

PROCESSO	- A I Nº 206825.0045/09-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA ALUMÍNIO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PERFIS E LAMINADOS LTDA.
RECORRIDOS	- BAHIA ALUMÍNIO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PERFIS E LAMINADOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0131-03/13
ORIGEM	- INFAS ATACADO
INTERNET	- 02/04/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0050-12/14

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não ficou comprovada a infração apontada após a revisão efetuada pelo preposto estranho ao feito. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. O sujeito passivo não comprovou as suas razões recursais e a multa aplicada aos fatos geradores é aquela inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Decisão por maioria quanto à penalidade aplicada. 3. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO E O RECOLHIMENTO EFETUADO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Diferenças constatadas no cotejo entre os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS e os recolhimentos efetuados. Excluídos da exigência fiscal os valores pagos antes da autuação. 4. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Provado que parte do débito levantado havia sido objeto de notificação fiscal efetuada antes do início da ação fiscal. 5. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Após a impugnação apresentada pelo autuado, informação fiscal prestada pelo autuante e revisão efetuada por preposto estranho ao feito, inexiste lide neste item da autuação, concluindo-se pela insubstância da autuação neste item. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0136-03/12 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado

regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 11/12/2009, exige ICMS no valor de R\$531.496,30 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação tributária deste Estado:

Infração 01: Omissão de saída de mercadoria tributada, 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, no mês de dezembro de 2006. Valor do débito: R\$14.908,27. Multa de 70%.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de janeiro, março a maio, agosto, novembro e dezembro de 2005; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$406.901,60. Multa de 60%.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro, março e julho de 2005; março e abril de 2006. Valor do débito: R\$23.377,44. Multa de 60%.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, maio, junho e agosto de 2005. Valor do débito: R\$80.690,18. Multa de 50%.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses janeiro, fevereiro, julho e outubro de 2005; setembro e dezembro de 2006. Valor do débito: R\$5.618,81. Multa de 70%.

O Recurso Voluntário diz respeito à infração 02 e o Recurso de Ofício a todas as infrações. A 3ª JJF prolata a seguinte Decisão de mérito:

A primeira infração trata de omissão de saída de mercadoria tributada, 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. Demonstrativo à fl. 195 do PAF.

Observo que sendo apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

O autuado alegou que ao fornecer para a fiscalização a relação de notas fiscais desconsiderou o pagamento das notas fiscais quando realizado por mais de uma forma de pagamento ou quando realizado por mais de uma operação através de cartões.

Por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, foi realizada revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito, sendo refeitos os cálculos, conforme demonstrativos às fls. 1845/1846 do PAF.

No Parecer da revisão às fls. 1841 a 1844, o preposto fiscal informa que foi juntado às fls. 1848 a 1894 do PAF o Relatório Diário de Operações TEF referente ao período da autuação; foi elaborado demonstrativo de débito por período mensal, conforme fl. 1845, sendo computados no levantamento fiscal os valores dos documentos fiscais que o autuado comprovou ter emitido no período fiscalizado, conforme fls. 245 a 1778. Após as verificações e apurada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, foi constatada a improcedência desta infração.

Acatando as informações prestadas no Relatório de Revisão Fiscal, concluo que não ficou comprovada a infração apontada após a revisão efetuada pelo preposto estranho ao feito.

Portanto, é insubsistente a autuação neste item.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, nos meses de janeiro, março a maio, agosto, novembro e dezembro de 2005; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2006.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

O defendente alegou que o autuante não levou em consideração os pagamentos realizados através de notificações fiscais, denúncias espontâneas e parcelamentos de débitos, elaborando quadro demonstrativo dos valores e os respectivos números dos processos administrativos.

Na revisão fiscal realizada, o preposto fiscal estranho ao feito afirmou ser desnecessário anexar todas as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal porque o autuado relacionou à fl. 239 os pagamentos das antecipações

com os mesmos valores autuados, conforme demonstrativo do autuante às fls. 198 a 220. Diz que nas fls. 1687/1688 o autuado fez um Resumo dos Pagamentos com os mesmos saldos da autuação. Informa que na defesa às fls. 1813 a 1818 o autuado ratificou os valores devidos, alegando, inclusive, que já tributou pelas saídas, contestando apenas a multa exigida, alegando que seria a partir da vigência da Lei 10.847/07.

Também foi informado no Parecer da Revisão Fiscal que não foram imputados nesta infração valores relativos a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Que foi corrigido o demonstrativo do autuante, conforme fl. 1895, deduzindo os pagamentos relativos aos débitos declarados nos PAFs 60000004153050 e 600000705074, fls. 1896 a 1899.

De acordo com o demonstrativo elaborado na revisão fiscal (fl. 1895), após a dedução dos pagamentos relativos aos débitos declarados nos PAFs 60000004153050 e 600000705074, foram constatadas diferenças a recolher, totalizando R\$92.108,67.

Na manifestação apresentada após a revisão fiscal, o defendente alegou que o período fiscalizado alcança os exercícios de 2005 e 2006, e que a redação do art. 42 da Lei 7.014/96, vigente à época, não contemplava a irregularidade apontada pelo autuante. Diz que a nova redação dada pela Lei 10.847/2007 teve efeitos a partir de 28/11/2007, acrescentando a hipótese de falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial. Ainda que fosse devida a aplicação da penalidade, afirma que a infração teria como valor máximo o valor resultante da aplicação do percentual de 60% sobre o valor do ICMS que deixou de ser pago. Nessa hipótese, tomando por base o demonstrativo de fl. 1985, entende que somente seriam devidos os valores indicados no quadro que elaborou à fl. 1928, totalizando R\$55.265,20. Pede que a infração 02 seja julgada improcedente por falta de fundamentação legal.

A exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, não assiste razão ao defendente, haja vista que está obrigado a recolher o ICMS a título de Antecipação Parcial, o contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

A lei que o defendente se referiu está relacionada à multa exigida no caso em que não é recolhido o ICMS relativo à antecipação parcial, considerando que a partir de 28 de novembro de 2007, a alínea “d” do inciso II do art. 42 da mencionada Lei 7.014/96, foi alterada, pela Lei nº 10.847/07, incluindo no percentual de 60% do imposto exigido por antecipação parcial não recolhido. Esta alteração tem efeitos a partir de 28/11/2007, e a exigência do imposto nesta autuação foi efetuada em relação aos exercícios de 2005 e 2006.

Observo que até o mês 27/11/2007, apesar de não haver multa específica para a falta de recolhimento da antecipação parcial, a alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 previa a multa de 60% para todo e qualquer caso em que se configurasse infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42, que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assim, de acordo com o mencionado dispositivo legal, está correta a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, alterando-se apenas o seu enquadramento legal, salientando-se que este tem sido o entendimento no âmbito do CONSEF, conforme ACORDÃO CJF 0235-11/10.

O § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96 prevê: “No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.

Para aplicação do mencionado dispositivo legal é indispensável que fique comprovado nos autos que foi recolhido o imposto em operação ou operações de saída posteriores, sendo dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II. Como não houve comprovação neste sentido, não há como aplicar a multa ao caso em exame.

Entendo que é devido o imposto na forma apurada na revisão fiscal, haja vista que o defendente não comprovou o recolhimento integral no prazo regulamentar, sendo devido o pagamento do ICMS a título de antecipação parcial na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Infração parcialmente subsistente, no valor total de R\$92.108,67, conforme demonstrativo à fl. 1895 dos autos.

Infração 03: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro, março e julho de 2005; março e abril de 2006.

O autuado alegou que o autuante não levou em consideração os pagamentos realizados através de notificações fiscais, denúncias espontâneas e parcelamentos de débitos. Elaborou demonstrativo e afirmou que as diferenças

encontradas são inferiores aos valores apurados pelo autuante.

Na revisão efetuada por preposto estranho ao feito, foi informado que após verificar todas as alegações defensivas e comprovado o pagamento de parte da infração pelas Notificações Fiscais de números 900003755052 e 900006502058, fls. 1901 a 1904, foi elaborado novo demonstrativo, fl. 1900, e que o valor devido (R\$8.272,60) foi reconhecido pelo autuado, conforme fls. 241 e 1817 do presente PAF.

Na manifestação apresentada após a revisão fiscal, o defendente informou que reconhece os valores lançados, tendo inclusive efetuado os pagamentos, conforme extrato SIGAT à fls. 1790-A.

Acato o resultado da revisão efetuada e concluo pela procedência parcial desta infração, no valor total de R\$8.272,60, conforme demonstrativo à fl. 1900. As diferenças foram constatadas no cotejo entre os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS e os recolhimentos efetuados e foram excluídos da exigência fiscal os valores pagos antes da autuação, sendo devido o débito remanescente

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, maio, junho e agosto de 2005.

Nas razões de defesa, o autuado discordou de parte da autuação, alegando que os valores apresentados pelo autuante não condizem com a realidade. Afirmando que o autuante também não considerou os pagamentos realizados através de notificações fiscais e denúncias espontâneas e afirma que há diferenças a serem apuradas, porém em valores inferiores. Elaborou demonstrativo, apurando o débito de R\$5.185,88, por isso, reconheceu a procedência parcial desta infração.

Neste item também foi realizada revisão fiscal, sendo informado pelo preposto fiscal estranho ao feito que após verificar todas as alegações defensivas e comprovado o pagamento de parte da infração pelas Notificações Fiscais de números 600000853057, 6000004125053 e Notificação Fiscal número 900006503054, fls. 1906 a 1911, foi elaborado novo demonstrativo à fl. 1905, cujo valor apurado (R\$5.185,88) foi reconhecido pelo defendente, conforme fls. 242 e 1817 do presente PAF.

Na manifestação apresentada após a revisão fiscal, o autuado disse que reconhece o valor apurado, tendo inclusive efetuado o pagamento, conforme extrato SIGAT à fls. 1790-A.

Acato o resultado da revisão fiscal e concluo pela procedência parcial desta infração, no valor de R\$5.185,88, conforme demonstrativo à fl. 1905 do PAF, considerando a comprovação de que parte do débito levantado havia sido objeto de notificação fiscal efetuada antes do início da ação fiscal.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses janeiro, fevereiro, julho e outubro de 2005; setembro e dezembro de 2006.

O defendente alegou que o autuante não analisou as notas fiscais que lhe foram apresentadas.

Quanto à Nota Fiscal 167984, emitida em 23/01/2005, alegou que foi registrada equivocadamente com o número 167784, podendo ser comprovado no registro do livro fiscal. Informou que solicitou declaração ao fornecedor para comprovar que a Nota Fiscal 167784 não foi destinada ao autuado. Indicou outros equívocos ocorridos com as Notas Fiscais de números 26763, 55, 378748, 4562.

Na informação fiscal prestada às fls. 1804/1807 o autuante, confirma a não apresentação por parte do Fisco das notas fiscais do CFAMT; reconhece a possibilidade de erros de digitação dos referidos documentos fiscais e conclui apresentando o entendimento de que foi elidida a cobrança do imposto neste item.

Foi realizada revisão fiscal por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, para que fossem apuradas as alegações defensivas, excluindo os documentos comprovadamente escriturados, e que fosse elaborado demonstrativo dos valores remanescentes.

O preposto fiscal informou que, após verificar todas as alegações defensivas e as comprovações, de fls. 1760 a 1778, concluiu que esta infração é insubstancial.

Pelo que consta nos autos, concluo que esta infração é insubstancial, haja vista que após a impugnação apresentada pelo autuado, informação fiscal prestada pelo autuante e revisão efetuada por preposto estranho ao feito, inexiste lide neste item da autuação.

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

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S Ã O	IMPOSTO
01	<i>IMPROCEDENTE</i>	-
02	<i>PROCEDENTE EM PARTE</i>	92.108,67
03	<i>PROCEDENTE EM PARTE</i>	8.272,60
04	<i>PROCEDENTE EM PARTE</i>	5.185,88
05	<i>IMPROCEDENTE</i>	-
TOTAL		105.567,15

A 3^a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Ao tomar ciência da Decisão prolatada pela 1^a Instância deste Colegiado a empresa apresenta Recurso Voluntário objetivando a reforma dessa Decisão (fls. 1978/1985).

Em preliminar, esclarece que o Recurso interposto somente versa a respeito da infração 02 que, como já havia se manifestado anteriormente, é fato "*atípico para fins de aplicação de penalidade*", uma vez que não se encontrava, quando dos fatos geradores, contemplado dentre daqueles previstos no art. 42 da Lei nº 7.014/96, somente vindo a acontecer a partir da edição da Lei nº 10.847/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007. Nesta sua argumentação saca do princípio da anterioridade da lei insculpido no art. 1º do Código Penal, afirmando ser ele taxativo já que se trata de garantia constitucional do direito individual do cidadão perante o poder punitivo do Estado.

Além do mais:

1. havia recolhido o imposto devido por antecipação parcial quando das vendas das mercadorias, dentro do prazo da apuração do ICMS próprio.
2. Mesmo que a antecipação parcial não tenha sido paga no prazo regulamentar, e mesmo sendo fato atípico à época para fins de aplicação de penalidade, o Erário não sofreu prejuízo.
3. E mesmo que fosse devida a aplicação de penalidade, a infração teria como valor máximo o valor resultante da aplicação do percentual de 60% sobre o valor do ICMS que deixou de ser pago no prazo regulamentar, haja vista que não havia se apropriado do valor a título de crédito fiscal e o ICMS devido na operação de venda das mercadorias foi pago regularmente. Nessa hipótese, apresenta demonstrativo dos valores que deveriam ser exigidos para o caso ora exposto, baseado no quanto disposto no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07.

Em seguida, volta a discorrer a respeito de que "*A alegação inicial do recorrente foi pela atipicidade de conduta infracional com aplicação de penalidade*". Neste contexto, transcreve parte do voto da relatora de 1º Grau para reafirmar que no caso presente não existia previsão legal para aplicação de penalidade (conduta infracional), já que a redação da alínea "d", do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 somente foi alterada pela Lei nº 10.847/07, incluindo o percentual de 60% do imposto exigido por antecipação parcial não recolhido.

Em assim sendo, no decorrer do processo o autuante a modificou, atribuindo à tipificação contida na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, passando a se ter nova infração, fato este ratificado pela JJF, conforme transcreve, mais uma vez, texto do voto proferido. E, neste caminhar, entende como "aberraçao" a JJF não ter aplicado as disposições do §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, já que o fiscal autuante somente poderia exigir o imposto se provasse que ele não fora recolhido na operação ou operações de saídas posteriores.

Discorrendo sobre o princípio da verdade material e do limite de tributar, afirma que o autuante deveria ter provado que estava exigindo o ICMS com aplicação de multa, porque a empresa deixou de recolher o ICMS quando da saída das mercadorias. O auditor fiscal não o fez. Em seguida, afirma que querer que a empresa, em 2013 e para o período de 2005 e 2006, colacione aos autos todas as notas fiscais de saídas de mercadorias para provar que vendeu as mercadorias, e mais os livros fiscais de Registro de Saídas com os lançamentos dessas notas fiscais, e ainda, os livros Registro de Apuração de ICMS para provar que os débitos lançados nos livros Registros de Saídas foram confrontados com os créditos, e apurado o ICMS devido a cada mês, é muito além do razoável e do bom senso.

Para demonstrar que as mercadorias adquiridas foram vendidas, com base nos livros Registro de Apuração do ICMS, elabora quadros a partir das compras para comercialização e das vendas realizadas, apresentando a variação percentual entre as entradas e saídas de mercadorias. Nesta

análise ressalta que o percentual médio de compras em operação interestadual é de 91,19% para o exercício de 2005 e de 91,35% para o exercício de 2006. Além do fato de que o percentual médio mensal obtido da relação de saída/entrada (venda/compra) é de 150,45% para o exercício de 2005 e de 156,90% para o exercício de 2006.

Em seguida, apresenta, mês a mês e por exercício, o ICMS que apurou no seu conta corrente fiscal (RAICMS) e diz: *“Por inferência, é possível afirmar que as mercadorias adquiridas têm giro de curto a médio prazo. Ou seja, as mercadorias adquiridas em 2005 e 2006 foram vendidas, não existindo estoque dessas mercadorias no ano de 2009, ano de lavratura do Auto de Infração em discussão”*. Em assim sendo, impõe, diz, a aplicação do disposto no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Requer, por fim, a reforma da Decisão recorrida, declarando-se a nulidade do lançamento fiscal da infração 2 ou a aplicação do disposto no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A PGE/PROFIS em seu pronunciamento (fls. 2053/2058) da lavra da n. Procuradora Dra. Maria Helena Mendonça Cruz primeiramente delimita o pedido do recorrente, qual seja, a infração 2.

Em seguida, saca das determinações do art. 352-A, do RICMS/97 e observa que o recorrente afirma a impossibilidade de aplicação da multa capitulada no inciso II, alínea “d”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 para os fatos geradores em análise.

Nesta linha, informa que a Procuradoria do Estado já havia se debruçado sobre a matéria e, em resposta a consulta formulada por este Conselho de Fazenda emitiu Parecer jurídico da lavra do n. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, o qual transcreve. Neste Parecer, a PGE/PROFIS conclui que a multa a ser aplicada é aquela contida no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, conforme reformulou a fiscalização, sendo ratificada pela JJF.

Conclui seu opinativo dizendo: *“Assim, no caso vertente, nos coadunamos com a Decisão de primeira instância administrativa, vez que pelo descumprimento da antecipação parcial pelo autuado, aplica-se a penalidade prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96”*.

Com os benefícios concedidos pela Lei nº 12.903/13, o recorrente confessa a sua dívida em relação ao imposto referente às infrações 3 e 4 conforme decidido pela JJF (fls. 2060/2077).

O processo foi incluído na pauta suplementar do dia 26/02/2014. Após análise, decidiu esta 2º CJF que ele encontrava-se apto à julgamento.

VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido na infração 2 do presente Auto de Infração, que diz respeito a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para fins de comercialização.

O autuante elaborou levantamento (fls. 198/220) calcado, tudo leva a crer, em uma relação oferecida à fiscalização pelo CFAMT (fls. 182/194). Nos autos não existe qualquer cópia das notas fiscais autuadas, o que poderia gerar nulidade do lançamento fiscal já que simples relação apresentada pelo CFAMT apenas apresenta indícios das aquisições e não a efetiva aquisição das mercadorias. Entretanto, nem mesmo quando de sua impugnação inicial a empresa contestou não ter havido tais aquisições. Inclusive a JJF as buscou, mesmo sem tal alegação defensiva. Fiscal estranho ao feito (fls. 1841/1843) prestou os seguintes esclarecimentos, conforme relatório da JJF a respeito da matéria: *“O preposto fiscal entende ser desnecessário anexar todas as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal porque o autuado relaciona à fl. 239 os pagamentos das antecipações com os mesmos valores autuados, conforme demonstrativo do autuante às fls. 198 a 220 e nas fls. 1687 a 1688 o autuado faz um Resumo dos Pagamentos com os mesmos saldos da autuação. Informa que na defesa de fls. 1813 a 1818 o autuado ratifica os valores devidos, deduzindo-se que o autuado concorda com os valores e as notas fiscais relacionadas, que foram devidamente registradas, alegando, inclusive, que já tributou pelas saídas, contestando apenas a*

multa exigida, que seria a partir da vigência da Lei 10.847/07.

Mais uma vez, a empresa não contestou os fatos. Desta forma, a situação encontra-se superada.

No seu Recurso, primeiramente, o recorrente se insurge contra a multa aplicada, já que o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96 a época dos fatos geradores não contemplava a infração ora em lide e que a modificação perpetrada pelo autuante ao longo do processo e ratificada pela JJJ (art. 42, II, “f”, da nominada lei) desaguou em nova infração. Afirma, ainda, ser uma “aberração” a JJJ não ter aplicado às disposições do §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (com as alterações inseridas pela Lei nº 10.847/07), já que o fiscal autuante somente poderia exigir o imposto se provasse que ele não fora recolhido nas operações de saídas posteriores.

E, relativamente às notas fiscais que permaneceram na autuação, a empresa afirma que, embora extemporaneamente, havia recolhido o imposto quando das vendas das mercadorias. Inclusive não havia utilizado os seus créditos fiscais. Mais precisamente, alega de que as notas fiscais remanescentes e objeto da procedencia parcial da autuação estão registradas e lançadas na sua escrita fiscal. Elabora quadros a partir das compras para comercialização e das vendas realizadas, apresentando a variação percentual entre as entradas e saídas de mercadorias, visando demonstrar que o percentual médio de compras em operação interestadual foi de 91,19% para o exercício de 2005, e de 91,35% para o exercício de 2006. Afora que o percentual médio mensal obtido da relação de saída/entrada foi de 150,45% para o exercício de 2005 e de 156,90% para o exercício de 2006.

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 7.014/96 e § 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, 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 da 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, 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. 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, ao contrário do que entende o recorrente.

No mais, observo que cabe ao julgador e não ao fiscal autuante (que apenas propõe, conforme comando do art. 142, do CTN) a aplicação da pena com base nas disposições contidas na lei. O contencioso administrativo tem o poder-dever de rever e, inclusive, de modificar de ofício, o lançamento do crédito tributário se comprovada qualquer afronta à legislação tributária.

Por tudo acima exposto, sendo pertinente a autuação, até outubro de 2007 a multa aplicada é de 60%, tendo por base o art. 42, inc. II, "f", da Lei nº 7.014/96, período este onde se insere a autuação.

No mais, ressalto a possibilidade do contribuinte requerer a dispensa da multa a ele imposta, se valendo do meio processual previsto no art. 159 do RPAF/BA, com pedido dirigido à Câmara Superior, considerando que o errôneo enquadramento do fato infracional pelo autuante o impossibilitou a exercer seu direito de pagar o tributo com redução de 100% da multa, conforme autorizava o comando normativo contido no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido o CONSEF tem reiteradamente se manifestado.

Quanto ao entendimento do recorrente em considerar uma “aberração” a JJF não ter aplicado às disposições do §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 com as alterações inseridas pela Lei nº 10.847/07, ao contrário do advogado, existe impedimento legal para que este foro administrativo assim proceda.

As determinações do § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/96 vigente á época dos fatos geradores ora em debate, que assim se expressava.

“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.

Com a alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, a sua redação passou a ser a seguinte:

“§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;

Dessa forma, toda a argumentação exposta anteriormente em relação à vedação da aplicação das determinações do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 para a exigência do imposto por antecipação tributária parcial através de Auto de Infração, aqui, de igual forma, deve se aplicada.

E, como o citado parágrafo é expressamente específico em citar o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, se conclui que até 28/11/2007 não existia previsão legal para aplicação da multa na forma como requer o recorrente.

Por fim em relação ao argumento recursal de que o fiscal autuante somente poderia exigir o imposto se provasse de que a antecipação tributária parcial relativa ás notas fiscais autuadas não havia sido recolhida nas operações de saídas posteriores, além do fato de que as mesmas se encontravam registradas e lançadas na sua escrita fiscal, tais argumentos não possuem o condão de desconstituir a infração.

O fisco detectou a falta do pagamento da antecipação tributária parcial em relação ás mercadorias constantes nas notas fiscais autuadas, conforme previsão do art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Exigiu de ofício o imposto.

O art. 123 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, que será por escrito e acompanhada

das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de trinta dias, contado da intimação.

Além do mais, não cabe ao fisco apurar se cada uma das mercadorias adquiridas através das referidas notas fiscais tiveram o imposto recolhido quando de suas vendas. Esta prova é do contribuinte, pois é dele o dever de escrutar os seus livros fiscais e recolher o imposto conforme determina a legislação tributária. Além do mais, o fisco não deseja que a empresa, em 2013 e para o período de 2005 e 2006, colacione aos autos todas as notas fiscais de saídas de mercadorias para provar que vendeu as mercadorias, e mais os livros fiscais de Registro de Saídas com os lançamentos dessas notas fiscais, e ainda os livros Registro de Apuração de ICMS para provar que os débitos lançados nos livros Registros de Saídas foram confrontados com os créditos, e apurado o ICMS devido a cada mês. O que se quer é a prova de que, mesmo descumprindo com sua obrigação tributária no momento devido e legal, a empresa prove que a cumpriu extemporaneamente, ou seja, recolheu a antecipação tributária parcial das aquisições ora autuadas quando das suas vendas. Esta prova não foi feita. Os quadros apresentados com percentuais comparativos das entradas e saídas de mercadorias não são meios para provar o recolhimento da antecipação parcial ora exigida. Necessário se faz que o recorrente tivesse trazidos aos autos documentos outros que, efetivamente, fizesse tal comprovação, como fez na parte em que sucumbiu o Estado. Ressalto de que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo tributário de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143, do RPAF/BA) e a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária (art. 142, do referido RPAF/BA)

Por fim, a alegação de que não utilizou os créditos fiscais existentes nos documentos fiscais, além de não ser prova para desconstituir a infração, apenas contradiz a afirmativa do recorrente de que as notas fiscais foram lançadas em sua escrita fiscal, já que se assim fosse, tais créditos, por direito legal, são do contribuinte.

Por tudo exposto, a Decisão da JJF é mantida.

Passo a análise do Recurso de Ofício, que, entendo, não merecer qualquer reforma, já que as questões relativas à sucumbência do Estado foram questões eminentemente fáticas.

A infração 1 diz respeito à omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Diante das provas e argumentos defensivos, a JJF deliberou revisão do lançamento fiscal por auditor fiscal estranho ao feito. Este, com a documentação apresentada, e conforme relatado no voto prolatado pela JJF e constante deste Acórdão, refez todos os cálculos (demonstrativos às fls. 1845/1846 do PAF), constatando não existir imposto a ser exigido.

A infração 2 (falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização) motivadora do Recurso interposto quanto à parte procedente da autuação, a JJF desonerou o contribuinte do imposto que havia sido denunciado antes da ação fiscal (DE's 60000004153050 e 600000705074 - fls. 1896/1899), desoneração esta calcada na revisão fiscal requerida.

A mesma situação acima exposta se concretizou em relação às infrações 3 (recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escruturado no livro Registro de Apuração do ICMS) e infração 4 (falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escruturadas nos livros fiscais próprios). A empresa alegou que a fiscalização não havia levado em consideração os pagamentos realizados através de notificações fiscais, denúncias espontâneas e parcelamentos de débitos. Preposto fiscal estranho ao feito excluiu da infração 3 os pagamentos realizados através das Notificações Fiscais de nºs 900003755052 e 900006502058 (fls. 1901/1904) e, quanto à infração 4, das DE's nº 600000853057, 6000004125053 e Notificação Fiscal número 900006503054 (fls. 1906/1911). Os valores remanescentes foram acolhidos pela empresa que, inclusive, efetuou os seus pagamentos.

Por fim, quanto a infração 5 (falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios), após realização de revisão fiscal, por auditor estranho ao feito, analisando todas as alegações defensivas e as comprovações de fls. 1760/1778, concluiu ser insubstancial a infração, ratificando, assim, a conclusão a que chegou o próprio autor quando prestou a informação fiscal.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício interpostos, mantendo-se na sua integralidade a Decisão recorrida. Solicita-se ao órgão competente da Secretaria de Fazenda que homologue os valores efetivamente recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (quanto à multa incidente sobre a infração 2)

Peço venia à eminentíssima Relatora para discordar do seu voto quanto à aplicação da multa incidente sobre a infração 2, tudo com o fim de afastar a referida multa sobre o débito da referida infração, no que tange às operações atinentes a todo o período autuado.

A matéria em tela é controvertida, pois, envolve a aplicação da norma no tempo, bem assim como a interpretação do alcance do termo “antecipação”, aí entendido, como entendeu a nobre relatora que o referido termo abriga também a “antecipação parcial”. Nesse exato ponto é a divergência de entendimento se evidencia, pois, no meu entender, os institutos da “antecipação” e da “antecipação parcial” são absolutamente distintos, não podendo ser confundidos, muito menos o primeiro poder abrigar o segundo, exatamente porque têm naturezas jurídicas distintas, o que demandaria, como demandou, em momento posterior aos fatos geradores, alteração na legislação.

Na direção do entendimento aqui esposado, toma a liberdade de transcrever voto do eminentíssimo Conselheiro Nelson Daiha Filho que, com brilhantismo impar, atacou a questão, como segue:

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

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

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

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

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de per si, seria suficiente para que a multa de 60%, aplicada nos meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007 nas infrações 2 e 3, do presente Auto de Infração estivesse 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 resumir-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 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 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 os meses de março de 2005, janeiro, abril e julho de 2007, objeto da infração 2.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigorante - com o qual, repito, não concordo - entendo, permissa venia, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso de Ofício e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada ab initio no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “**novel multa**” que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu parágrafo único, que a revisão do lançamento “só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço venia, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido artigo de lei, o que por si só também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu Parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma 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 ancampa 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 transrito, 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 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 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”.*

Isto posto, com os fundamentos acima esposados, mantenho a Decisão recorrida em relação à infração 2, afastando, de ofício, a multa de 60% aplicada em relação a todos os fatos geradores, vez que são, na sua integralidade, anteriores à alteração na Lei nº 7.014/96, introduzida pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à incidência da multa aplicada na infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206825.0045/09-5, lavrado contra **BAHIA ALUMÍNIO COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PERFIS E LAMINADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$105.567,15**, acrescido das multas de 50% sobre R\$5.185,88 e 60% sobre R\$100.381,27, previstas no art. 42, incisos I, “a” e II, alíneas “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados pelo órgão Competente desta Secretaria de Fazenda Estadual os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à incidência da multa aplicada - Infração 2) - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à incidência da multa aplicada - Infração 2) - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro da Silva e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA-PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE
(Quanto à incidência da multa aplicada - Infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS