

PROCESSO - A. I. Nº 028924.0024/08-1
RECORRENTE - ENERGY SAVER DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0110-01/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 06/04/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJE Nº 0045-12/10

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Fatos demonstrados nos autos. Não acatada a alegação do autuado de se tratar de microempresa, com direito a redução de 50% do imposto devido, por ter adquirido as mercadorias diretamente a estabelecimentos industriais. Registro existente no sistema de cadastro da SEFAZ/BA, no período autuado, aponta a sua condição de empresa de pequeno porte. Infrações subsistentes. Rejeitada a nulidade arguida. 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 nº 7.014/96). Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JF) que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$ 255.218,19, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Recolheu a menos o ICMS antecipação tributária parcial, na condição de empresa de pequeno porte (EPP), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março a outubro e dezembro de 2005, novembro de 2006, janeiro, março e junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 91.830,84, acrescido da multa de 50%.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte (EPP), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2006, abril e maio de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 112.484,16, acrescido da multa de 50%.
3. Recolheu a menos o ICMS antecipação tributária parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no mês de setembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.890,87, acrescido da multa de 50%.
4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho, agosto, outubro a dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 40.012,32, a

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do autuante extrapolado o prazo 90 dias para a conclusão dos trabalhos.

prorrogação por escrito. Disse que, caso essa nulidade não fosse acatada, deveria lhe ter sido concedida a oportunidade de exercer o seu direito de denúncia espontânea.

No mérito, alegou que na apuração da antecipação parcial não foi considerada a redução de 50%, cabível nas aquisições realizadas por microempresa (ME) em indústrias. Sustentou que, apesar de ter sido considerado como EPP, o fisco deveria ter revisado esse enquadramento e corrigidos os dados arquivados na SEFAZ, possibilitando tipificá-lo como microempresa.

Na informação fiscal, o autuante afirmou que o contribuinte fora notificado da ação fiscal por meio de Termo de Fiscalização, devidamente assinado pelo representante legal da empresa. Disse que o autuado tinha sido enquadrado na condição de empresa de pequeno porte, a partir de 01/01/2005, conforme consta nos controles da SEFAZ (fl.800). Frisou que os valores consignados na DME de 2004 enquadravam o autuado como EPP. Sustentou que não havia como o autuado exercer o seu direito de denúncia espontânea, pois a ação fiscal já tinha se iniciado.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0110-01/09, o Auto de Infração foi julgado procedente. A preliminar de nulidade foi afastada sob o argumento de que *“a ausência de solicitação de prorrogação não se apresenta como motivo determinante de nulidade do ato”*. No mérito, as infrações foram julgadas subsistentes, tendo em vista que desde 01/01/05 o autuado estava enquadrado como empresa de pequeno porte, conforme os registros existentes no sistema INC – Informações dos Contribuintes e, portanto, a redução de 50% do ICMS devido por antecipação parcial, prevista no § 4º do artigo 352-A do RICMS/BA, não o alcançava.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o autuante, sem autorização por escrito, extrapolou o prazo previsto de noventa dias para a conclusão da auditoria fiscal. Diz que a ação fiscal foi iniciada em 18/03/08 e encerrada em 21/08/08, sem que tivesse havido prorrogação do prazo para o encerramento da auditoria, violando, assim, o disposto no § 1º do art. 28 do RPAF/99. Destaca que a partir de 18/06/08, quando encerrou o prazo regulamentar de 90 dias, a auditoria prosseguiu ilegalmente. Sustenta que o auditor fiscal que não tem a devida autorização para autuar está desprovido de competência funcional para tanto e, desse modo, nos termos do art. 18, inc. I, do RPAF/99, é nula a ação fiscal por ele realizada.

Afirma que, caso essa preliminar não seja acatada, deve lhe ser concedida a oportunidade de denunciar espontaneamente o débito, conforme previsto no § 1º do artigo 28 do RPAF/99. Após transcrever trecho da Decisão recorrida em que foi dito que *“o contribuinte teve oportunidade de exercer o seu direito de denunciar espontaneamente o débito”*, o recorrente afirma que a Decisão recorrida era incoerente e, em seguida, questiona como poderia exercer esse direito se estava submetido a ação fiscal?

Adentrando no mérito, o recorrente alega que o motivo relevante do Recurso é o fato de que o autuante desconsiderou a redução de 50% do valor do imposto devido por antecipação parcial pelas microempresas nas aquisições efetuadas diretamente nas indústrias, o que reduziria o valor cobrado no Auto de Infração. Sustenta que a sua condição de ME e a qualidade de indústria dos seus fornecedores podem ser comprovadas mediante apresentação do contrato social, da Declaração de Imposto de Renda, do pagamento do ICMS pelo SIMBAHIA e das notas fiscais de entradas. Diz que para comprovar a sua alegação acostou ao processo cópia do contrato social, das DMEs do período auditado e das notas fiscais de entradas.

Acrescenta que a Constituição Federal estabeleceu tratamento jurídico diferenciado para as ME e as EPP, incentivando-as mediante uma simplificação de suas obrigações, sem que fosse fixada qualquer distinção no tratamento a ser dispensado a essas duas categorias empresariais. Diz que, portanto, não é admissível que o RICMS-BA conceda benefício às MEs em detrimento das EPPs. Sustenta que a boa hermenêutica leva a se estender a estas o mesmo tratamento dado àquelas, tanto que a partir de 01/03/08 as EPPs passaram a usufruir tal benefício.

Enfatiza que, segundo a lei que instituiu o Estatuto das Micro empresa de pequeno porte as pessoas jurídicas cuja receita bruta : igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00. Assevera que, ao definir

enquadramento do porte das MEs e das EPPs, a legislação estadual deve estar adstrita ao quanto definido na Lei 9.841/99, que à época instituiu o Estatuto das MEs e EPPs.

Menciona que em 21/06/05 foi sancionada a Lei Estadual nº 9522/05, a qual definiu que a partir de 01/09/05 seriam consideradas como ME os contribuintes cuja receita bruta no ano anterior seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00, o que diz ser o seu caso, conforme as DMEs de 2005 e 2006, anexadas às fls. 434 e 435. Dessa forma, o recorrente assevera que o autuante se equivocou em não conceder a redução de 50% na antecipação parcial, pelo que requer o refazimento do cálculo do Auto de Infração, ajustando-o aos parâmetros legais.

Menciona que, apesar de ser considerado pelo fisco estadual como EPP, o fisco deve revisar esse enquadramento e corrigir as informações constantes nos sistemas de dados da SEFAZ, possibilitando tipificá-lo como ME e, assim, estender ao recorrente o benefício estatuído em lei. Diz que, caso não seja possível enquadrá-lo como ME, que lhe seja deferido o citado benefício, pois de fato é uma microempresa, na essência da expressão.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado insubsistente ou nulo, ou que lhe seja concedido o direito de efetuar denúncia espontânea ou, ainda, que lhe seja concedida a redução de 50% do imposto devido em razão de ser uma ME.

Ao exarar o Parecer de fls. 833 e 834, a ilustre representante da PGE/PROFIS explica que a ausência de prorrogação não é motivo para a nulidade da autuação, pois a fixação do prazo para a conclusão do trabalho de fiscalização tem por objetivo não permitir que a fiscalização perca indefinidamente, gerando tormentos ao contribuinte, que ficará resguardado no direito de denunciar espontaneamente, se for o caso.

Destaca que a ausência de prorrogação não torna o agente incompetente, uma vez que o preposto fiscal foi regulamente investido no cargo de auditor fiscal. Diz que a prorrogação do prazo para a conclusão do trabalho de fiscalização foi dada no momento do registro do Auto de Infração, o que significa que a autoridade superior validou o ato do auditor fiscal, convalidando a tarefa. Sustenta que a única consequência que a legislação impõe à perda do prazo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização sem prorrogação é a possibilidade de denúncia espontânea pelo contribuinte, o que diz não ter ocorrido no presente caso.

No mérito, afirma a ilustre procuradora que o recorrente estava, desde 01/01/05, enquadrado como empresa de pequeno porte, conforme o extrato do INC – Informações dos Contribuintes à fl. 800. Diz que, dessa forma, não merecem acolhimento as alegações recursais, já que o fato é indiscutível: o contribuinte era, à época, inscrito como empresa de pequeno porte, pelo que não fazia jus à redução em 50% do ICMS devido por antecipação parcial, nos termos do § 4º do artigo 352-A do ICMS-BA. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração por falta de prorrogação do prazo para encerramento da ação fiscal, violando, assim, o disposto no § 1º do artigo 28 do RPAF/99. Todavia, considero que essa preliminar de nulidade não merece acolhimento, conforme passo a demonstrar.

Nos termos do artigo 26 do RPAF/99, a ação fiscal se inicia, dentre outras hipóteses, com a *“intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização”*. À luz desse dispositivo regulamentar, o procedimento fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração em epígrafe foi iniciado em 18/03/08, conforme a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais acostada à fl. 21. Essa demarcação do início do procedimento fiscal visa a informar o sujeito passivo acerca da ação fiscal a ser desenvolvida e, precipuamente, a afastar a possibilidade de que eventuais pagamentos ou procedimentos realizados pelo contribuinte sejam considerados como espontâneos.

Prevê o disposto no § 1º do artigo 28 do RPAF/99 que “*O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso*”. Dessa forma, a ação fiscal em tela deveria ter-se encerrada em 18/06/08, ou então ter sido prorrogada por até dois iguais períodos consecutivos.

Efetivamente, a ação fiscal ultrapassou o prazo de noventa dias sem que tivesse sido formalmente prorrogada pela autoridade competente, no caso o inspetor fazendário. Todavia, essa ausência de prorrogação não constitui um vício capaz de acarretar a nulidade do lançamento tributário, pois não cerceou o direito de defesa do fiscalizado e nem lhe causou qualquer prejuízo. Essa ausência da prorrogação chegou a favorecer ao recorrente em detrimento da Fazenda Pública Estadual, haja vista que, vencido o prazo de noventa dias sem que tivesse havido prorrogação, poderia o recorrente ter exercido o seu direito de denunciar espontaneamente os débitos tributários em questão, o que, no entanto, não foi feito.

Não acolho a tese recursal de que a ausência da prorrogação do prazo para encerrar a ação fiscal tornava o autuante incompetente para autuar, pois, nos termos da legislação em vigor, o autuante era a autoridade competente para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que estava investido no cargo de auditor fiscal e preenchia os requisitos legais. Vejo a ausência de prorrogação assinada pelo inspetor fazendário como sendo uma questão administrativa interna à repartição fazendária do domicílio fiscal do recorrente, porém incapaz de tornar o autuante incompetente para autuar. Ademais, comungando com o opinativo da representante da PGE/PROFIS, a ausência de prorrogação do prazo para a execução da ação fiscal foi suprida quando o inspetor fazendário visou o Auto de Infração e autorizou o seu registro.

O recorrente solicita que lhe seja concedida a oportunidade de denunciar espontaneamente o débito tributário em questão, todavia essa oportunidade ele teve quando o prazo de validade expirou em 18/06/08 sem que tivesse havido qualquer prorrogação. Não seria razoável esperar que o fisco intimasse o recorrente para que ele exercesse o seu direito de denunciar espontaneamente o débito tributário em questão, pois, assim, não seria mais uma denúncia espontânea. Dessa forma, não há como atender esse pleito recursal, bem como não vislumbro qualquer incoerência na Decisão recorrida.

Alega o recorrente que estava enquadrado como microempresa no período abrangido pela autuação, contudo não há como prosperar essa alegação recursal, tendo em vista que, desde 01/01/05, ele estava enquadrado como empresa de pequeno porte, conforme atestam os extratos do INC – Informações do Contribuinte – de fls. 12 e 800. A DME de fl. 799 comprova que o faturamento bruto do recorrente no exercício de 2004 foi de R\$ 377.562,00, o que ensejou o seu enquadramento como EPP. Corroborando esses fatos, observo que os recolhimentos do ICMS devido pelo recorrente a partir de janeiro de 2005 foram feitos na condição de EPP, conforme fls. 17 a 19. O próprio recorrente reconhecia a sua condição de EPP a partir do exercício de 2005.

O recorrente argumenta que o enquadramento na condição de ME ou de EPP deveria ter sido feito com base na Lei Federal nº 9.841/99. Com o devido respeito, a tese defendida pelo recorrente não se sustenta, uma vez que o tratamento diferenciado e simplificado dispensado às microempresas, às empresas de pequeno porte e aos ambulantes, para fins do ICMS, está disciplinado pela Lei Estadual nº 7357, de 04/11/98.

Quanto à alegação recursal de que a legislação estadual não poderia deixar de observar os ditames da Constituição Federal, saliento que não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Não há, portanto, retificação a fazer no enquadramento do recorrente no regime de EPP, uma vez que ele foi enquadrado como empresa de pequeno porte e nem correção a efetuar na apuração do ICMS cobrado no Auto de Infração em lide. Todavia, de ofício, observo que o Auto de Infração, no percentual de 50%, prevista no inciso I, alínea “b”, nº 7.014/96, deve ser retificada, conforme passo a demonstrar.

Acompanhando a tese que vem sendo defendida pelos ilustres representantes da PGE/PROFIS – a exemplo dos opinativos exarados nos Acórdãos CJF Nºs 0209-12/09, 0222-12/09 e 0274-12/09 –, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.847/07 a aplicação da multa prevista no art. 42, I, “b”, “1” da Lei nº 7.014/96, está equivocada, haja vista que essa penalidade era cabível apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei.

Não vislumbro qualquer óbice à retificação da multa por parte deste colegiado, já que, nos termos do artigo 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa que efetua o lançamento apenas “propor a aplicação da penalidade cabível”. Resta, portanto, a este órgão julgador administrativo manter ou corrigir a multa que foi originalmente proposta pela autoridade lançadora, sem a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração. Essa retificação de multa no mesmo Auto de Infração não enseja cerceamento do direito de defesa, uma vez que o sujeito passivo se defende da acusação que lhe fora feita, e não da tipificação legal da multa. Do mesmo modo, a retificação da multa não acarreta qualquer inovação, tendo em vista que foram respeitados os limites traçados pela acusação e pelos valores originalmente consignados no Auto de Infração.

Em face do exposto, retifico a multa indicada no Auto de Infração, no percentual de 50%, 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.

Ressalto que o recorrente poderá requerer 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, conforme previsto no art. 159, I, do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, retificando, de ofício, a multa indicada na autuação para a prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às multas aplicadas nas infrações 1 a 4)

Divirjo do entendimento externado pelo insigne Conselheiro Relator tão-somente no que pertine à multa aplicada nas infrações 1 a 4, exceto no que se refere ao mês de dezembro de 2007 (infração 4), tendo em vista que, ao contrário da mesma, 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, in brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o pr

aplicadas nas infrações 1 a 4 - exceto no que se refere ao mês de dezembro de 2007 (infração 4) -, do presente Auto de Infração estivessem inquinadas de flagrante improcedência.

A hipótese, com exceção do mês de dezembro de 2007, objeto da infração 4, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

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

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

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

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

Naquela oportunidade, o ilustre relator do presente PAF, Conselheiro Tolstói 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 saída 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 processo parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada, assim como se refere ao mês de dezembro de 2007 (infração 4) -, objeto do presente

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no

“f”, da Lei nº 7.014/96, 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 expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de mic porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na 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!

Mas não é só. Tal consideração avilta 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 nas infrações 1 a 4, 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 transgredir o princípio da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade estrita que devem reger o processo administrativo fiscal. Ao invés de merecer 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 d
aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo**! Sim, “eu

Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

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

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

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

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

Dest'arte, em face de tudo quanto acima exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, mas, de ofício, afasto a aplicação da multa exigida nas infrações 1 a 4 - exceto no que se refere ao mês de dezembro de 2007 (infração 4) -, quando já havia sido expressamente consignada a previsão da multa por falta e/ou recolhimento a menor da antecipação parcial do ICMS (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96) .

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **028924.0024/08-1**, lavrado contra **ENERGY SAVER DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$255.218,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiro Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - VOTO DIVERGENTE
(Quanto às multas aplicadas nas infrações 1 a 4)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALI

Created with