e Vendas de Mercadorias e o levantamento realizado nas leituras “Z” do ECF, subtraindo os itens cancelados e os descontos concedidos, chegou a uma receita líquida igual à que foi apresentada pelo contribuinte. Em relação aos cancelamentos e descontos, disse que foram aceitos aqueles identificados junto ao Cupom Fiscal. Quanto às Notas Fiscais de devolução do cliente, informou que não foi possível aceitar porque as mesmas não estavam em consonância com o disposto no art. 653 do RICMS/BA, que transcreveu. Informou que foram elaboradas novas planilhas relativas ao imposto devido na condição de Empresa de Pequeno Porte, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Quanto aos valores reclamados relativos à substituição tributária, disse que o autuado limitou-se a apresentar cópia de um DAE eletrônico com data de pagamento de 04/10/05, no valor de R\$6.301,00, não informando quais as notas fiscais, os meses e que tipo de receita corresponderia aquele valor, e para não causar prejuízo, disse que lançou os referidos valores pela aproximação que os mesmos têm com os valores reclamados, inclusive pela coincidência de meses. Assim, apurou que o débito ficou alterado para: outubro/04 – R\$319,02; dezembro/04 – R\$172,21; janeiro/05 – R\$20,29 e fevereiro/05 – R\$277,24. Conclui informando que efetuou novo levantamento de mercadorias com antecipação tributária dos exercícios de 2004 e 2005.

À fl. 169 do PAF, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante, constando à fl. 171, Aviso de Recebimento, comprovando que foi recebida a intimação com a cópia da mencionada informação fiscal, respectivos demonstrativos e documentos. Decorrido o prazo concedido, o defendant não se manifestou.

Através do Acórdão JJF n. 0055-03.09, decidiu a 3a Junta de Julgamento Fiscal pela procedência em parte do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

*“A primeira infração trata de exigência de ICMS, tendo em vista que foi constatado recolhimento do imposto efetuado a menos, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração (SIMBAHIA), referente aos exercícios de 2003 a 2005.*

*Considerando a alegação defensiva de que não foram computadas as notas fiscais de devoluções e mercadorias baixadas do estoque, por estarem com validade vencida, o autuante elaborou novas planilhas relativas ao imposto devido na condição de Empresa de Pequeno Porte, nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, acatando cancelamentos e descontos identificados no Cupom Fiscal, tendo em vista que em relação às Notas Fiscais de devolução do cliente, não foi possível aceitar porque as mesmas não estão em consonância com o disposto no art. 653 do RICMS/BA.*

*Quanto à alegação do autuado de que não é devido o valor reclamado no mês 11/2005, porque a partir desse mês o imposto passou a ser retido por substituição tributária, conforme Regime Especial DITRI/GECOT N° 8970/2005, não houve qualquer comprovação neste sentido, e de acordo com o Histórico de Condição constante do Sistema Informações do Contribuinte – INC à fl. 38 do presente processo, o autuado permaneceu na condição de empresa de pequeno porte até 01/12/2005, quando passou para o regime normal. Portanto, não é acatada a alegação defensiva.*

*Acato as conclusões apresentadas pelo autuante em sua informação fiscal, pedindo a retificação do valor originalmente exigido, tendo em vista a comprovação parcial das alegações do autuado, sendo devido pelo sujeito passivo o valor de R\$5.094,71, conforme os demonstrativos de fls. 101, 103 e 105. Infração subsistente em parte.*

*A infração 02 trata de exigência da antecipação parcial do ICMS, na condição referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro, janeiro e fevereiro de 2005, conforme demonstrativos de fls. 39 e 58.*

*As mercadorias estavam acobertadas pelas Notas Fiscais acostadas aos autos às fls. 40 a 54 e 59 a 66, e se destinavam ao autuado, inexistindo dúvidas quanto à incidência do imposto exigido no presente lançamento.*

*Na impugnação, o autuado alega que não foram considerados pelo autuante os pagamentos realizados através de débito em conta bancária sob Denúncia Espontânea, datada de 04/10/2005.*

*O autuante esclareceu na informação fiscal, que o defensor apresentou cópia de um DAE eletrônico com data de pagamento de 04/10/05, no valor de R\$6.301,00, mas não informando quais as notas fiscais, os meses e que tipo de receita corresponderia aquele valor. Diz que lançou os referidos valores constantes do Relatório de Débito do PAF (fl 121), pela aproximação que os mesmos têm com os valores reclamados, inclusive pela coincidência de meses.*

*Assim, o autuante elaborou nova planilha às fls. 109/110, alterando o imposto exigido para: outubro/04 – R\$319,02; dezembro/04 – R\$172,21; janeiro/05 – R\$20,29 e fevereiro/05 – R\$277,24.*

*Acato os novos cálculos efetuados pelo autuante e concluo pela subsistência parcial desta infração, totalizando R\$788,76, conforme fls. 109/110.*

*Vale ressaltar, que o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante, constando à fl. 171, Aviso de Recebimento, comprovando que foi recebida a intimação com a cópia da mencionada informação fiscal, respectivos demonstrativos e documentos, mas o defensor não se manifestou.*

*(...)”.*

Inconformado com a Decisão recorrida, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual ressalta que:

- a) por ter optado pelo regime do SimBahia até o período de 2005, não é devida a antecipação parcial do ICMS de compras de mercadorias adquiridas para uso ou consumo próprio, cujas mercadorias estão contidas e grifadas nas notas fiscais de compras, e que não foram consideradas pelo autuante, motivo do mesmo supor que o autuado pagou a menor a antecipação parcial do ICMS nos meses de outubro-2004, dezembro-2004, janeiro-2005 e fevereiro-2005;
- b) no que pertine às devoluções de mercadorias, esclarece que, quando o cliente devolve a mercadoria para troca, é exigido o cupom fiscal da venda do produto; em seguida, é lançada a entrada do produto no PDV, gerando um relatório gerencial e finalmente é preenchida a ficha de troca do produto com as informações do cliente; ao final de cada mês é emitida uma nota fiscal de entrada para a própria empresa; salienta que não foram apresentados os referidos documentos básicos porque não foram intimados; assevera que não existe diferença a ser paga do SimBahia;
- c) no art. 653 do RICMS consta que deverá ser creditado o valor do ICMS objeto de devolução, porém a empresa que se encontrava optante do SimBahia não tem direito a este crédito, então, tem que haver tratamento diferenciado, ou seja, esse crédito deverá ser descontado na base de cálculo do ICMS-SimBahia; assim, fica claro que o recorrente não causou nenhum prejuízo à SEFAZ.

Diz que, a fim de que se constate a veracidade dos fatos, acostava em anexo planilha e as notas fiscais nas quais consta as compras de produtos para uso e consumo e as notas fiscais de devolução junto com as respectivas fichas e Cupons Fiscais. Ao final, solicita uma nova apreciação do julgado, acreditando que, com a apresentação das novas provas, o Auto de Infração ficará sem efeito.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer conclusivo, o referido órgão jurídico sugeriu, após análise dos argumentos e documentos acostados ao Recurso Voluntário e à petição posteriormente atravessada, bem como em respeito ao princípio do contraditório e da verdade material, que o processo deveria ser convertido em diligência à ASTEC, deste CONSEF, para que fossem apuradas as alegações do recorrente, esclarecendo, especialmente, se:

- a) as diferenças encontradas nos recolhimentos do ICMS por antecipação e os produtos indicados pelo recorrente;

- b) em caso positivo, se há elementos para conclusão da utilização dos referidos produtos (comercialização ou uso e consumo);
- c) se os créditos lançados a título de devolução de mercadorias efetivamente se referem a devoluções de mercadorias corretamente procedidas.

Após inclusão do PAF em pauta suplementar, decidiu esta 2a Câmara de Julgamento Fiscal pelo indeferimento do pedido de diligência, sob o entendimento de que:

- a) tendo em vista que os cálculos efetuados para recolhimento das EPP's foram realizados em conformidade com a apuração da receita bruta, na forma indicada nos demonstrativos de fls. 12, não importando, desta forma, se ocorreram, ou não, devoluções já contempladas na aferição da receita bruta;
- b) no que pertine à infração 2, não logrou êxito o recorrente em demonstrar que os produtos adquiridos foram utilizados para uso e consumo, por se tratarem de produtos vinculados às atividades comerciais da empresa.

A ilustre representante da PGE-PROFIS, após tecer escorço histórico acerca do presente PAF, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Enquadramento da Multa – Infração 2)**

Inicialmente, faz-se necessária a apreciação do pedido de diligência da infração 1, objeto do Auto de Infração.

Rejeito o referido pedido.

Isto porque, como assinalado no indeferimento de diligência inserto às fls. 1214-1215, quanto à infração 1, os cálculos efetuados para recolhimento das EPP's foram realizados em conformidade com a apuração da receita bruta, na forma indicada nos demonstrativos de fls. 12, não importando, desta forma, se ocorreram, ou não, devoluções já contempladas na aferição da receita bruta. Outrossim, no que pertine à infração 2, não logrou êxito o recorrente em demonstrar que os produtos adquiridos foram utilizados para uso e consumo, por se tratarem de produtos vinculados às atividades comerciais da empresa.

Assim, encontram-se presentes nos autos os elementos suficientes à formação da minha convicção como julgador, à luz do quanto disposto no art. 147, do RPAF.

No que tange ao mérito da infração 1, como ressaltado na Decisão recorrida, as Notas Fiscais de devolução de mercadorias não podem ser aceitas porque as mesmas não estão em consonância com o disposto no art. 653 do RICMS/BA. Além disso, com relação à alegação de que não é devido o valor reclamado no mês 11/2005, o recorrente não apresentou qualquer comprovação nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que, de acordo com o Histórico de Condição constante do Sistema Informações do Contribuinte – INC à fl. 38 do presente processo, o recorrente continuou como empresa de pequeno porte até 01/12/2005, quando passou para o regime normal.

De referência ao mérito da infração 2, entendo que as mercadorias autuadas estavam acobertadas pelas Notas Fiscais acostadas aos autos às fls. 40 a 54 e 59 a 66, destinando-se ao recorrente, inexistindo, pois, dúvidas quanto à incidência do imposto exigido no presente lançamento.

Todavia, entendo que a multa aplicada na infração 2 deve ser afastada da autuação.

Isso porque 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 ~~pele~~ no <sup>próprio</sup> Estado no <sup>ADIN nº</sup> 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”, con quanto derivados de fontes conceituais distintas.

Dai 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 1 e 2, 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 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 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 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 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 afastar a multa cominada na infração 2, 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, b, 1**, 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 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 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 transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses **em que não tenha havido dolo**.

*Pari passu*, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (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 correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal

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, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, mas, de ofício, afasto a aplicação da multa exigida na infração 2.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao Enquadramento da Multa – Infração 2)**

Divirjo do posicionamento do ilustre Conselheiro relator apenas no que tange ao cabimento de multa na infração 2, pois o ICMS devido que não é recolhido espontaneamente deve ser objeto de lançamento de ofício, acompanhado da multa prevista na legislação vigente à época e dos acréscimos legais. Para a irregularidade que foi apurada na infração 2, o autuante indicou a multa revista no art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, a cobrança do imposto deve ser acompanhada de multa, porém deve ser retificado o enquadramento empregado, conforme passo a me pronunciar.

Apesar de ser uma questão muito controvertida, alinho-me à tese que vem sendo defendida pelos representantes da PGE/PROFIS, segundo a qual a antecipação parcial e a antecipação no sentido estrito são institutos diversos. Com base nessa premissa, entendo que, à época dos fatos descritos na infração 2, a multa indicada pelo autuante, prevista no art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, haja vista que essa penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época dos fatos, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Divergindo do entendimento defendido pelo ilustre Conselheiro relator, não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “*propor a aplicação da penalidade cabível*”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Também não comungo com o entendimento do ilustre Conselheiro relator quanto à questão da ausência de dolo, pois, segundo a descrição dos fatos e o enquadramento do autuante, no cometimento da infração 2 não houve dolo. Nas infrações, a constatação e a comprovação de dolo devem ser feitas pelo audit

verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e que propõe a aplicação de multa. Não fica, portanto, ao arbítrio do sujeito passivo classificar os seus procedimentos como dolosos ou não dolosos.

Em face do exposto, retifico a multa indicada na infração 2, no percentual de 50%, para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade apurada à época dos fatos geradores.

Observo que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter-se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, ressalto que o recorrente poderá se eximir da pena em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, *sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal*, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa proposta na infração 2, a qual passa do art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%, para a prevista no art. 42, II, “f”, da mesma lei, no percentual de 60%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à aplicação da multa exigida na infração 2 e, por unanimidade em relação à infração 1, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDEENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207097.0024/08-0, lavrado contra **WNALD PEREIRA GUIMARÃES (O BOTICÁRIO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.883,47**, acrescido das multas de 50% sobre R\$5.094,71 e 60% sobre R\$788,76, previstas no art. 42, incisos I, “b”, item 3 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR: (Quanto ao enquadramento da multa) Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto ao enquadramento da multa): Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto ao Enquadramento da Multa)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao Enquadramento da Multa)

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS