

PROCESSO - A. I. Nº 233099.1234/09-1
RECORRENTE - MOREIRA SOM E ACESSÓRIOS LTDA. (MOREIRA SOM)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JFJ nº 0298-04/10
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 19/12/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0396-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovada pelo contribuinte a improcedência da presunção. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. Não apresentado provas capazes de elidir a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infrações procedentes. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS QUE O DEVIDO. Não comprovado pagamento do ICMS antecipação parcial para justificar o direito do crédito fiscal correspondente. Infração procedente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não comprovado o pagamento dos valores exigidos. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa da infração 4. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do recorrente imposto no valor total de R\$40.591,29, acrescido das multas de 60% e 70%, previstas no art. 42, II, “d”, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o Sujeito Passivo em 04/08/2011 decorre de 4 infrações, abaixo transcritas e objeto do Recurso Voluntário que se apreciará, como segue:

Infração 01 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor da conta caixa. Consta, na descrição dos fatos, que a irregularidade foi constatada após ter a inclusão dos valores relativos a notas fiscais de entradas não lançadas no livro Registro de Entrada - R\$32.423,83.

Infração 02 - Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito - R\$7.794,29.

Infração 03 - Utilizou a mais crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação - R\$153,50.

Infração 04 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização - R\$219,68.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 4ª JFJ, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que é totalmente procedente a autuação:

VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que contém vícios e irregularidades.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). Devo ressaltar que não há exigência formal prevista em lei para indicação da atividade comercial no Auto de Infração.

Verifico que foi determinado a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário de forma correta: Infrações 1 e 2 decorrente de omissão de saída de mercadorias a título de presunção, decorrente de apuração de saldo credor na conta caixa e pela diferença apurada entre as vendas registradas e as informadas pelas empresas administradoras de cartão de crédito, fundamentada no art. 2º, §3º do RICMS/BA (equivalente ao art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 nos termos do art. 19 do Dec. 7.629/97). Da mesma forma, nas infrações 3 e 4, com suporte nos artigos 352-A, 93, I-A e 125 do RICMS/BA. Não foram apontadas na defesa quaisquer incorreções ou omissões, que deveriam ser corrigidas ou suprimidas por determinação da autoridade competente.

Foram juntadas ao processo às fls. 8 a 15 cópias de demonstrativos relativo às infrações apontadas na autuação, cujas cópias foram juntadas com a defesa (fls. 121/130) o que demonstra ter sido recebida pelo recorrente junto com o Auto de Infração, o que possibilitou exercer o seu direito de defesa.

Com relação às garantias constitucionais para solução de litígios entre o fisco e os sujeitos passivos tributários na esfera judicial, ressalto que de acordo com o art. 121 do RPAF/BA, instaura-se o processo administrativo fiscal quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração, o que ocorreu na situação presente. Por sua vez, o processo administrativo fiscal pode ser extinto nos termos do art. 122, IV do RPAF, com a desistência da defesa ou do Recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecurável a Decisão administrativa.

Com relação ao pagamento da multa o art. 39, IV, “d” do RPAF/BA, estabelece que o Auto de Infração conterá a indicação do percentual da multa cabível.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que as multas aplicadas de 60% e 70% são previstas nos artigos 40 a 42 da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 7), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Quanto à alegação de que o ICMS antecipação parcial é inconstitucional, observo que a mesma foi instituída no ordenamento jurídico do Estado da Bahia pela Lei 8.967/03, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004, portanto é legal a exigência desta modalidade do ICMS e de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Além disso, por maioria, os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) negaram o pedido de anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 8.967/03, da Bahia, feito pela Confederação Nacional do Comércio por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 3426. Assim, continua valendo o dispositivo que alterou a Lei do ICMS no Estado (7.014/96), impondo a antecipação parcial do imposto às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

Ressalto que o autuado não adentrou ao mérito do Auto de Infração que exige ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor da conta caixa e venda com pagamento em cartão de crédito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira, falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial e utilização a mais de crédito fiscal.

Com relação às infrações 1 e 2, tratando-se de ICMS exigido a título de presunção (saldo credor de caixa e diferença entre os valores informados por instituições administradora de cartão de crédito e o registrado na Redução Z), ambas previstas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 caberia ao recorrente apresentar documentos para comprovar a improcedência da presunção, fato que não ocorreu. Mesmo que por determinação do CONSEF tenha sido fornecida cópia do Relatório TEF, facultando ao recorrente comprovar a improcedência da presunção (infração 2) o impugnante não apresentou qualquer documento fiscal para comprovar a regularidade do pagamento do ICMS relativo a cada operação informada pela empresa administradora de cartão de crédito.

A infração 3 trata de apropriação de crédito fiscal a mais, decorrente do pagamento do ICMS antecipação parcial conforme demonstrativo à fl. 14 e o autuado não juntou ao processo outros pagamentos que

comprovassem a regularidade do crédito fiscal escriturado, tendo a fiscalização considerado como crédito fiscal de direito, os valores que comprovadamente foram recolhidos aos cofres do Estado.

Já a infração 4 acusa recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial conforme demonstrativo à fl. 15. Caberia ao impugnante juntar ao processo, comprovantes de pagamentos para demonstrar sua regularidade, conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, fato que não ocorreu com a defesa. Portanto deve ser mantida a infração.

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Recorrente interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 203 a 218.

Em sua peça recursal, que traz as mesmas razões esposadas na peça de defesa, aduz a nulidade do Auto de Infração por falta de observância de normas específicas e essenciais, por não conter a disposição legal alegadamente infringida e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação, o que implicaria na impossibilidade do exercício do seu direito ao contraditório e à ampla defesa em razão da falta de segurança do lançamento. Nessa esteira, aduz que o lançamento não traz o devido demonstrativo de débitos, conforme determina o art. 41 do RPAF/99.

Aduz atentado ao seu constitucional direito ao devido processo legal. Discorre derredor das garantias constitucionais atinentes à matéria.

Tratando de “*princípios constitucionais tributários relevantes*”, cita e transcreve os artigos 149 e 150, da Constituição Federal.

Discorre a respeito da ampla defesa e do contraditório, citando a doutrina, para afirmar que a Auditora fiscal “*lançou diversos artigos como infringidos, sem especificar o que estava realmente sendo infringido*”.

Diz que é ilegal a substituição tributária. Afirma que “*com a substituição tributária, consequentemente ocorre a antecipação parcial do ICMS, o qual fere vários dispositivos constitucionais e prejudica os pequenos empresários*”. Nessa esteira, entende que a antecipação parcial do ICMS é forma de cobrar o tributo antes da saída da mercadoria do estabelecimento, antecipando-se ao fato gerador do tributo. Diz que a Constituição Federal não admite outra forma de antecipação a não ser a substituição tributária propriamente dita, aduzindo que a mesma antecipação parcial fere os princípios da tipicidade e da legalidade. Cita o art. 150 da Constituição Federal para dizer que o referido dispositivo veda a criação de impasses à circulação de mercadorias e pessoas.

Referindo-se ao curso do processo e do devido processo legal, aduz que é absurda a alusão feita pelo fisco de que a sua eventual inadimplência seja conduta omissiva e contrária aos interesses da coletividade.

Com respeito às multas que lhe são aplicadas, diz que são inconstitucionais porque são confiscatórias e excessivas. Cita legislação, súmula de tribunal administrativo e a jurisprudência de tribunais e tribunais superiores para dar fundamento aos seus argumentos e tese recursal.

Discorre longamente a respeito das multas meramente punitivas.

Por derradeiro, requer o acolhimento total do seu Recurso, para que seja cancelado o Auto de Infração, extinguindo-se o crédito tributário e arquivando-se o processo fiscal.

O Dr. José Augusto Martins Júnior, Procurador da PGE/PROFIS, exara Parecer à fl. 226, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que os argumentos recursais não possuem qualquer amparo documental, tratando-se de contestação genérica e com fins protelatórios.

VOTO

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 4ª

Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Por primeiro, hei de registrar que a peça recursal repisa a integralidade dos argumentos defensivos, não trazendo no seu bojo qualquer insurgência em face da Decisão de primeiro grau. Também não são trazidos aos autos quaisquer elementos ou argumentos novos em relação à defesa inicial.

O Sujeito Passivo, em sede de preliminar, suscita a nulidade do Auto de Infração, aduzindo a existência de vícios que impedem, em última análise, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, além de atentar contra o seu direito ao devido processo legal.

Pois bem, tratando das preliminares suscitadas, vejo que as razões recursais são desprovidas de qualquer base fática ou legal. Em verdade, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação.

Quanto à ofensa aos princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, verifico que todos os passos processuais foram rigorosamente seguidos, sobretudo aqueles atinentes às intimações feitas ao recorrente, de maneira que lhe foi garantido, em todas as fases processuais, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, restando respeitados os incisos LIV e LV do art. 5º, da Carta Magna.

Quanto à pretensa ilegalidade da “*substituição tributária*” suscitada pelo recorrente, vê-se desprovida de qualquer base fática ou de direito. Acontece que o regime da substituição tributária tem previsão expressa na legislação que rege o ICMS, quer na Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, quer na Lei Estadual nº 7.014/96. Dito isto, demonstrada a improcedência da suscitada ilegalidade, afasto a preliminar discutida.

Quanto à multa aplicada, especificamente aquelas aplicadas às infrações 1 e 2, em que pese todo o esforço do recorrente no sentido de demonstrar o caráter confiscatório, desproporcional e abusivo da multa inicialmente aplicada, com o qual intimamente concordo, vejo que em verdade, pretende o recorrente adentrar à discussão de inconstitucionalidade da legislação que estatui as multas por descumprimento de obrigação principal – Lei nº 7.014/96. Nessa seara, determina o Regulamento de Processo administrativo Fiscal em seu art. 167, que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual deixo de apreciar a matéria. Há que se pontuar que apesar de prever percentuais extremamente elevados, as multas que motivaram a insurgência do recorrente estão previstas em Lei, o que impede que este julgador, *in casu*, possa analisar o pleito do Sujeito Passivo. Entretanto, a rigor do art. 159 do RPAF, pode o recorrente, ao apelo da equidade, dirigir à Câmara Superior do CONSEF pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal.

Quanto às multas incidentes sobre a infração 04, de ofício, a afasto. Para tanto, peço vênias do eminente Conselheiro Nelson Daiha Filho para valer-me das suas palavras. Isso porque entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa cristalina interpretação 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.

Dáí 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 na infração 04, 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:

“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 I do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.

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

“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procuradoria 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 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 a infração 04.

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 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 “nova 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 expandido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancorava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que eventual revisão do lançamento somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de novo lançamento, respeitado o exercício pleno do direito de defesa por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

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

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

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

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

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

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

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa

inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido fraude.

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

Assim é que, mantenho a Decisão recorrida em relação à infração 4, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação a todos os fatos geradores.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, afasto a multa incidente sobre a infração 4, assim definida a exigência fiscal:

Infração	Julgado 1º Grau		Julgado 2º Grau	
	Imposto	Multa	Imposto	Multa
1	32.423,82	70%	32.423,82	70%
2	7.794,29	70%	7.794,29	70%
3	153,50	60%	153,50	60%
4	219,68	60%	219,68	0%

VOTO VENCEDOR (Multa aplica da infração 4)

Como informado, à imputação da infração 4, trata de falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, sendo indicada pelo autuante e ratificada pela JJF a multa de 60%, prevista no art., 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Data máxima venia, discordo do entendimento do ilustre relator do presente processo no seu voto proferido pelas razões que passo a expor.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado a partir de março de 2004, a Lei nº 7.014/96 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/06 e § 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, não somente a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária, como também a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte, ambulantes, ou mesmo empresa nestas situações enquadradas e participantes do Simples Nacional. E tudo conforme acima explicitado.

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, II, “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em

descumprimento de obrigação principal. E, ressaltado, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. Afora que este re-enquadramento não implica em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado pela fiscalização quando aplicou a multa de 60%, ratificada pela JJF, no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo acima exposto, até outubro de 2007 a multa aplicada é de 60%, tendo por base o art. 42, inc. II, “f” e, a partir de novembro de 2007 a multa aplicada é, igualmente de 60%, porém com base no art. 42, II, “d”, da referida lei, diante da alteração procedida pela Lei nº 10.847/07.

Entretanto, ressalto a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta até outubro de 2007, se valendo do meio processual previsto no art. 158 do RPAF/BA, 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.

Pelo exposto, reviso, de ofício, o lançamento da infração 4, reenquadrando a multa aplicada no percentual de 60%, conforme prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96 até outubro de 2007.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto ao reenquadramento da multa aplicada na infração 4, 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 **233099.1234/09-1**, lavrado contra **MOREIRA SOM E ACESSÓRIOS LTDA. (MOREIRA SOM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$40.591,29**, acrescido das multas de 60% sobre R\$373,18 e 70% sobre R\$40.218,11, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Reenquadramento da multa aplicada na infração 4) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – (Reenquadramento da multa aplicada na infração 4) Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Reenquadramento da multa aplicada na infração 4)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR
(Reenquadramento da multa aplicada na infração 4)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS