

**PROCESSO** - A. I. N° 207095.0111/08-4  
**RECORRENTE** - MARIA DE LOURDES FRANCO BASTOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0334-03/09  
**ORIGEM** - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 18/03/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0023-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Retificado, de ofício, o enquadramento das multas nas infrações 6 e 7 (itens “a” e “b”) para o previsto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. **b)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infração caracterizada. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. É obrigação acessória do contribuinte, facilitar o acesso aos livros, documentos e demais elementos solicitados. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime em relação ao mérito. Vencido o voto do relator, decisão por maioria, quanto à exclusão das multas indicadas nas infrações 6 e 7.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo Autuado contra a referida Decisão prolatada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão n.º JJF n. 0334-03.09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

Em sua peça recursal, insurge-se o autuado contra as seguintes infrações:

*2 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2006). Valor do débito: R\$199.288,71.*

*6 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, no mês 07/2006. Valor do débito: R\$419,66.*

*7 - Recolhimento efetuado a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$91.442,43.*

*9 - Deixou de apresentar documentos fiscais quando regularmente intimado. Falta de apresentação das segundas vias dos talonários de saídas modelo 1. Multa de R\$460,00.*

Após a tramitação regular do presente PAF, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência parcial do presente Auto de Infração (fls. 403/407), manifestando-se, quanto às infrações objeto do Recurso Voluntário interposto, da seguinte forma:

“(...)

*Infração 02: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2006), conforme demonstrativos de fls. 35 a 82.*

*Considerando que foi constatada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.*

*O defensor alega que o ICMS foi recolhido, conforme determina a legislação vigente, e que existem parcelamentos de débitos que podem ter ocasionado algum equívoco do autuante, que não pode ter localizado alguns pagamentos. Entretanto, não se trata de imposto lançado e não recolhido e sim, de auditoria de estoques e não houve qualquer comprovação pelo autuado quanto aos fatos alegados.*

*Observo que na realização de levantamento quantitativo de estoques são verificadas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período. Como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista. Acatando os cálculos efetuados pelo autuante às fls. 35 a 82 dos autos, concluo pela subsistência desta infração.*

(...)

*Infração 06: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, no mês 07/2006.*

*Infração 07: Recolhimento efetuado a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2006.*

*Quanto ao recolhimento do imposto exigido no presente lançamento, o art. 12-A da Lei nº 7.017/96 estabelece: “nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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 III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

*O autuado alega que o ICMS foi recolhido, conforme determina a legislação vigente e que existem parcelamentos de débitos que podem ter ocasionado algum equívoco do autuante. Por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, o contribuinte foi intimado à fl. 399 a apresentar a comprovação do alegado, inclusive com o demonstrativo analítico das notas fiscais correspondentes. Decorrido o prazo concedido, o defensor não apresentou os elementos solicitados.*

*Observo que foi elaborada a planilha de fls. 32 a 34 do presente processo, apurando os valores exigidos nestas infrações, após o confronto dos comprovantes de recolhimentos efetuados pelo defensor, calculando-se o débito remanescente em cada mês de apuração. Infrações subsistentes.*

(...)

*Infração 09: Deixou de apresentar documentos fiscais quando regularmente intimado. Falta de apresentação das segundas vias dos talonários de saídas modelo 1. Multa de R\$460,00.*

*Embora o autuado tenha alegado que entregou toda a documentação solicitada, o autuante esclarece à fl. 395, que no item 2.12 da fl. 02, constam os documentos fiscais de saídas, mod 1, referente à AIDF 99070299392005, não apresentados pelo contribuinte.*

*O art. 142, incisos IV e V, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, estabelece que é obrigação do contribuinte, exibir ou entregar ao fisco os livros e documentos fiscais previstos na legislação tributária, e deve facilitar o acesso aos livros, documentos e demais elementos solicitados.*

*Vale ressaltar, que na infração 05, foi informado que o autuado deixou de apresentar à fiscalização, os seguintes livros e documentos: livro Caixa (na sua ausência, os livros Diário e Razão); duplicatas mercantis de todas as aquisições; notas fiscais de entradas de todas as mercadorias, exceto operações internas: 07541 e 013335 e operações interestaduais; segundas vias de notas fiscais de saídas; Conhecimentos de Transportes Rodoviário de Cargas.*

*Quanto à multa exigida, observo que pelo descumprimento da obrigação acessória referente à falta de exibição da documentação solicitada, o contribuinte está sujeito à penalidade prevista no art. 42, inciso XX, da Lei 7.014/96. Assim, considerando os fatos comentados anteriormente, conluso pela procedência desta infração. (...).*

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário (fl. 418), através do qual, em relação às infrações 2, 6 e 7, limita-se a requerer prazo para análise da documentação, tendo em vista que “dez dias é um prazo muito curto em relação a quantidade de documentos que precisam ser analisados com muito cuidado.”

No que concerne à infração 9, assevera que “Os documentos fiscais que argumenta o preposto fiscal ficaram em poder de outro preposto fiscal que ficou com os documentos para uma outra ação fiscal e que o referido fiscal estava ciente do acontecido.”

Ao final, frisa que aguarda a Decisão do julgamento do Conselho para adoção das providências cabíveis.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, através do qual opina pelo não provimento do Recurso Voluntário (fls. 421/423).

De referência às infrações 2, 6 e 7, assinala que o requerimento do recorrente carece de fundamento jurídico, porquanto inexiste no RPAF/99 dispositivo amparando a concessão de prazo mais dilatado para análise dos documentos fiscais. Por outro lado, prossegue, o art. 142, IV e V, estabelece que é obrigação do contribuinte exibir ou entregar ao fisco os livros e documentos fiscais previstos na legislação tributária.

Quanto à infração 9, ressalta que o recorrente apenas alegou e sequer mencionou a identificação do suposto servidor público, razão pela qual se trata de mera alegação desacompanhada de prova documental.

#### **VOTO (Vencido quanto à multa aplicada das infrações 6 e 7)**

Inicialmente, apreciarei as alegações trazidas no bojo do Recurso Voluntário em relação às infrações 2, 6 e 7.

Reparo algum, no particular, merece a Decisão recorrida.

Isso porque o pedido de concessão de prazo para apresentação ulterior de documentos não encontra albergue na legislação tributária estadual de regência, carecendo de fundamentação jurídica, especialmente porque no RPAF/99 inexiste qualquer dispositivo disciplinando a concessão de prazo mais dilatado para análise dos documentos fiscais.

Outrossim, da data de interposição do Recurso Voluntário, até a presente data, já transcorreram mais de quinze meses, sem que tenha sido acostado aos fólios processuais qualquer documentação complementar.

Ademais, o art. 142, IV e V, do já invocado RPAF, preceitua que é obrigação do contribuinte exibir ou entregar ao fisco os livros e documentos fiscais prescritos na legislação tributária.

Todavia, no que se refere às infrações 6 e 7, entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “strictu sensu”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

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

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que as multas aplicadas nas infrações 6 e 7 estivessem inquinadas de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônico Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime.**  
(...)

#### VOTO

(...)

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

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

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre relator do presente PAF, Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

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

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

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

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade senão a de afastar as multas cominadas nas infrações 6 e 7, objeto do presente Auto de Infração.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento das multas no quanto disposto no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, 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, defendeu-se 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, Parecer da PGE/PROFIS 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, quanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que eventual revisão do lançamento somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de novo lançamento, respeitado o exercício pleno do direito de defesa por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

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

Pari passu, questiono: houve dolo do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: não sei! E não sei porque no curso do presente processo o elemento dolo não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (corrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, imprescindível a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96!

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

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

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

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

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

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

Passo, agora, a analisar a infração 9, também objeto de insurgência recursal.

Limita-se o recorrente a alegar sem sequer a identificação do suposto servidor público que estaria com a posse dos aludidos documentos. Ademais, não se pode cogitar como juridicamente robusta a mera alegação, desacompanhada de qualquer documento.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, afastando, de ofício, as multas aplicadas nas infrações 6 e 7.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada nas infrações 6 e 7)**

Concordo com a decisão proferida pelo nobre Conselheiro quanto às questões suscitadas no presente Recurso Voluntário. Entretanto, discordo daquela a respeito da inaplicabilidade da multa de 60% em relação às infrações 6 e 7, que tratam da exigência do imposto por antecipação parcial, relativa ao exercício de 2006.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a Lei nº 7014/97 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (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 acombarcava 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 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 06 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 das infrações 6 e 7, 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 nas infrações 6 e 7 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 em relação ao mérito e, em decisão por maioria quanto à exclusão das multas indicadas nas infrações 6 e 7, 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 207095.0111/08-4, lavrado contra MARIA DE LOURDES FRANCO BASTOS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$291.150,80**, acrescido das multas de 60% sobre R\$91.862,09 e 70% sobre R\$199.288,71, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$920,00**, prevista no art. 42, incisos XV, “i” e XX, “a” da mencionada lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada das infrações 6 e 7) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à multa aplicada das infrações 6 e 7) – conselheiros(as): Nelson Antonio Daiha Filho, Jose Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à multa aplicada das infrações 6 e 7)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à multa aplicada das infrações 6 e 7)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS