

PROCESSO - A. I. Nº 272041.0027/07-3
RECORRENTE - GÁVEA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0292-01/09
ORIGEM - INFAC EUNÁPOLIS
INTERNET - 27/12/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0447-12/10

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. E devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Infração comprovada. Adequada, de ofício, a multa para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 relativa aos fatos geradores ocorridos anteriormente aos meses de novembro de 2007. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS E ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração mantida. 2. LIVROS FISCAIS. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Comprovada a ocorrência da irregularidade apontada. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão da 1ª JJF (Acórdão nº 0292-01/09) com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/2008, exige ICMS no valor de R\$177.391,29 em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de março a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$145.368,45, acrescido da multa de 60%.
2. Falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares referentes as operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de julho e agosto de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$20.290,43, acrescido da multa de 50%. Consta que o contribuinte não recolheu o ICMS (conta corrente);.

3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de fevereiro, abril, maio e setembro a dezembro de 2006, janeiro, março, abril, maio, novembro e dezembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$11.732,41, acrescido da multa de 60%.

Após análise das peças processuais, a 1º JJF, em Decisão unânime, julgou o Auto de Infração procedente pronunciando a seguinte Decisão:

Observo que o Auto de Infração trata de três imputações, tendo o impugnante se insurgido contra todos os itens do lançamento. Verifico que as exigências atinentes às infrações 01 e 03 versam sobre a falta de recolhimento do ICMS relativo, respectivamente, à antecipação parcial e às mercadorias subordinadas à substituição tributária interna, encontrando-se previstas nos artigos 352-A e 353, inciso II do RICMS/97.

Ressalto que no caso da infração 01 o ICMS devido corresponde à entrada de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Enquanto isso, na infração 02 o tributo devido está relacionado com as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando não exista acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabendo ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado.

Noto que o sujeito passivo pautou a sua defesa em relação a esses dois itens do lançamento argumentando que recolhera o imposto correspondente no prazo normal atinente à apuração pelo regime normal de apuração, entretanto não trouxe aos autos nenhuma prova nesse sentido, a exemplo dos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS. O autuante, por outro lado, apresentou nos demonstrativos acostados às fls. 13 a 38 uma discriminação detalhada relativa a cada mês compreendido no levantamento, os cálculos referentes ao débito apurado sobre cada nota fiscal de aquisição, deduzindo os valores recolhidos pelo contribuinte em cada período. Em razão desses fatos, estas infrações ficam mantidas.

No que se refere à infração 02, que trata da falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, o autuado se limitou a alegar que teria recolhido no prazo legal o valor do tributo lançado, complementando que posteriormente juntaria as provas correspondentes. Saliento que em conformidade com o demonstrativo elaborado pela fiscalização, anexado à fl. 09, assim como as páginas do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 11/12), resta evidenciado no processo o acerto da apuração conduzida pelo fisco estadual, estando as comprovações devidamente carreadas aos autos. Ademais, através de pesquisa realizada na base de dados do INC/SEFAZ, constatei que nos meses objeto desta imputação, o impugnante realmente não efetuou o recolhimento dos valores apurados. Assim, a infração 02 resta caracterizada.

Ressalto que as alegações trazidas aos autos pelo impugnante não bastam para descharacterizar as exigências fiscais concorrentes às três infrações, haja vista que as principais justificativas se resumem à arguição de que o sujeito passivo agiu de forma correta e que apresentaria posteriormente as provas concorrentes às suas alegações.

Tendo em vista que a documentação que o autuado alega dispõe ser de sua posse e considerando que ele dispôs de muito tempo para apresentar os alegados documentos, que lhe serviriam para elidir a acusação fiscal, não acato a solicitação de dilação de prazo para apresentação das supostas provas. Não tendo apresentado os documentos comprobatórios de suas argumentações, subsiste a reclamação fiscal. Vale aqui registrar que de acordo com o art. 123 do RPAF/99, caberia ao sujeito passivo trazer as provas materiais, inclusive acompanhadas por documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações apresentadas em sua impugnação, providência que não adotou.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

Tomando ciência da Decisão proferida em 1º Grau, a empresa ingressa com Recurso Voluntário (fls. 76/77). Neste afirma que a Decisão da JJF deve ser reformada, já que não aceitou sua tese de que, embora não tenha recolhido o ICMS antecipação parcial e ICMS substituição/antecipação tributária, o havia recolhido pelo regime normal de apuração com base de que não foram apensados aos autos estes comprovantes. Em assim sendo, juntará, “em breve”, os livros fiscais indicados como prova do alegado.

Em relação ao ICMS lançado e não recolhido estará providenciando as devidas provas.

Requer o provimento do Recurso Voluntário interposto e protesta por todos os meios de provas em direito permitidas.

No seu pronunciamento, a PGE/PROFIS (fl. 84/85) ressalta de que Recurso Voluntário interposto tem caráter eminentemente protelatório, não trazendo qualquer argumento jurídico ou fático capaz de alterar o julgamento de 1º Grau, limitando-se a negar as infrações e que, posteriormente, juntará provas de sua alegação, posição esta que o recorrente tomou deste a sua inicial.

Em vista dessa situação, com base nas determinações do art. 143, do RPAF/BA, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

O lançamento fiscal apontado no Auto de Infração e motivador do Recurso Voluntário diz respeito à exigência do ICMS tendo em vista o cometimento de três infrações à legislação tributária deste Estado, quais sejam: falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização; falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Em relação às infrações 1 e 3 (antecipação parcial e antecipação/substituição tributária), o autuante apresentou levantamento, nota fiscal por nota fiscal conforme se constata às fls. 13/38 dos autos, calculando o valor do imposto devido. O recorrente alega que, embora não tenha recolhido, tempestivamente, o imposto devido, o fez quando da apuração mensal, fato não aceito corretamente pela JJF, já que a empresa não colacionou aos autos cópia dos seus livros fiscais (Registro de Entradas, Registro de Saídas e de Apuração do ICMS), bem como DAE's de pagamento. No mais, o contribuinte apenas afirma que providenciará as provas de sua alegação, porém até o momento não o fez. Diante das determinações expressas do art. 143 e art. 123, ambos do RPAF/BA este é argumento que padece de qualquer aceitação.

Não merece outra solução a infração 2. O fisco levantou a conta corrente fiscal da empresa para o exercício de 2006 constatando a falta de recolhimento do ICMS nos meses de julho e agosto (fl. 09), imposto este escriturado pelo próprio impugnante como consta às fls. 11/12 dos autos (cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS). A JJF, para sanar qualquer dúvida, ainda pesquisou junto ao sistema de arrecadação desta Secretaria de Fazenda se havia algum pagamento realizado, sem qualquer êxito. O recorrente apenas afirma que o imposto foi recolhido e que estaria providenciando junto ao seu contador a prova do fato. Novamente, em obediência às determinações expressas do art. 143 e art. 123, ambos do RPAF/BA este é argumento que não se pode aceitar.

Em assim sendo, no mérito, não merece qualquer reparo a Decisão recorrida. No entanto, faço uma retificação na Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada na infração 1, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e até o mês de outubro de 2007. O autuante aplicou a multa de 60% inserta no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, fato ratificado pela JJF para todos os meses autuados, ou seja, de março de 2006 a dezembro de 2007.

Observo, inicialmente, de que quando da instituição da chamada "antecipação parcial" na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão "inclusive por e gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto âmbito deste Conselho de Fazenda, que, de ofício, provocou a Pr

ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. 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.

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, 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. 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 apurado na infração 01 até outubro de 2007, 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 da infração 01 até outubro de 2007, 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 Voluntário interposto e reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada na infração 1 até o mês de outubro de 2007, 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 na Infração 1)

Divirjo da ilustre Conselheira Relatora do presente PAF tão-somente no que se refere à multa de 60% aplicada na infração 1, no que se refere aos meses anteriores a novembro de 2007, tendo em vista que entendo que a referida multa deve ser afastada do Auto de Infração.

Isso porque 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.

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 a multa de 60%, aplicada nos meses anteriores objeto da infração 1, estivesse inquinada 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 Presidente da 2a Câmara de Julgamento Fiscal, 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 na sessão de julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do processo.”

Created with

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 referido 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 para os meses anteriores a novembro de 2007, objeto da infração 1.

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 Voluntário 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 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 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.

Por tudo quanto acima exposto, divergindo do voto de regência, exarado pela insigne Conselheira Relatora, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos meses anteriores a novembro de 2007, objeto da infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito e, por maioria, com voto de qualidade do presidente, em relação à multa aplicada anteriormente ao mês de novembro de 2007, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter, no mérito, a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 272041.0027/07-3, lavrado contra **GÁVEA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$177.391,29**, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$157.100,86 e 50% sobre o valor de R\$20.290,43, prevista no art. 42, II, alíneas “f” e “d” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Aplicada na Infração 1): Conselheiros (as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Multa Aplicada na Infração 1): Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à Multa Aplicada na Infração 1)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI