

PROCESSO - A. I. Nº 279116.1189/07-4
RECORRENTE - CRISTIANA DE MATOS ROCHA (THITAN AUTO PEÇAS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0153-01/09
ORIGEM - INFAS BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 09/07/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0173-12/10

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado que o autuante não levou em consideração para o cálculo do valor devido por antecipação a redução de 50% prevista no § 4º do art. 352-A do RICMS-BA, por se tratar de microempresa. Refeitos os cálculos com redução do ICMS devido. Infrações parcialmente subsistentes. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada nestes itens do lançamento para a prevista na época da ocorrência do fato gerador (art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime em relação à inclusão do IPI e, por maioria quanto ao enquadramento da multa aplicada nas infrações 1 e 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$62.689,08, em decorrência de três infrações, sendo que apenas as seguintes são objetos do presente Recurso:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de maio, junho, setembro, outubro e dezembro de 2005, janeiro a julho de 2006. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 34.213,53, acrescido da multa de 50%.
2. Recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de agosto a dezembro de 2004, janeiro a abril, julho, agosto e novembro de 2005, agosto a novembro de 2006. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 28.325,55, acrescido da multa de 50%.

O autuado apresentou defesa e, referindo-se às Infrações 01 e 02, alegou que o autuante deixou de observar o que prescreve o § 4º do art. 352-A do RICMS/BA, bem como deixou de conceder o crédito fiscal relativo às compras efetuadas.

O auditor designado para prestar a infração fiscal frisou que os créditos fiscais foram computados no cálculo do imposto, porém admitiu que a dedução prevista no § 4º do art. 353-A, do RICMS-BA, não tinha sido considerada. Elaborou novos demonstrativos, reconhecendo a referida dedução.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado alegou que a metodologia empregada pelo autuante ao elaborar os novos demonstrativos para comprovar sua alegação, calculou o imposto devido em relação à encontro de débito de R\$ 12,50, ao passo que o autuante tinha apurado

O processo foi convertido em diligência, para que fosse elaborando novo demonstrativo, no qual fosse apurado o imposto com base no valor total da nota fiscal, inclusive, computando a parcela referente ao IPI.

A diligência foi atendida, tendo sido elaborados novos demonstrativos, conforme fls. 386 a 399.

Ao se pronunciar sobre o resultado da diligência, o autuado reiterou a alegação de que havia erro na apuração do imposto devido, conforme os cálculos referentes à Nota Fiscal nº 172.065.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator inicialmente salientou que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente, não havendo qualquer falha ou vício que o inquinasse de nulidade.

Após transcrever os dispositivos legais que embasaram as exigências fiscais, o relator explicou que as acusações estavam comprovadas, porém os valores devidos careciam de correção, haja vista que o autuado fazia jus à redução de 50% do valor devido nas aquisições interestaduais efetuadas diretamente nas indústrias. Ressaltou o relator que, no entanto, o equívoco citado na defesa não procedia, pois a forma indicada na defesa acarretava cômputo em duplicidade do crédito fiscal. Dessa forma, o relator acolheu os valores apurados na última diligência e, em consequência, os débitos das Infrações 01 e 02 passaram para, respectivamente, R\$ 31.057,04 e R\$ 25.149,56, conforme demonstrativo às fls. 387 a 399.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual afirma que o Acórdão JJF Nº 0153-01/09 merece ser reformado.

Após fazer alusão aos princípios da oficialidade, legalidade objetiva, verdade material, informalismo e ampla defesa, o recorrente afirma que adquiriu mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, o que autorizava a cobrança do ICMS por antecipação parcial, conforme preceituava o disposto no art. 352-A do RICMS-BA.

O recorrente afirma que a redução de 50% do valor do ICMS a recolher, prevista no art. 352-A, § 4º, do RICMS-BA, deveria ter sido feita na totalidade das compras, tendo em vista que se trata de aquisições efetuadas por microempresa em estabelecimentos industriais localizados no Sul/Sudeste do País. Sustenta que o autuante não efetuou essa redução na totalidade das aquisições, contrariando, assim, o previsto no RICMS-BA.

Para embasar suas alegações, o recorrente transcreve o disposto no artigo 352-A, § 4º, do RICMS-BA, bem como cita farta doutrina e decisões deste CONSEF.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente requer que a Decisão recorrida seja modificada, para que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Ao exarar o Parecer de fls. 440 e 441, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que o pleito do recorrente já fora atendido na Decisão recorrida, tendo sido aplicada a redução de 50% do valor do imposto apurado, conforme o novo demonstrativo de débito elaborado pelo autuante. Opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

São objetos do presente Recurso Voluntário as Infrações 1 e 2, nas quais o recorrente foi acusado de ter deixado de recolher e de ter recolhido a menos o ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à revenda.

Inicialmente, ressalto que não há no presente processo qualquer vício capaz de inquiná-lo de nulidade, conforme já foi bem salientado na Decisão recorrida. A quantificação do valor devido já foi resolvida mediante diligência realizada para esse fim específico.

O recorrente reconhece que efetuou aquisições interestaduais para comercialização e, portanto, estava obrigado ao pagamento do imposto devido, de forma parcial, conforme previsto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 (art.



entanto, o contribuinte alega que, na apuração do imposto devido, não foram considerados os créditos fiscais e nem a dedução prevista no § 4º do art. 352-A do RICMS-BA.

Não procede a alegação do recorrente quanto à concessão dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, pois os demonstrativos que embasaram a autuação comprovam que esses referidos créditos foram devidamente considerados na apuração do imposto a recolher.

No que tange à redução de 50% do valor do imposto devido, prevista no § 4º do art. 352-A do RICMS-BA, com a redação vigente à época, não há mais como prosperar essa alegação, uma vez que, em primeira instância esse pleito do contribuinte foi acolhido e o imposto originalmente lançado foi retificado, de forma que os valores que remanesceram após a Decisão recorrida já contemplavam essa citada redução.

O recorrente afirma que a forma empregada na apuração do imposto devido está equivocada e, como prova, apresenta a memória de cálculo do imposto a recolher em relação à Nota Fiscal nº 172.065. Esse argumento do recorrente não pode ser acolhido, uma vez que o ICMS devido por antecipação parcial é apurado mediante a multiplicação do valor total da nota fiscal (incluído o valor do IPI) pela alíquota interna do produto, menos o valor do ICMS destacado na nota fiscal. A metodologia empregada pelo recorrente na memória de cálculo apresentada, conforme foi bem explicado na Decisão recorrida, está equivocada porque nela o crédito fiscal foi apropriado em duplicidade.

Pelo acima exposto, as alegações recursais – que foram as mesmas apresentadas em primeira instância – não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida.

No entanto, a multa indicada pelo autuante e mantida na Decisão recorrida (art. 42, I, “b”, “1”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50%) merece ser retificada, pois, conforme reiteradas decisões deste CONSEF, essa penalidade é aplicável 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 é a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei, no percentual de 60%. 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.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, porém, de ofício, retifico 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 infrações 1 e 2)

Divirjo do entendimento externado pelo insigne Conselheiro Relator em relação a dois aspectos do seu voto de regência, quanto às infrações 1 e 2:

- (i) incidência do IPI na base de cálculo do imposto inicialmente lançado; e
- (ii) multa aplicada nas infrações 1 e 2, tendo em vista que entendo ser inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial.

De referência ao primeiro objeto de divergência, entendo, no particular, que o *a quo* laborou em equívoco ao determinar que fosse computado o valor do IPI da base de cálculo em relação às Notas Fiscais que foram objeto de redução de 50%, por determinação daquele órgão julgador.

Isso porque tal determinação resultou em MAJORAÇÃO do valor da base de cálculo que serviu de lastro para o lançamento original!.

Ora, não é porque foi concedida a redução de 50% por parte do autuado que a incidência de elemento estranho à base de cálculo inicialmente lançada resulta, a sua aplicação, em verdadeiro aumento do valor do ICMS.

Incontestável a possibilidade de revisão do lançamento de ofício quando, por consequência, o valor do imposto a pagar é reduzido, favorecendo o contribuinte; inconcebível, porém, tal revisão, quando a base de cálculo que deu azo à autuação é alterada para, no curso do processo, redundar em aumento do imposto, o que somente poderia ser feito através de novo Auto de Infração, jamais no lançamento de ofício já iniciado.

Assim, entendo que deve prevalecer como débito das infrações 1 e 2 o valor apurado pelo próprio fiscal autuante em sua informação fiscal, após a incidência do desconto de 50%, decorrente das aquisições feitas junto a fornecedores da indústria, sem o cômputo do IPI na base de cálculo, montante que somente poderá ser apurado através de novo Auto de Infração.

Por outro lado, como segundo fundamento da divergência, entendo que a multa aplicada nas infrações 1 e 2 não merece prosperar. Isso 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.

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

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

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho 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 as multas aplicadas nas infrações 1 e 2, do presente Auto de Infração estivessem inquinadas de flagrante improcedência.

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

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

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

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais criam um perfeito delinqüimento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderiam ser aduzidos, a interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a respeito.

Created with

que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.

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

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

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja PROVÍDIO 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, Cons° 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, as infrações 1 e 2, objeto do 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 entendimento vigorante - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

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

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

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

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

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se deu *initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício c

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Assim, diante do expedito, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não 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 f tratamento privilegiado, estariam as empresas enquadradas no ar tendo a sua situação agravada no curso do julgamento do Auto de I

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 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, que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que

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, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado para julgar parcialmente procedentes as infrações 1 e 2 no valor apurado pelo autuante em sua primeira informação fiscal, afastando, de ofício, a multa exigida nas aludidas infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à inclusão do IPI e, por maioria quanto ao enquadramento da multa, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279116.1189/07-4, lavrado contra **CRISTIANA DE MATOS ROCHA (THITAN AUTO PEÇAS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$56.356,60**, acrescido das multas de 50% sobre R\$150,00 e 60%, sobre R\$56.206,60, previstas no art. 42, I, “b”, 3 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: (Quanto à inclusão do IPI) Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE: (Quanto à inclusão do IPI) Conselheiro: Márcio Medeiros Bastos e Nelson Antonio Daiha Filho.

VOTO VENCEDOR: (Quanto ao enquadramento da multa) Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE: (Quanto ao enquadramento da multa) Conselheiros: Márcio Medeiros Bastos, Carlos Henrique Jorge Gantois e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto ao enquadramento da multa)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS