

PROCESSO - A. I. N° 232856.0026/06-4
RECORRENTE - CRED MÓVEIS ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0311-01/07
ORIGEM - INFAS JEQUIÉ
INTERNET - 04/08/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0205-12/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Exigência fiscal subsistente. Afastada a alegação de nulidade. Multa prevista, à época dos fatos, na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei n° 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar imposto, no valor de R\$ 3.382,61, em razão da falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, nas aquisições interestaduais de mercadorias, nos meses de abril a novembro de 2005.

Na Decisão recorrida, a Primeira Instância afastou a alegação de nulidade do lançamento e, no mérito, julgou o Auto de Infração procedente. O ilustre relator salientou que a redução do imposto em 50% já tinha sido considerada pelo autuante, quando as aquisições foram realizadas diretamente das indústrias. Explicou o relator que o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial deve ser realizado até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, uma vez que o autuado não tinha credenciamento para efetuar o pagamento em outro momento.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que o Auto de Infração não merece prosperar, pois contém vícios e irregularidades que acarretam a sua nulidade.

Afirma que, por ser uma microempresa, tem direito a uma redução de 50% do imposto devido por antecipação parcial. Sustenta que o valor devido é de R\$ 1.691,28, conforme o demonstrativo que apresenta à fl. 89 dos autos. Requer que o autuante informe a razão pela qual não lhe concedeu a redução prevista na legislação, bem como não lhe deu a oportunidade de efetuar o pagamento do imposto mediante uma comunicação. Diz que a existência de escrita regular impede a aplicação de arbitramento e presunção. Diz que os livros fiscais fazem prova a favor de quem mantém a sua escrituração. Para embasar sua alegação, cita jurisprudência de tribunal administrativo fiscal.

Alega que a multa indicada na autuação possui o caráter de confisco. Diz que, com o advento da Lei Federal n° 9.298/96, a multa por inadimplemento passou a ser no máximo de 2%. Afirma que a fiscalização está cobrando atualização monetária, juros de mora e correção monetária em desacordo com a citada lei federal. Menciona que esse fato configura *bis in idem* e enseja o enriquecimento ilícito do estado. Cita doutrina, para respaldar sua tese.

Ao finalizar, o recorrente solicita que a multa indicada no lançamento seja declarada ilegítima e que venha a ser reduzida para o percentual de 2%. Requer o cancelamento do Auto de Infração.

Ao exarar o Parecer de fls. 102 e 103, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a esfera administrativa não é a sede apropriada para a apreciação das questões pertinentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual. Frisa que as alegações recursais são as mesmas já apresentadas na defesa, não tendo sido trazido aos autos qualquer documento ou prova capaz de modificar a Decisão recorrida. Ao final, o ilustre Parecerista opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre o cabimento da multa prevista no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do ICMS devido por antecipação parcial, para as microempresas optantes pelo regime do SIMBAHIA.

Em atendimento à diligência, foi exarado o Parecer de fls. 107 a 111, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador Assistente da PGE/PROFIS.

Afirma o ilustre procurador que entende ser inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto nas hipóteses de empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, pois a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial são institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, uma vez que a sanção descrita no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não abrangia a antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07.

Quanto à possibilidade da aplicação da multa preconizada no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, entendeu o ilustre procurador que, amparado numa visão sistemática do corpo de normas forjado na lei estadual do ICMS, não é possível a imputação nas hipóteses de falta de recolhimento da antecipação parcial, já que o termo “antecipação” não abarcaria a antecipação “parcial”, referindo-se a mesma ao instituto da substituição tributária denominado antecipação.

Em relação à possibilidade de aplicação da alínea “f”, inciso II, do artigo 42, da Lei nº 7014/96, o procurador posicionou-se favoravelmente ao re-enquadramento da multa, por entender que a dicção da norma prevista na alínea “f” remete à possibilidade latente de aplicação de penalidade nos casos de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas no inciso II, do artigo 42, desde que importe descumprimento de obrigação tributária principal. Assevera ser possível a revisão da penalidade e, por conseguinte, alteração do lançamento, no sentido de se modificar a multa proposta no lançamento para a sanção descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, aplicável nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial antes do advento da Lei nº 10.847/07, possibilitando ao autuado a solicitação de dispensa e redução de multa, prevista na Lei Estadual de regência do ICMS.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado, ora recorrente, foi acusado de ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização.

Inicialmente, afasto as alegações recursais de nulidade do lançamento, pois o procedimento fiscal foi realizado em conformidade com as determinações legais que regem a matéria, a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo é clara e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos e de documentos fiscais que permitem o exercício do direito de defesa sem qualquer restrição. Por seu turno, a Decisão recorrida foi proferida com a devida fundamentação, abordando os diversos aspectos da defesa interposta. Dessa forma, não há nos autos qualquer vício capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração ou a Decisão recorrida.

Quanto à solicitação recursal para que o autuante preste esclarecimentos, não há razão para ser atendido o pleito do contribuinte, pois os elementos já existentes no processo são suficientes para o deslinde da questão.

O recorrente alega que na apuração do imposto devido não lhe foi concedida a redução de 50% que fazia jus na condição de microempresa. Apesar de esse argumento já ter sido devidamente rechaçado na Decisão recorrida, saliento que a redução citada pelo recorrente já foi concedida pelo autuante, quando as aquisições foram realizadas na indústria. A concessão dessa redução fica evidente quando se examina o demonstrativo de fls. 6 e 7 e as notas fiscais acostadas às fls. 11 a 54. Desse modo, não há como prosperar essa alegação.

Ressalto que no Auto de Infração em epígrafe não houve qualquer hipótese de arbitramento ou de cobrança de imposto com base em presunção. Também saliento que a escrita fiscal do recorrente não foi desclassificada em momento algum.

Não há como atender o pleito recursal para que o imposto devido fosse cobrado por meio de “comunicação” do autuante, pois, constatada a irregularidade fiscal, o imposto deve ser cobrado mediante a lavratura de Auto de Infração e com a imposição da multa cabível.

Quanto à multa cabível, passo comungar com a tese defendida pelo ilustre representante da PGE/PROFIS de fls. 107 a 111, segundo a qual a multa indicada na autuação (art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%) não é cabível e deve ser reenquadrada no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que, no entanto, caso o recorrente assim deseje, poderá requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa da multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhada da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, inc. I, do RPAF/99.

Quanto à alegação recursal de que a multa teria o caráter de confisco, ressalto que não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

No que tange ao pedido de cancelamento ou redução de multa, saliento que a referida multa trata de descumprimento de obrigação principal e, portanto, a análise da possibilidade de sua redução ou cancelamento é da competência exclusiva da Câmara Superior, conforme já dito acima. Por seu turno, também não há como reduzir ou cancelar os acréscimos legais cobrados, pois eles estão expressamente previstos na legislação tributária estadual.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, porém, a multa indicada na autuação para 60%, nos termos do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e ressaltando ao recorrente a possibilidade de se eximir dessa multa mediante pedido de dispensa de multa ao apelo da equidade, dirigido à Câmara Superior deste CONSEF no prazo de trinta dias da ciência desta Decisão, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos, sob o fundamento de ter sido induzido a erro por orientação de funcionário fiscal, conforme previsto no art. 159, inc. I, do RPAF/99.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento externado pelo insigne Conselheiro Relator tão-somente no que pertine à multa aplicada, tendo em vista que, ao contrário do mesmo, 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 sancionatório, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

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

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que o presente Auto de Infração estivesse inquinado de flagrante improcedência.

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

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

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

VOTO

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado

nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, o presente Auto de Infração.

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 opinativo apresentado - 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, inscrito no Simbahia, 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, b, “1”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, se defendeu justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário, Parecer da PGE/PROFIS e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

De fato, a dicção da norma prevista na alínea ‘f’ nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

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

Note-se que, como observado alhures, 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!

Tal consideração avulta ainda mais em importância quando se percebe que o contribuinte, inscrito no regime simplificado do Simbahia, teve a multa inicialmente capitulada **MAJORADA**, *ad absurdum*, no julgamento do presente processo. Houve aumento indireto de tributo a pagar, visto que a multa de 50% passou a ser de 60%!

Em verdade, houve a aplicação, “às avessas”, do princípio insculpido no art. 170, IX c/c art. 179, da Magna Carta. Tal entendimento transgride o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade estrita que devem reger o processo administrativo fiscal. Ao invés de merecem tratamento privilegiado, estariam as empresas enquadradas no antigo SIMBAHIA, em verdade, tendo a sua situação agravada no curso do julgamento do Auto de Infração.

Tal conduta, inclusive, já havia sido repudiada pela própria PGE/PROFIS, no mesmo Parecer acima transcrito. Senão, vejamos:

“(...)

Contudo, em que pese a literalidade da norma nos remeter a uma ilação da possibilidade de aplicação da penalidade na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresas e empresas de pequeno porte, entendo impertinentes tal conclusão, quando levada a cabo um exame do artigo legal em simbiose aos princípios régios da proporcionalidade (razoabilidade) e da legalidade estrita na imputação de penalidades.

Afinal, quadra apontar, seria ilógica não se aplicar um penalidade à empresas adstritas ao regime de normal de tributação, aplicando-a aos contribuintes regidos pelo regime simplificado de exação, regime este inclusive amparado por arrimo constitucional, em que se disciplina tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e microempresa.” (destaques e grifos nossos)

A contrario sensu, o novel entendimento da PGE/PROFIS, acompanhado pelo nobre relator, acaba por seguir justamente o que era repudiado pelo próprio órgão jurídico: dar **tratamento idêntico** às empresas inscritas no regime normal de apuração e às empresas inscritas no regime simplificado de apuração. Ambas estão sendo obrigadas a pagar **o mesmo valor de multa**, a despeito do quanto consubstanciado na Constituição Federal e na própria Lei do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06). E o que é pior: majorar, elevar ou, enfim, aumentar o valor da multa inicialmente capitulada no próprio curso da instrução processual, implicando, de forma indireta, em aumento de tributo a pagar, em relação ao inicialmente exigido.

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 n.º 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa exigida na ação fiscal e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração n.º 232856.0026/06-4, lavrado contra **CRED MÓVEIS ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.382,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira e Mônica Maria Roters.
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS