

PROCESSO - A. I. Nº 272041.0028/07-0
RECORRENTE - CORREA E MENESES LTDA. (MERCADINHO VITÓRIA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0295-05/09
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 02/03/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0018-12/11

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A antecipação parcial ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado e não encerra a fase de tributação. Retificado o enquadramento da multa indicada, para o previsto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O fato de o contribuinte ter oferecido as mercadorias à tributação através do Regime Normal de Apuração não o desonera da obrigação relativa à antecipação tributária. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. b) MATERIAL DE CONSUMO. Infrações mantidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto ao mérito. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão, por maioria em relação à exclusão das multas indicadas nos meses de fevereiro, setembro e outubro de 2007.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento que, por unanimidade, julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/11/2008 para exigir R\$ 278.900,13 de ICMS, acrescido de multas, tendo em vista terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

- 1- falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Demonstrativos às fls. 46 a 49. Valor exigido de R\$ 9.719,66. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96;
- 6- falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior, relacionadas nos Anexos 88 e 89 do RICMS/BA. Valor exigido de R\$ 2.111,04. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96;
- 7- falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades federativas e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Valor exigido de R\$ 1.257,26. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96;

- 8- falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades federativas e destinadas ao consumo do estabelecimento. Valor exigido de R\$ 596,99. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Através do Acórdão JJF n. 0295-05.09, decidiu a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, pela procedência das infrações, 1 6, 7 e 8, objeto do Auto de Infração (fls. 107 a 110), sob o entendimento de que:

“Quanto à infração 01 (falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial), o art. 352-A do RICMS/BA determina esta ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. O parágrafo 1º deste mesmo artigo estabelece que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação, ou seja, independentemente do fato de ter oferecido a mercadoria à tributação, encontra-se o contribuinte obrigado a lançar e recolher o imposto, de acordo com o seu regime de apuração. Assim, não assiste razão ao autuado quando alega que está desobrigado de efetuar o pagamento do tributo por antecipação parcial, pelo fato de ter lançado e recolhido o mesmo conforme o Regime Normal de Apuração. Igualmente, não se pode falar em “bis in idem”, pois o valor recolhido a título de antecipação parcial gera direito a crédito, bem como o parágrafo 1º do art. 352-A do RICMS/BA diz que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação. Assim, entendo caracterizada a infração 01.

(...)

O autuado argumenta que não antecipou o ICMS, mas ofereceu à tributação, através do Regime Normal de Apuração, os valores relativos à infração 06 (falta de recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição), e que a cobrança caracteriza “bis in idem”. Não assiste razão ao contribuinte. O fato de o mesmo ter oferecido as mercadorias à tributação através do Regime Normal de Apuração não o desonera da obrigação relativa à antecipação tributária. Remanesceria apenas multa se o autuado comprovasse que tributou regularmente a saída. Subsiste a exigência do imposto por falta de prova da Tributação na saída. O art. 371 do RICMS/BA fornece o supedâneo jurídico para a cobrança em tela. Inclusive, o regime da substituição por antecipação tributária prevê a aplicação de margem de valor agregado (art. 372, I do RICMS/BA) o que não existe no Regime Normal de Apuração. O imposto deveria ter sido recolhido na forma dos citados dispositivos regulamentares. Infração caracterizada.

No tocante às infrações 07 (falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades federativas e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento) e 08 (falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades federativas e destinadas ao consumo do estabelecimento), o sujeito passivo cingiu-se a aduzir a inconstitucionalidade das normas tomadas por base para a cobrança. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal ou regulamentar, nos termos do art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia. Infrações 07 e 08 caracterizadas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário (fls. 121/122), através do qual inicialmente ressalta que *“De referência as infrações números 01 e 06, o autuado/recorrente mantém os argumentos de que nada obstante não tenha antecipado o ICMS, o ofereceu à tributação através do Regime Normal de Apuração, adimplindo a obrigação, ainda que de forma diferente da preconizada no RICMS-BA”*. Argui que pagar o imposto novamente é brindar o fisco com o *bis in idem*.

Quanto às infrações 7 e 8, aduz que os *“fortes argumentos invocados na defesa dão conta que a aquisição de bens para o ativo fixo e consumo do estabelecimento não estão sujeitos a cobrança de ICMS, por força dos dispositivos constitucionais mencionados na referida infração.”*

Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

A Douta PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria (fls. 128 a 130), através do qual opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Inicialmente, assevera que as arguições de inconstitucionalidade relativas às infrações 7 e 8, suscitadas pelo recorrente, devem ser rechaçadas, tendo em vista que falece competência a este CONSEF para declarar a inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Assinala que as mercadorias adquiridas para comercialização estão sujeitas ao recolhimento da antecipação parcial do ICMS, independentemente do regime de apuração do imposto ao qual esteja enquadrado o sujeito passivo, de acordo com os termos do art. 12-A, da Lei n. 7.014/96.

Argumenta que o contribuinte reconhece expressamente ter infringido os termos do RICMS, no que se refere às infrações 1 e 6, vale dizer, assegura não ter antecipado o imposto conforme estabelecido no art. 352-A do RICMS/BA, alegando o recolhimento do imposto pelo regime normal, bem como a cobrança do ICMS em duplicidade.

Ressalta que a ótica do recorrente não guarda compatibilidade com a ordem jurídica tributária, porquanto a legislação determina a antecipação do imposto, independentemente do regime de apuração adotado pelo sujeito passivo. Prossegue aduzindo que não se poderá cogitar de *bis in idem*, posto que o valor recolhido a título de antecipação parcial não encerra a fase de tributação.

Salienta que o recorrente diz ter recolhido os valores exigidos no lançamento tributário sob apreço, sem, contudo, acostar provas documentais capazes de comprovar as suas alegações. Frisa que, consoante preconiza o art. 143, do RPAF/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o contribuinte de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

VOTO (Vencido quanto à multa aplicada nos meses de Fev, Set, Out de 2007 - Infração 1)

Limita-se o Recurso Voluntário interposto à análise e apreciação das infrações 1, 6, 7 e 8.

De referência à infração 1, como preceitua o art. 352-A do RICMS/BA, o instituto da antecipação parcial ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, não importando, para tanto, o regime de apuração utilizado pelo contribuinte.

Noutro giro, é de corriqueira sabença, como corretamente abordado na Decisão de *primo* grau, que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação, ou seja, independentemente do fato de ter oferecido a mercadoria à tributação, encontra-se o recorrente compelido a lançar e recolher o imposto, de acordo com o seu regime de apuração.

Não se cogita, portanto, de *bis in idem*, tendo em vista que o valor recolhido a título de antecipação parcial, no caso dos autos, gera direito a crédito.

No tocante à infração 6, como observado alhures, em relação à infração 1, o fato de o contribuinte ter oferecido as mercadorias à tributação através do Regime Normal de Apuração não o desonera da obrigação relativa à antecipação tributária. Estaria o mesmo obrigado a pagar apenas a multa, se o recorrente tivesse comprovado que tributou regularmente as operações de saída.

Por fim, no que se refere às infrações 7 e 8, limita-se o recorrente a arguir a inconstitucionalidade de dispositivo legal ou regulamentar. Entendo que deve ser afastada tal alegação, tendo em vista que falece competência a este CONSEF para declarar a inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Todavia, de ofício, afasto a multa de 60% aplicada nos meses de fevereiro, setembro e outubro de 2007, relativamente à infração 1.

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 fevereiro, setembro e outubro de 2007, relativamente à 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 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, Consº Helcônio Almeida, pois a

alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em inovação legislativa, para incluir no rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saída das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

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

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no 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 fevereiro, setembro e outubro de 2007, relativamente à 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 vigente - 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 à 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 expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “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.

Por tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação aos meses de fevereiro, setembro e outubro de 2007, relativamente à infração 1.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada nos meses de Fev, Set, Out de 2007 - Infração 1)

Em que pese à qualidade do voto do eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em seu voto proferido quanto ao processo em tela, em relação à infração 1, a qual, reitere-se, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais.

Observo, que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº 7014/96, não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas 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, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra 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, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a multa aplicada de 60%, com base no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei 10.847/07, já que o dispositivo normativo não abrangia 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 inserida no artigo 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 artigo 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 reenquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, com a manutenção da multa aplicada pelo autuante no percentual de 60%, alterando-se apenas o enquadramento legal da mesma.

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 das multas indicadas nos meses de fevereiro, setembro e outubro de 2007 concernente à infração 1, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **272041.0028/07-0**, lavrado contra **CORREA E MENESES LTDA. (MERCADINHO VITÓRIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$278.900,13**, acrescido das multas de 60% sobre R\$110.543,32, 50% sobre R\$144.897,56 e 70% sobre R\$23.459,25, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “b”, “d” e “f”, I, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada nos meses de FEV, SET, OUT de 2007 - Infração 1) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à multa aplicada nos meses de FEV, SET, OUT de 2007 - Infração 1) – conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois e Jose Antonio Marques Ribeiro

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO (Quanto à multa aplicada nos meses de FEV, SET, OUT de 2007 - Infração 1)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada nos meses de FEV, SET, OUT de 2007 - Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS