

PROCESSO - A. I. N° 279804.0004/07-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2^a JJF n° 0118-02/08
ORIGEM - INFAS ATACADO
INTERNET - 19/10/2009

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0294-12/09

EMENTA: ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo comprovou que na apuração do débito foram incluídas mercadorias destinadas a uso/consumo e ao ativo imobilizado, impondo a subsistência parcial do lançamento. Mantida a Decisão. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96). Não apreciado o Pedido de Dispensa de Multa por descumprimento de obrigação principal, uma vez que se trata de matéria da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, ao teor do disposto no artigo 159 do RPAF/99. Poderá o recorrido, caso assim deseje, interpor tal Pedido, observando os requisitos previstos no citado dispositivo regulamentar. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2^a Junta de Julgamento Fiscal (2^a JJF), nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF n° 0118-02/08, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar imposto, no valor de R\$43.186,06, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização.

O autuado apresentou defesa e, inicialmente, explicou que era uma empresa prestadora de serviço e que estava inscrito no SimBahia na condição de empresa de pequeno porte. Alegou que não foram excluídas da autuação as aquisições destinadas ao ativo imobilizado e ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Disse que, em relação a essas aquisições, estava dispensado do recolhimento da diferença de alíquota, nos termos dos artigos 395-A c/c 7º, V, do RICMS-BA. Também alegou que a Nota Fiscal n° 91371 foi lançada em duplicidade, que a Nota Fiscal n° 273741 tratava de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, que os valores referentes às Notas Fiscais n^{os} 3916 e 364171 foram lançados a maior. Às fls. 78 a 80 dos autos, apresentou demonstrativo, no qual identificou os produtos que eram destinados ao seu ativo imobilizado e ao uso e consumo do próprio estabelecimento, bem como reconheceu como devidos os valores de R\$1.210,11 (Out/05) R\$3.997,07 (Nov/05) e R\$5.634,12 (Dez/05).

Na informação fiscal, o autuante transcreveu o disposto nos incisos I e II do § 3º do artigo 352-A do RICMS-BA e, em seguida, afirmou que o autuado não estava dispensado de recolher a diferença

de alíquota, pois em todas as notas fiscais o imposto fora destacado à alíquota de 7%. Quanto aos equívocos apontados na defesa, o autuante reconheceu o erro referente à Nota Fiscal nº 91371, porém não acolheu as alegações defensivas atinentes às Notas Fiscais nºs 273741 e 364171. Elaborou novos demonstrativos, tendo apurado o débito de R\$41.153,75.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado reiterou as alegações defensivas e trouxe ao processo cópia da GNRE que comprovava o pagamento do imposto referente à Nota Fiscal nº 273741. Em nova informação fiscal, o autuante excluiu da autuação o valor referente a essa citada nota fiscal, passando o valor do débito para R\$39.875,39. O autuado foi cientificado desse novo valor, porém não se pronunciou.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator votou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 10.841,30, tendo fundamentado o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

[...]

Observo que o autuado logrou êxito na comprovação de houve erros no levantamento fiscal, com exceção da Nota Fiscal nº 364171 (mês 10/2005), uma vez que, confrontando a cópia da nota fiscal à fl. 12 com o levantamento à fl. 08, constatei que todos os dados consignados no levantamento fiscal estão correto, divergindo apenas o número da nota fiscal que é 141010. Quanto a Nota Fiscal nº 364171 apresentada na defesa (fl. 77), por não ter sido incluída no levantamento inicial à fl.08 não deve ser considerada neste processo.

No tocante a alegação defensiva de que os produtos especificados em vermelho no levantamento do autuado às fls. 78 a 80 são bens de uso/consumo e do ativo imobilizado, levando-se em consideração que a atividade do estabelecimento é de prestação de serviço, conforme documento à fl. 59, pela descrição dos produtos especificados concluo que devem ser excluídos do levantamento fiscal por se enquadarem como de uso e consumo e ativo imobilizado.

Desta forma, devem ser excluídas do levantamento fiscal as notas fiscais nº 364.171; 1.729; 90.512; 480; 496/479; 90.791 (outubro/2005); 626; 646; 647; 660; 91.371; 143.311; 700; 701; 91.137; 91.136; 91.139; 14.789; 409; 91.274; 91.371; 414; 91.558 (novembro/2005); 91.823; 756; e 68.784 (dezembro/2005), por se referirem a tubos, abraçadeiras, fitas, trava, tambor e fios.

Por outro lado, poderia se cogitar a possibilidade de exigência do imposto a título de diferença de alíquota através de outra ação fiscal, porém, por se tratar de estabelecimento inscrito no SIMBAHIA, não é devido o pagamento nesta hipótese conforme previsto no artigo 7º, I, do RICMS/97.

[...]

Tendo em vista que o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no artigo 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a primeira instância recorreu de ofício de sua Decisão.

O autuado foi notificado acerca do Acórdão JJF Nº 0118-02/08 em 17/06/08, conforme aviso de recebimento à fl. 162. Em 01/07/08, o autuado apresentou o Recurso Voluntário de fl. 186, o qual foi considerado intempestivo (fl. 167).

Em petição à fl. 178, o autuado solicita que seja acatado o seu “*Pedido de Reconsideração, no julgamento do processo do Auto de Infração nº 279804.0004/07-0, conforme Recurso Voluntário apresentado sob Protocolo 111394/2008-9 em 01.07.08*”.

Conforme despacho da senhora Assistente de Conselho à fl. 184, o Recurso Voluntário foi acostado ao processo (fl.186). Nesse Recurso Voluntário, o recorrente solicita que a Câmara Superior do CONSEF cancele a multa indicada no Auto de Infração, no percentual de 50%, uma vez que a falta de recolhimento do imposto não foi decorrente de dolo ou má-fé.

À fl. 194-v, a senhora Assistente de Conselho encaminhou o processo ao Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, para análise da impugnação ao arquivamento do Recurso Voluntário e para apreciação do Recurso de Ofício interposto pela primeira instância.

O processo foi submetido à pauta suplementar, tendo a 2ª CJF decidido encaminhá-lo em diligência à PGE/PROFIS, para que fosse emitido Parecer jurídico acerca da multa cabível para a infração descrita na acusação

Em Parecer às fls. 198 e 199, a ilustre representante da PGE/PROFIS, doutora Maria Dulce Baleeiro Costa, procuradora do Estado, afirma que no seu entendimento a multa prevista no artigo 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%, era a prevista para a falta de pagamento da antecipação parcial por microempresas. Explica que a redação dada pela Lei nº 10.847/07 à alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi apenas semântico, não importando em qualquer alteração ao regime então vigente, já que, desde 2001, era expressa a previsão legal de multa pela intempestividade no recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, em todas as suas hipóteses regulamentares, dentre as quais a antecipação parcial. Tendo em vista a existência de entendimento em sentido contrário, a ilustre procuradora submeteu seu Parecer à chefia da PGE/PROFIS para deliberação.

Em Parecer às fls. 201 a 204, o doutor José Augusto Martins Junior, procurador assistente da PGE/PROFIS, diverge do entendimento defendido pela doutora Maria Dulce Baleeiro Costa, pois entende ser inaplicável a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 aos casos de falta de recolhimento de antecipação parcial, antes da Lei 10.847/07, uma vez que o próprio legislador distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação propriamente dita, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN 3203-8/2004.

Quanto à aplicação da pena prevista no art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, nas hipóteses de falta de pagamento da antecipação parcial por microempresas, entende o ilustre procurador que é inaplicável a sanção decorrente do não recolhimento da antecipação tributária, tanto na hipótese das empresas normais como no caso de microempresas, empresa de pequeno porte e ambulantes.

O autuante e o autuado foram regularmente notificados acerca dos Pareceres da PGE/PROFIS, porém não se pronunciaram.

VOTO

Tendo em vista o seu conteúdo, considero a petição de fls. 186 como sendo um Pedido de Dispensa de Multa por descumprimento de obrigação tributária principal ao apelo da equidade.

O disposto no artigo 159, do RPAF/99, reserva à Câmara Superior do CONSEF a apreciação do Pedido de Dispensa de Multa por infração de obrigação principal. Dessa forma, por falta de competência, não pode esta 2ª CJF apreciar o citado Pedido. No entanto, o recorrido poderá dirigir à Câmara Superior o seu Pedido de Dispensa de Multa, dentro do prazo de trinta dias, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e de seus acréscimos, desde que comprovada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no § 1º do artigo 159 do RPAF/99.

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a parte sucumbente da Fazenda Pública Estadual decorreu de exclusões das notas fiscais computadas equivocadamente pelo autuante e de aquisições de produtos destinados ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento.

Quanto às exclusões das notas fiscais que foram consideradas de forma equivocada, não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois os equívocos foram comprovados pelo recorrido e, além disso, foram expressamente reconhecidos pelo próprio autuante nas informações fiscais.

No que tange às exclusões decorrentes de aquisições de produtos destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo do próprio estabelecimento, também não há correção a fazer na Decisão da primeira instância, pois as aquisições não eram destinadas à comercialização, nos termos do “caput” do artigo 352-A do RICMS-BA.

Na informação fiscal o autuante salientou que as operações em tela eram equiparadas à comercialização por força do disposto no § 3º artigo 352-A do RICMS-BA. O disposto nesse parágrafo aplica-se aos casos em que as empresas de atividades mistas adquirem mercadoria para a aplicação nas prestações de serviços, não abarcando, portanto, as aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento e ao ativo imobilizado.

Todavia, observo que a multa indicada na autuação, no percentual de 50%, prevista no artigo 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, estava equivocada, pois, considerando o período abarcado pela ação fiscal, a multa cabível nos casos de falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, por empresas do SimBahia, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei. Dessa forma, retifico a multa indicada na autuação para a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, uma vez que esta era a pena prevista na lei para a irregularidade à época dos fatos geradores.

Verifico que, caso a multa tivesse sido corretamente indicada no Auto de Infração, o recorrente poderia ter se beneficiado da redução de multa prevista no art. 45-A, da Lei nº 7.014/96. Assim, o recorrente poderá se eximir da multa em questão, requerendo à Câmara Superior do CONSEF a dispensa de multa por infração de obrigação principal ao apelo da equidade, 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, I, do RPAF/99.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão recorrida. De ofício, retifico a multa indicada no Auto de Infração, no percentual de 50%, para a prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Questão da Retificação da Multa)

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, distingui 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 brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre relator do presente PAF, 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 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, dês 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, quanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

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 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.

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, também NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, afastando, porém, a multa exigida na ação fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279804.0004/07-0, lavrado contra **ISOREL LOCAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.841,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Quanto à Questão da Retificação da Multa

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FEREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS