

PROCESSO - A. I. Nº 232185.0010/09-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - EDIVALDO NEVES DE OLIVEIRA (O BARATEIRO)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0071-03/10
ORIGEM - INFAZ BRUMADO
INTERNET - 02/03/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0005-12/11

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Refeitos os cálculos pelo autuante, o débito originalmente exigido ficou reduzido. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO 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 entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Os cálculos foram refeitos para excluir Notas Fiscais com pagamentos comprovados. Infração subsistente em parte. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, relativamente aos fatos geradores anteriores (março de 2005 e janeiro, abril e julho de 2007) à edição da Lei nº 10.847/07. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Refeitos os cálculos, o imposto apurado ficou reduzido. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto ao mérito. Decisão por maioria em relação à exclusão da multa indicada nos meses de março de 2005 e janeiro, abril e julho de 2007 do item 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, à luz do que preceitua o art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, em face da R. Decisão pela mesma proferida através do Acórdão JJF n 0071-03/10 que, por unanimidade, julgou parcialmente procedente o presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso de Ofício à análise e apreciação das infrações 1, 2 e 4, assim descritas no Auto de Infração:

1. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de maio de 2005; abril, julho e agosto de 2007. Valor do débito: R\$1.791,90.
2. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias para comercialização, provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2005; janeiro, abril, junho a dezembro de 2007. Valor do débito: R\$21.233,73.
4. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, julho, setembro e outubro de 2005; março de 2006; fevereiro e abril de 2007. Valor do débito: R\$85.440,14.

Em sua peça defensiva (fls. 336 a 344), o autuado inicialmente informou que reconhecia a procedência das infrações 3 e 5 e parte dos itens 1 e 2 do Auto de Infração, pelo que estaria providenciando o correspondente recolhimento.

Quanto à primeira infração, o defendente disse que reconhecia o valor de R\$471,20, e que os demais valores estão quitados, conforme cópia dos DAEs que acostou aos autos (fls. 352 a 357). Em relação à infração 2, o defendente reconheceu os seguintes valores: R\$1.184,13, R\$140,55 e R\$2.445,54. Informou que os demais valores estão quitados, conforme cópia dos DAE's que acostou aos autos.

No que se refere à infração 4, alegou que houve equívoco no levantamento efetuado pela fiscalização, apurando o débito no valor de R\$85.440,14, referente à diferença de alíquota sobre a aquisição de veículos. Considerando que, de acordo com o art. 51, inciso III, alínea "a", do RICMS/BA, nas operações com caminhão a alíquota interna a ser aplicada é 12%. Portanto, a diferença de alíquota é de 7% para 12%, por isso, afirmou que o valor desta infração deve ser alterado para R\$27.475,79, conforme demonstrativo que elaborou às fls. 338/339.

Em sede de informação fiscal (fls. 367/368), o autuante disse que procedia a alegação do autuado em relação à infração 1, razão pela qual deveria prevalecer a exigência do valor de R\$471,20, referente à antecipação do ICMS do mês de maio de 2005.

Informou, quanto à infração 2, que os DAE's acostados aos autos pelo defendente elidem parte do lançamento, persistindo a exigência referente à antecipação parcial correspondente à NF 94169, de março de 2005; NF 629762, de janeiro de 2007; NFs 58066 e 3631, de abril de 2007; NF 680108, de julho de 2007; NF 246687, de novembro de 2007 e todas as notas fiscais de dezembro de 2007, conforme planilha que elaborou à fl. 368.

Quanto à infração 4, o autuante reconheceu que houve erro na aplicação da alíquota interna, sendo a correta de 12%, conforme prevê o art. 51, inciso III, alínea "a" do RICMS/BA. Elaborou novo demonstrativo de débito desta infração.

Intimado acerca da informação fiscal, o defendente se manifestou à fl. 371 dos autos, dizendo que concordava com as informações do autuante com relação às infrações 1 e 4, discordando das demais alegações oferecidas na informação fiscal. Finalizou, ratificando a impugnação em todos os seus termos, requerendo o prosseguimento do feito.

Através do Acórdão JIF n. 0071-03.10, decidiu a 3ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência parcial das infrações 1, 2 e 4, nos seguintes termos:

"O primeiro item do Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA, conforme notas fiscais consignadas no demonstrativo de fls. 12 a 13 do PAF.

O autuado contestou a exigência do imposto, alegando que reconhece o valor de R\$471,20, e que os demais valores estão quitados, conforme cópia dos DAEs que acostou aos autos (fls. 352 e 357). Considerando a comprovação apresentada pelo defendente, o autuante, na informação fiscal às fls. 367/368 dos autos, diz que procede a alegação do autuado, por isso, deve prevalecer a exigência do valor de R\$471,20, referente à antecipação do ICMS do mês de maio de 2005.

Acatando a informação prestada pelo autuante, conclui pela subsistência parcial do presente lançamento, no valor total de R\$471,20, referente ao mês de maio de 2005.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias para comercialização, provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2005; janeiro, abril, junho a dezembro de 2007, conforme demonstrativos de fls. 14 e 17 a 20 dos autos.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo 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 entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

O autuado reconhece os seguintes valores: R\$1.184,13, R\$140,55 e R\$2.445,54. Informa que os demais valores estão quitados, conforme cópia dos DAEs que acostou aos autos.

Por sua vez, o autuante informa que os DAEs acostados aos autos pelo defendente às fls. 353 e 357 elidem parte do lançamento, persistindo a exigência referente à antecipação parcial correspondente aos seguintes documentos: NF 94169, de março de 2005; NF 629762, de janeiro de 2007; NFs 58066 e 3631, de abril de 2007; NF 680108, de julho de 2007; NF 246687, de novembro de 2007 e todas as notas fiscais de dezembro de 2007, conforme planilha que elaborou à fl. 368.

Analizando as comprovações apresentadas pelo defendente em confronto com o levantamento fiscal, constato que assiste razão ao autuante, tendo em vista que as notas fiscais indicadas na informação fiscal, correspondentes ao débito remanescente desta infração, não constam nos DAEs acostados aos autos, nos respectivos meses de referência. Acato a planilha elaborada pelo autuante à fl. 368 do PAF, e concluo pela subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$4.637,45.

(...)

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, julho, setembro e outubro de 2005; março de 2006; fevereiro e abril de 2007, conforme demonstrativos de fls. 21/23 dos autos.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O autuado alega que de acordo com o art. 51, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA, nas operações com caminhão a alíquota interna a ser aplicada é 12%. Portanto, a diferença de alíquota é de 7% para 12%, por isso, o valor desta infração deve ser alterado para R\$27.475,79, conforme demonstrativo que elaborou às fls. 338/339.

O autuante concorda com as alegações defensivas, tendo informado que houve erro na aplicação da alíquota interna, sendo a correta de 12%, conforme prevê o art. 51, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA. Elaborou novo demonstrativo de débito desta infração à fl. 368.

Apesar de não haver divergência entre o defendente e o autuante, haja vista que na manifestação apresentada à fl. 371 o autuado concorda com as conclusões apresentadas na informação fiscal, no demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 368, não constou o débito relativo ao mês de fevereiro de 2005, que já se encontrava no demonstrativo de débito original. Portanto, fazendo a necessária inclusão, o imposto exigido neste item da autuação fiscal fica alterado para R\$42.720,07, conforme quadro abaixo:

(...)

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.”

VOTO (Vencido quanto à exclusão da multa indicada nos meses de mar/05 e janeiro, abril e julho de 2007 do item 2)

Inicialmente, apreciarei a Decisão recorrida no que se refere à infração 1.

Restou demonstrado nos autos que o valor da desoneração do débito tributário, no particular, decorreu da demonstração, por parte do autuado, mediante a juntada de cópia de DAE's, do pagamento de parte do débito, com exceção do montante de R\$471,20, já reconhecido pelo mesmo.

Saliento, outrossim, que o próprio autuante concordou com a redução postulada pelo autuado. Logo, mantenho a Decisão recorrida no que concerne à infração 1.

Passo a apreciar a infração 2, também objeto do presente Recurso de Ofício.

A redução da aludida infração, promovida pelo *a quo*, não merece qualquer reproche.

Isso porque logrou êxito o autuado em comprovar, documentalmente, o prévio pagamento de parte do valor exigido a título de antecipação parcial, devendo ser mantida a Decisão recorrida

quanto ao acatamento da planilha elaborada pelo autuante à fl. 368 do PAF, que reduziu o débito para o valor de R\$4.637,45.

Todavia, de ofício, afasto a multa aplicada incidente sobre o débito remanescente da referida infração, no que tange aos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007.

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

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

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 60%, aplicada nos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007 nas infrações 2 e 3, do presente Auto de Infração 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 brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

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

(...)

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

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no 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 de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007, objeto da infração 2.

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

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

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

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

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é definida como a **“ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o conhecimento por parte da**

autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.” A fraude, por sua vez, é definida como a “ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

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

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

Assim é que, mantenho a Decisão recorrida em relação à infração 2, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos fatos geradores dos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007.

Por fim, no que tange à infração 4, restou comprovado que houve erro na aplicação da alíquota interna, sendo a correta de 12%, conforme prevê o art. 51, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA. Elaborou novo demonstrativo de débito desta infração à fl. 368, equívoco este reconhecido pelo próprio autuante.

Deve ser mantida, por tal razão, a Decisão recorrida.

Por tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007, objeto da infração 2.

VOTO VENCEDOR (Quanto à exclusão da multa indicada nos meses de mar/05 e janeiro, abril e julho de 2007 do item 2)

Concordo com a Decisão proferida pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso. Entretanto, discordo daquela a respeito da inaplicabilidade da multa de 60% em relação à infração 2, que trata da exigência do imposto por antecipação parcial, relativa aos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007.

Inicialmente, ressalto que 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.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), 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. 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 da 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, ressaltado, 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 re-enquadramento 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 2 referente aos meses de março/05, janeiro, abril e julho/07, 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 2 referente aos meses de março/05, janeiro, abril e julho/07, 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 de Ofício interposto e reenquadro, de ofício, a multa de 60% aplicada na infração 2 referente aos meses de março/05, janeiro, abril e julho/07, do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto ao mérito e, em decisão por maioria, em relação à exclusão da multa indicada na infração 2, relativamente aos meses de mar/05 e janeiro, abril e julho/07, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232185.0010/09-0**, lavrado contra **EDIVALDO NEVES DE OLIVEIRA (O BARATEIRO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.703,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$158.735,23**, prevista no art. 42, IX, da mesma lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao enquadramento da multa da infração 2) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto ao enquadramento da multa da infração 2) – conselheiros(as): Nelson Antonio Daiha Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e Jose Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO (Vencido quanto ao afastamento da multa na infração 2)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR (Quanto ao afastamento da multa na infração 2)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS