

**PROCESSO** - A. I. Nº 299131.0315/09-5  
**RECORRENTE** - ELETRO-RIO COMERCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0080-05/10  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 28/12/2011

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0451-12/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELAS OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO E OS VALORES LANÇADOS NAS LEITURAS REDUÇÕES Z – ECF - DO CONTRIBUINTE. A declaração de vendas por meio de cartões de crédito e /ou débito, feitas pelo sujeito passivo, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Infração caracterizada, com o re-enquadramento, de ofício, da multa para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96 (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006), em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida quanto ao valor principal. Decisão unânime. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à aplicação da multa na infração 3. Decisão por maioria.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$112.102,90, acrescido da multa de 60% e 70% previstas no art. 42, inciso II, “f” e III, e multa pelo descumprimento de obrigação acessória, prevista nos incisos IX, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 30/03/2009 decorre de três infrações, contudo apenas as infrações 2 e 3 são motivo do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, como segue:

*Infração 2 - Omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de débito ou de crédito, em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras. Valor exigido de R\$ 98.487,58. Multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.*

*Infração 3 - Recolheu a menos o ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização. Valor exigido de R\$ 13.042,48. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.*

Da apreciação dos argumentos defensivos e manifestações do fiscal autuante, via informação fiscal, a 5ª JJF, à unanimidade, decidiu com fundamento no voto do ilustre Relator que abaixo transcrevo:

(...)

*“O autuado alegou questões relativas a vendas através de notas promissórias, que seriam pagas por meio de cartões de débito e / ou crédito. Todavia, não demonstrou como tais operações afastariam a presunção legal, contida no art. 2º, parágrafo 3º, VI do RICMS/BA, de que a declaração de vendas por meio de cartões de crédito e / ou débito em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Intimado para fazer prova do seu direito à aplicação dos comandos da Instrução Normativa 56/07, não se manifestou. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99). Verifico que no demonstrativo elaborado pelo autuante, à fl. 21, foi indicado o total mensal das vendas por meio de cartão (débito / crédito) informadas pelas respectivas empresas administradoras, tendo sido deduzidos os valores das vendas através de cupons e notas fiscais. Aplicou-se, assim, a alíquota de 17% sobre as diferenças encontradas. Infração 02 caracterizada.*

*No tocante à infração 3, concluo que assiste razão ao autuante, pois está documentada através de levantamentos realizados no Livro de Apuração do ICMS, em confronto com os pagamentos dos documentos de arrecadação estadual (fls. 31 a 43). O sujeito passivo não impugnou especificamente qualquer dos cálculos realizados.*

*Faz-se necessário o re-enquadramento da multa desta infração (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006) para o art. 42, inc. II, letra “f” da Lei 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual, motivo pelo qual transcrevo, abaixo, parte do acórdão A-0227-05.09.*

(...)

*Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal do fato infracional, com o re-enquadramento da multa, originalmente capitulada no art. 42, inc. I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%, para o art. 42, inc. II, letra “f”, no percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.*

*Tal situação não implica em nulidade ou improcedência da autuação, pois as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, consoante estabelece o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF/99.*

*É legal a exigência do ICMS por antecipação parcial quando restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização.*

*Tendo-se em vista o re-enquadramento, pode o contribuinte pleitear, junto à Câmara Superior deste Conselho, o pagamento relativo ao respectivo período com as pertinentes reduções da penalidade. Infração caracterizada.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com o re-enquadramento de ofício da multa da infração 3 (relativa ao período compreendido entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006), para o art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.”*

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 135/139, o contribuinte retorna aos autos, referindo-se à sua peça de defesa como aquela que contem as razões legais e jurídicas capazes de promover a “reforma do Auto de Infração”.

Aduz que afrontando a Constituição Federal, o Código tributário Nacional e a legislação, a JJF manteve na íntegra o Auto de Infração. Afirma que as irregularidades apontadas no Auto de Infração teriam o condão de, ao menos, indicar a necessidade de “fiscalização por preposto diverso”, tudo com o fim de apurar-se a verdade dos fatos.

Entende absurda a autuação, tanto mais porque a JJF “majorou seus aspectos, elevando o valor da infração inicial, sem garantia do recorrente ao contraditório e ampla defesa, deixando mais do que claro os vícios ali constantes que somente foram apurados para prejudicar o recorrente e não para lhe beneficiar”.

Pugna pelo retorno dos autos à primeira instância, para que seja designado preposto diverso do autuante para apurar a necessária verdade real.

Assevera que o Auto de Infração em apreço não pode prevalecer, haja vista que os levantamentos realizados “não atendem aos critérios legais, mais parecendo uma insistente tentativa de ludibriar o contribuinte, ora autuado, mediante apurações inexistentes e consequente exigência indevida de ICMS”. Nesse sentido, conjectura que caso “houvesse a previsão de condenação de litigância de má-fé na seara administrativa, por certo este seria o caso perfeito para a mesma ser aplicada contra o Estado da Bahia”.

Afirma que a autuação se configura em uma agressão do autuante aos direitos do autuado, o que afronta os “*princípios fundamentais adotados pela Lei da República*”, bem como ofende a Justiça e o Estado de Direito.

Conclui, com fundamento no art. 18, IV, do RPAF, pugnando pela declaração de nulidade do presente Auto de Infração e, alternativamente, pede que seja decretada a sua improcedência. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitido, sobretudo por meio de documentos, contra-prova, revisão de fiscalização por preposto diverso do autuante e oitiva de testemunhas.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 147, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, aduzindo que a peça recursal pode ser considerada protelatória, não havendo no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte elementos ou argumentos sólidos de nulidade ou de mérito a serem enfrentados.

Aduz que a autuação foi realizada dentro dos preceitos legais aplicáveis, restando claras as imputações de descumprimento das obrigações principal e acessória, inclusive com as devidas capulações.

Entende, por fim, que a Decisão exarada pela instância “*a quo*” foi correta, inclusive com a adequação da multa aplicada à infração 3.

#### **VOTO (Vencido quanto à aplicação da multa na infração 3)**

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

De início, devo ressaltar que o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, efetivamente, não cumpre o papel de enfrentar a Decisão proferida em primeiro grau. Em verdade, restringe-se a fazer referência à peça de defesa como a peça que contém as “*razões legais e jurídicas que indicam a necessidade de reforma do Auto de Infração*”, como asseverou o próprio recorrente.

Com as razões inseridas no Recurso Voluntário que se aprecia, que nada acrescentam à peça impugnatória, entendo que a dnota procuradora tem razão ao afirmar que a peça recursal pode ser considerada uma peça com objetivo meramente protelatório. Entretanto, dispensando a rigidez processual e em atenção aos princípios que regem o processo administrativo, opto por conhecer do Recurso Voluntário interposto e passo a apreciá-lo.

Feitas as considerações iniciais, passo ao enfrentamento as repisadas preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente em sua peça de insurgência.

Quanto à preliminar de nulidade em face da alegada ausência do termo de início de fiscalização, entendo que não há como prosperar a tese recursal. À luz do quanto expressamente previsto no art. 26, III, do RPAF/BA, o procedimento fiscal também pode se iniciar no momento da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização. Da análise dos fólios deste PAF, deflui-se que foi realizada intimação em 07/01/2009, fl. 10, para que o recorrente apresentasse à fiscalização livros e documentos. Note-se que tal intimação foi recebida por um dos responsáveis pelo recorrente, conforme se pode atestar à fl. 12.

Ora, diante dos fatos, resta devidamente demonstrado nos autos que foi lavrado o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, assinado por preposto do recorrente, razão pela qual rejeito a alegação de nulidade do Auto de Infração por falta de Termo de Início de Fiscalização.

Quanto à lavratura do Auto de Infração propriamente dito, verifico que estão atendidas na sua inteireza as disposições contidas no art. 39 do RPAF/99, de maneira que subsistem as acusações fiscais, sem que estejam presentes quaisquer das hipóteses dispostas no art. 18 do mesmo diploma legal.

Quanto à alegação de que a JJF “...majorou seus aspectos, elevando o valor da infração inicial, sem garantia do recorrente ao contraditório e ampla defesa...”, verifico que o julgador *a quo*, por seu entendimento e devidamente amparado pela legislação, apenas procedeu ao reenquadramento da capitulação legal da multa aplicada a infração 3, sem com isso alterar o montante da exigência fiscal originária, o que afasta a nulidade suscitada.

Adentrando ao mérito, enfrentarei as infrações 2 e 3, pois não há insurgência quanto à infração 1.

Referentemente à infração 2, a acusação fiscal tem substrato na omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de débito ou de crédito, em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras. A JJF entendeu que diante do demonstrativo elaborado pelo autuante, que indica o total das vendas por meio de cartão de débito/crédito, informadas pelas administradoras, deduzidos os valores das vendas através de cupons e notas fiscais, resta caracterizada a infração.

O recorrente, se valendo da sua defesa, diz que as operações de venda foram feitas contra a emissão de notas promissórias que seriam resgatadas mediante pagamentos através de cartões de crédito.

Entendo que às razões do recorrente não vão além de alegações. Vejo que não foram carreados aos autos quaisquer elementos que pudessem, ao menos, suscitar impropriedades no levantamento fiscal. De outra banda, a manutenção de autuações desta natureza passa, necessariamente, pela entrega, ao autuado, dos relatórios TEF's diários colhidos junto às administradoras de cartões de Crédito/Débito, de modo a lhe proporcionar a possibilidade de contrariar e eventualmente elidir a acusação fiscal, fazendo juntar os documentos fiscais correspondentes a cada lançamento encontrado nos referidos relatórios. Nesse sentido, compulsando os autos pude verificar que o fiscal autuante entregou os relatórios TEF's diários ao autuado, conforme se pode verificar à fl. 03.

Em assim sendo, diante das condições demonstradas no PAF e da simples negativa do cometimento da infração, resta possível e autorizada a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, a rigor do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto à infração 3, vejo que se trata de exigência de ICMS em razão do recolhimento a menos do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização.

Verifico que a acusação fiscal foi construída com base nos levantamentos realizados a partir do confronto entre o livro de Apuração do ICMS e os documentos de arrecadação estadual, conforme fls. 31/43. Há que se ressaltar que o contribuinte não trouxe qualquer argumento ou fez juntar aos autos quaisquer elementos que pudessem contrariar a acusação que lhe pesa. Em verdade envoltas em caráter absolutamente genérico, as peças de defesa e recursal não enfrentam a questão de maneira específica e objetiva, dando cunho de simples negativa do cometimento da infração fiscal, o que não faz elidir a acusação, a rigor do art. 143 do RPAF/99.

Todavia, de ofício, afasto a multa aplicada incidente sobre o débito remanescente da referida infração. 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 brocado latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 60%, aplicada na infração 3, do presente Auto de Infração estivesse inquinadas de flagrante improcedência.

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

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

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

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 a infração 3.

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 “novo 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.

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 (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 se quedou 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, mantendo a Decisão recorrida em relação à infração 3, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação a todos os fatos geradores anteriores a 27/11/2007.

No que se refere ao dito caráter confiscatório das multas aplicadas e dos acréscimos, há que se frisar que as referidas multas e acréscimos derivam de dispositivos previstos na Lei nº 7.014/96, não cabendo a este julgador discutir as suas naturezas, muito menos a constitucionalidade, dado que a apreciação de tal matéria é vedada pelo art. 167, I, do RPAF/99.

Ante a tudo o quanto exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto e voto pelo NÃO PROVIMENTO. Entretanto, de ofício, afasto a multa aplicada à infração 3.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à aplicação da multa na infração 3)**

Em que pese à qualidade do voto do eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em relação não somente ao afastamento da incidência da multa na infração 03, a que diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, bem como ao reenquadramento proposto.

Observo que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº. 7.014/96, 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 de novembro de 2007, quando foi acrescentada a expressão “*inclusive por antecipação parcial*”, contrariamente à redação anterior que apenas se referia a “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”. Esta alteração 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 I, alínea “d”, item 1, 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 abarcava 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 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, 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 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 artigo 42, inciso I,

alínea “d”, quando o correto, no meu entendimento seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Saliente-se que o entendimento manifestado no voto do eminente relator, não se coaduna com o entendimento majoritário deste Conselho de Fazenda, inclusive dos conselheiros classistas, o qual, de forma reitera, tem se manifestado no sentido de não somente aplicar a multa, como determinando que o percentual deva ser de 60%, tal como no lançamento, aliado ao fato da empresa autuada se encontrar inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de contribuinte do regime normal de apuração.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, tal como inicialmente julgada, com a manutenção da multa aplicada pelo autuante para o percentual de 60%, alterando-se, contudo, o enquadramento legal da mesma, ainda mais se considerarmos que o contribuinte encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de contribuinte submetido ao regime normal de apuração do ICMS.

Todavia, o sujeito passivo, ao amparo do artigo do RPAF/99 pode, desde que atendidos os requisitos do artigo 159 deste diploma legal, recorrer à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, visando a dispensa ou redução da multa aplicada, ao apelo da equidade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, quanto ao valor principal e, em Decisão por maioria quanto à multa aplicada na infração 3, 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 **299131.0315/09-5**, lavrado contra **ELETRO-RIO COMÉRCIO MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$111.530,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$13.042,48 e 70% sobre R\$98.487,58, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$572,84**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto à aplicação da multa na infração 3) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Quanto à aplicação da multa na infração 3) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à aplicação da multa na infração 3)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à aplicação da multa na infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS