

PROCESSO - A. I. Nº 207162.0066/03-2
RECORRENTE - PETRORECÔNCAVO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA - Acórdão 2ª JJF nº 0257-02/05
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 04/05/2005

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CJF Nº 0005-21/06

EMENTA: ICMS. PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA. APELO DA EQUIDADE. IMPORTAÇÃO. BENS DESTINADOS A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO COM IMPOSIÇÃO DE MULTA. Obrigação tributária em discussão no âmbito do Poder Judiciário. Exclusão da multa por infração e dos acréscimos moratórios e suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Para haver aplicação de penalidade é preciso, obviamente, que haja infração. Contribuinte obteve autorização provisória para não pagar o imposto. Consta que foi feito o depósito judicial do imposto. Inexistência da infração. Reconhecida a lacuna na legislação estadual. Competência da Câmara Superior. Aplicação integrativa da equidade. Multa insubsistente. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a Decisão final do Mandado de Segurança. Mantida a inscrição na Dívida Ativa. Modificada a Decisão da JJF. Pedido **DEFERIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Inconformada com a Decisão da JJF que considerou Procedente o Auto de Infração em epígrafe o contribuinte através de advogado legalmente habilitado requer a esta Câmara Superior a dispensa da multa que lhe teria sido indevidamente imposta. Para que tenhamos uma visão do até aqui ocorrido passamos a relatá-lo:

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/9/03, acusa a falta de recolhimento de ICMS relativo à importação de partes de bombas para líquidos quando do desembaraço aduaneiro. A operação diz respeito à Nota Fiscal nº 988 e à Declaração de Importação nº 03/0763874-4. Imposto lançado: R\$2.845,99. Multa: 60%.

O voto do Sr. relator da 2ª JJF pode assim ser resumido:. A discussão principal levada pelo autuado ao Poder Judiciário é a constitucionalidade, ou não, do ICMS na importação de bens por pessoas jurídicas não contribuintes do imposto estadual. Antecipando-se à ação do fisco, o recorrente impetrou Mandado de Segurança, obtendo Medida Liminar no sentido de que a Fazenda Pública “*se abstenha de exigir o pagamento do ICMS referente às operações de importação de bens realizadas para utilização em suas prestações de serviços*” . Em sua impugnação a empresa não fez referência ao mérito da autuação, objeto da ação judicial e requereu a declaração da procedência parcial do Auto de Infração para que sejam excluídas as multas e suspensão a exigibilidade do crédito tributário bem como a sua não inscrição em Dívida Ativa.

O Sr. relator afirma que restou provado que “ *antes de qualquer ação fiscal, o contribuinte obteve autorização para, provisoriamente, não pagar o imposto na importação de bens a serem utilizados na prestação de serviços, até o julgamento final do Mandado de Segurança*” .

E logo em seguida indaga: *“se a lei prevê que o contribuinte deve pagar o imposto em determinado momento, mas o órgão competente do Poder Judiciário diz que o contribuinte está autorizado a não pagar, provisoriamente, até a Decisão final, é possível dizer-se que o contribuinte está infringindo a lei se, autorizado pelo Poder Judiciário, não efetua o pagamento enquanto pendente o Mandado de Segurança?”* E ele mesmo conclui: *“é evidente que, em tal situação, o contribuinte não está cometendo infração, sendo, portanto, indevida a aplicação de penalidade, a qualquer título.”*

E acrescenta: *“neste caso, não há infração, porque, enquanto o Mandado de Segurança estiver pendente de Decisão, a matéria de direito se encontrava sub judice e, por conseguinte, o mandamento legal e regulamentar se encontra com sua eficácia suspensa. É impossível infringir um preceito cuja eficácia está suspensa.”*

Afirma que o fato de o contribuinte efetuar o depósito judicial do imposto é mais uma razão para inexistência de infração neste caso. Explica que *“o depósito judicial, além de prevenir a mora, proporcionará, em caso de Decisão judicial denegatória da segurança, a conversão do depósito em renda do Estado, extinguindo, assim, o crédito tributário. Feito o depósito, não faz sentido a aplicação de penalidade e tampouco a fluência de acréscimos moratórios.”*

Entende que o art. 92 do RPAF, sobre o *depósito administrativo* aplica-se também ao *depósito judicial*. Faz um breve comentário sobre a inexistência na Bahia de formulário utilizado para o lançamento de ofício que possibilite fazê-lo sem multa, quando, como neste caso, não houvesse infração. Refere-se à existência da Lei Federal nº 9.430/96 que em seu art. 63, prevê a hipótese de *“que não cabe lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa. Com muita propriedade, o § 1º do dispositivo em apreço aduz que o disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo, e o § 2º prescreve que a interposição da ação judicial favorecida com Medida Liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da Decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição”*.

Reconhece que há uma lacuna na legislação estadual, pois a mesma não contempla solução expressa para esta situação e mantém o lançamento registrando, porém que a empresa *“poderá valer-se da faculdade prevista no art. 159 do RPAF, que prevê a possibilidade de ser requerida à Câmara Superior a dispensa ou redução de multa, ao apelo da equidade, desde que atendidos os pressupostos do citado dispositivo regulamentar”*.

Com relação à inscrição do crédito em Dívida Ativa, noto que o art. 201 do CTN prevê que a inscrição em dívida ativa somente pode ocorrer quando esgotado o prazo de pagamento fixado por lei ou por Decisão final proferida em processo regular. Faz comentários e reproduz trechos doutrinários sobre a matéria e concluiu: *“de fato, o que o CTN prevê, no art. 151, é que a concessão de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada suspende a exigibilidade do crédito, não a sua constituição. O ato administrativo do lançamento é vinculado, não podendo haver óbices à sua prática. O que não pode é o crédito ser exigido, isto é, executado, em caso de Medida Liminar ou de Tutela Antecipada, por conseguinte, o lançamento deve ser mantido, ficando, contudo, suspensa a execução fiscal do crédito tributário correspondente até a Decisão final do Mandado de Segurança. Vota pela procedência parcial do Auto de Infração.”*

O contribuinte ingressa com um pedido de dispensa de multa para que esta Câmara Superior o conheça e acolha.

Aduz inicialmente que o pedido foi interposto “exclusivamente” por ser a Câmara Superior competente para este fim. Transcreve trechos do julgamento onde a JJF entendeu que não houve infração. Faz um breve relato procedimental e apresenta as razões que entende devam embasar o seu pedido:

- 1) que é uma empresa prestadora de serviços relacionados com a exploração de petróleo;
- 2) que ingressou com um Mandado de Segurança e obteve liminar;
- 3) que os valores vêm sendo depositados judicialmente;
- 4) que não são devidos multa e acréscimos moratórios, pois não ocorreu nenhuma infração e o pagamento não foi feito por causa de uma ordem judicial. Afirma que o julgamento pela procedência do Auto de Infração só ocorreu porque a exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal foge a competência das Câmaras de Julgamento Fiscal, porque exclusiva da Câmara Superior. Transcreve trechos da Decisão da JJF. Conclui renovando seu pedido para que seja dispensada a do pagamento da multa imposta, haja vista que o pagamento do ICMS em questão não foi feito em virtude de Decisão judicial, não restando caracterizada a infração, sendo, portanto, indevida a aplicação da penalidade.

Após breve histórico sobre o ocorrido até aqui a PGE/PROFIS emite Parecer opinativo que podemos assim resumir:

Entende que seja indevida a aplicação de penalidade pecuniária e que o pedido de dispensa de multa formulado pelo contribuinte não encontra respaldo no art. 159 do RPAF. Diz que a ocorrência não figurou como um ato infracional já que legalmente respaldado, pois, o lançamento foi realizado para evitar a decadência do Direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário. Comenta a respeito da correção deste procedimento inclusive transcrevendo acórdãos do STF neste sentido. Ratifica a opinião de que a multa nestes casos é indevida e reproduz o art. 63 da Lei Federal nº 9.430/96 que trata sobre a matéria no âmbito da União. Transcreve também o art. 159 do RPAF. Acrescenta que o não recolhimento não se operou por nenhuma das hipóteses previstas no mencionado artigo e não foi instruído com a comprovação do pagamento do débito principal, mais acessório, ainda que mediante depósito judicial e conclui Assim, não há como se deferir, com amparo no art. 159 do RPAF, a dispensa da penalidade pecuniária aplicada no Auto de Infração, tal como pleiteado pelo contribuinte, já que o caso não se insere em nenhuma das hipóteses elencadas nesse dispositivo legal.

VOTO

Após um longo decorrido por motivos diversos e depois de ser submetido a dois julgamentos na JJF e uma Representação da PGE/PROFIS o presente processo nos foi encaminhado para apreciação desta vez de um pedido de dispensa de multa da obrigação tributária principal.

Creio que a questão exposta no relatório é clara: aplicação ou não da equidade como forma integrativa do direito – Art. 108, Inc. IV do Código Tributário Nacional - por ausência de disposição expressa na legislação estadual para os casos de dispensa de multas e outros acréscimos moratórios quando o contribuinte estiver sob o amparo de uma medida liminar em ação judicial anterior ao lançamento e tendo realizado o depósito judicial.

Como diz o Prof. Hugo de Brito Machado *“não é fácil definir equidade, como de verdade não é fácil definir coisa alguma”*(MACHADO, HUGO DE BRITO.Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004. Vol. II, p. 222) e citando Pedro Nunes nesta mesma obra o autor piauiense transcreve comentários a respeito do possível significado desta palavra: *“ sentimento íntimo de justiça, que se funda na igualdade perante a lei, na boa razão e na ética, para suprir a imperfeição da lei ou modificar criteriosamente o seu rigor, tornando-a mais moderada, benigna e humana, com o efeito estritamente necessário ou mais amoldável a circunstancia corrente, de atender a um sem prejudicar a outro ”*

Vários juristas já se manifestaram a respeito deste tema. Na filosofia do direito onde nutrimos grande parte do nosso conhecimento encontramos desde o tempo de Aristóteles a preocupação com a dificuldade da aplicação da lei abstrata aos casos concretos. Del Vecchio, um dos mais importantes juristas italianos recorro o grande filósofo afirmando que em sua obra a definiu como um *“critério de aplicação das leis, o qual permite adaptá-las a cada caso particular e*

temperar-lhes o rigor com a adequação. A fim de aclarar este conceito, comparou a equidade a certa medida (regra lésbia) feita de substância flexível, capaz de se adaptar à sinuosidade dos objetos a medir” (DEL VECCHIO, GIORGIO, Lições de Filosofia do Direito, Coimbra, Armênio Amado Editor, 1979, p. 47)

Creio, como diria Ihering: *“as regras de direito se extraem mediante a abstração das diferentes relações da vida necessitando-se a todo momento o concurso de muitas regras para estabelecer a forma jurídica de uma só relação que encontramos”* (IHERING, R, El espíritu del derecho romano, Tradución espanhola abreviada, Buenos Aires, Revista do Ocidente, 1947, pp.24). Pela importância do tema devemos em certa medida buscarmos tanto no direito brasileiro como no direito comparado, 1 inspiração para conduzir nosso voto. O Prof. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, comenta: *“a noção de equidade com forma de integração do Direito a que se refere o art. 108 do CTN, necessita de muito labor teórico para não se confundir, como por vezes tem acontecido, com a equidade como correção do Direito ou de interpretação e suavização de penalidades fiscais”* (TORRES, RICARDO LOBO, Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.131) O jurista Carlos Maximiliano um dos mais antigos e prestigiosos hermeneutas brasileiros relembra a equidade como princípio basilar da interpretação legal no Direito Romano e comenta: *“ontem como hoje, se tem recorrido a equidade na medida em que a mesma é conciliável com a letra e o espírito das disposições legais”* (CARLOS MAXIMILIANO, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 19. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p.141)

Estes são apenas alguns dos muitos exemplos de como esta matéria necessita de aprofundamento maior para sua aplicação.

A análise objetiva da presente questão foi devidamente feita pela JJF e pelo Parecer opinativo da PGE/PROFIS e nestas peças ficou claro que:

- 1) o lançamento de ofício foi realizado, como por sinal está exposto na peça inicial, *para prevenir a decadência*;
- 2) todos concordam que não houve infração, pois o pagamento do imposto deixou de ser realizado em virtude de autorização judicial;
- 3) ambos concluem que o contribuinte não está em mora ou inadimplente, pois a sua conduta resulta de uma Decisão judicial ;
- 4) o imposto da operação foi depositado judicialmente, o que, além de prevenir a mora, proporcionará, em caso de Decisão judicial denegatória da segurança, a conversão do depósito em renda do Estado, extinguindo, assim, o crédito tributário.

A análise destes fatos nos conduz, e não poderia ser de outra maneira às mesmas conclusões aqui chegaram a JJF e a PGE/PROFIS. A própria Junta de Julgamento Fiscal asseverou *“Para haver multa por infração é preciso, obviamente, que haja infração. Infração é a quebra de um mandamento. Constitui a violação de uma lei ou de uma ordem.”* Ora se não houve infração não pode haver aplicação de penalidade.

Poderíamos até imaginar que a questão se resumisse à simplória inexistência de um modelo de formulário, o que seria recomendável, que proporcionasse ao funcionário da Administração tributária do Estado efetuar o lançamento do tributo sem a aplicação, como neste caso, de penalidades e outros acréscimos indevidos. Creio, porém, que a questão merece um outro desdobramento.

Entendo que, sem um esforço exegético maior não se vislumbra facilmente na legislação tributária estadual – art. 159 do RPAF – uma resposta objetiva sobre o uso ou não da equidade fora das hipóteses nela descritas. As expressões trazidas por este dispositivo – *indução a erro, boa-fé, dúvida de interpretação, ignorância, condições adversas, etc.* – nos leva a entender que seu objetivo, é um daqueles que a doutrina admite como *suavização das penalidades fiscais*. Necessitamos, porém dar uma resposta ao fato concreto que estamos analisando. Compreender a equidade exclusivamente nesta linha não nos basta. Precisamos avançar. E neste avanço cremos

que a interpretação mais compatível é aquela, também aceita pela doutrina, de que se trata do emprego da equidade para correção do direito, para preenchimento de uma lacuna, normalíssima diga-se de passagem, considerando-se as múltiplas relações que necessitam ser reguladas pelo direito e que não estão formalmente previstas.

Chegamos também à conclusão de que não houve infração. O direito do Estado em lançar o imposto foi satisfeito e só nos resta reconhecer de uma vez por todas que a ausência expressa de legislação a respeito nos leva a integrar o direito através da equidade. E como fazemos isto? Consideramos que o julgamento deste pedido de dispensa de multa deve ser entendido como um pedido de reforma da Decisão da JJF para considerá-la procedente em parte subsistindo apenas o lançamento de ofício no que diz respeito ao imposto? Ou entendemos como fazem alguns que *“embora o texto legal (Art. 63 da Lei nº 9.430/96) refira-se a tributos da União aplica-se igualmente nas esferas estadual, municipal e distrital. Efetivamente, por estar regulando a matéria concernente à decadência tributária a norma em questão insere-se no campo de abrangência da lei complementar referida no art. 146, Inc. III da Constituição Federal de aplicação no âmbito nacional”* (HARADA, KIYOSHI, Da liminar em matéria tributária, São Paulo, Juarez Oliveira Ed., 2000, p.109) ?

Optamos por entender que estamos diante de um caso típico de lacuna da legislação estadual e que necessitamos integrá-la através da equidade que é uma das hipóteses previstas no inc. IV do art. 108 do CTN e de aplicação em nosso subsistema tributário estadual. Não se trata, como bem colocou a Decisão da JJF, de um pedido de dispensa de multa, pois nesta hipótese a equidade deveria ser interpretada como abrandamento do rigor da lei. Não. Neste caso fazemos um esforço para integrar a norma estadual preenchendo uma lacuna.

Consideramos, que pela relevância da matéria e em respeito ao princípio do informalismo e da ampla defesa, a peça recursal deve ser conhecida e acolhida como um pedido para alteração da Decisão da JJF ao apelo da equidade, e considerar improcedente a inclusão de multa e demais acréscimos moratórios no lançamento de ofício realizado, pois o sujeito passivo impetrou um Mandado de Segurança antes de nascida a obrigação tributária, liminarmente lhe foi concedida a segurança e tendo ele efetuado o depósito judicial. Altera-se, assim, a Decisão da JJF para considerar o Auto de Infração Parcialmente Procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **DEFERIR** o Pedido de Dispensa de Multa apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207162.0066/03-2**, lavrado contra **PETRORECÔNCAVO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.845,99**, sem acréscimo da multa e dos acréscimos legais, por inoccorrência de infração de natureza tributária. Fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário até a Decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS