

**PROCESSO** - A. I. Nº 2989290011/18-3  
**RECORRENTE** - TAM LINHAS AÉREAS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JFJ nº 0177-03/18  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF 0120-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada. O Recorrente reconhece o cometimento da infração e apenas pede o cancelamento ou redução da multa. Tal pedido não pode ser atendido nesta Câmara, isto porque, foi retirado do Conselho de Fazenda a competência para cancelar ou reduzir multas por descumprimento de obrigações acessórias, conforme revogação do parágrafo 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 desde 13/12/2019. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário (fls. 95/111) interposto em face de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em lide, lavrado em 01/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$90.861,53, em razão de 2 infrações por descumprimento acessória, sendo objeto deste Recurso, apenas o item 2, já que foi reconhecida a primeira infração:

*Infração 02 -16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias no montante de R\$90.214,98. O autuado apresenta impugnação às fls. 20 a 33, expondo suas razões de defesa na forma a seguir sintetizada. Inicialmente*

Tempestivamente, a empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento, por meio dos documentos constantes às fls. 120 a 148, e após a informação fiscal dos autuantes às fls. 217/26, o auto foi julgado Procedente conforme voto abaixo transcrito:

### VOTO

*Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF-BA/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Constato também que o direito à ampla defesa e ao contraditório foi exercido em sua plenitude pelo Autuado. Não vislumbro erro ou vício especificado no art. 18 do RPAF-BA/99, como sendo capaz de macular de nulidade o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal.*

*Dessa forma, afasto qualquer hipótese de nulidade tanto do Auto de Infração como do correspondente processo administrativo fiscal. Rejeito o pedido de diligência solicitado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável. Entendo que o pedido se mostra desnecessário, pelo fato de todos os elementos para o deslinde da questão se encontrar nos autos.*

*No mérito, o Auto de Infração cuida de duas infrações à legislação tributária do ICMS, consoante descrição circunstanciada enunciada no preâmbulo do relatório. A Infração 01 não foi objeto de impugnação pelo sujeito passivo, uma vez que reconheceu expressamente seu cometimento. Logo, ante a inexistência de lide em torno desses itens a autuação fica mantida. A infração 02 cuida da falta de registro na escrita fiscal das entradas no estabelecimento autuado de mercadorias não tributáveis, conforme demonstrativos às fls. 06 a 11. Nas suas razões de defesa, em síntese, o Impugnante inicialmente reconheceu o cometimento da infração, alegou ausência de prejuízo ao Erário Estadual e sustentou que a situação sob análise se amolda às circunstâncias*

*previstas no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, que autorizam o seu cancelamento. Afirmou que a ausência de escrituração das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal não se deu de maneira dolosa, fraudulenta ou dissimulada e que este fato não trouxe qualquer prejuízo ao Erário.*

*Observe que a legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias não tributáveis, consoante previsão estatuída no inciso XI, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Não acato as alegações defensivas, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Neste caso, a falta de escrituração de notas fiscais dificulta a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada a multa, conforme prevê a legislação de regência, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.*

*É patente e indubitoso que a multa por descumprimento de obrigação acessória, independe de dano ao erário, da ausência de má fé ou dolo. Eis que assim preceitua o art. 136 do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. O fato de ter o contribuinte deixado de cumprir com esta obrigação acessória, no período apurado, embaraça a Administração Tributária no seu múnus e traz dificuldades para a fiscalização exercer a sua função, de forma que não se pode alegar ausência de dolo.*

*Da mesma forma, também é impossível asseverar que não ocorrera falta de recolhimento do tributo, uma vez que as informações cruciais para o trabalho da fiscalização estão justamente no conteúdo da escrituração fiscal do Autuado, que com a aplicação de outros roteiros de auditoria, pode-se apurar direta ou indiretamente, eventual falta de recolhimento do imposto, tanto por parte do estabelecimento ora autuado, como por parte do estabelecimento remetente das mercadorias.*

*Daí a imprescindível relevância da adimplência por parte do contribuinte, dessa obrigação acessória. Por estes motivos, em que pese os precedentes de julgados desse CONSEF trazidos à colação pelo Impugnante, entendo que no caso dos presentes autos, não se afiguram erigidas de forma inequívoca as condicionantes preconizadas no §7º, do art. 42 da Lei 7.014/96. Ademais, convém salientar que ao contrário do que alude o Impugnante, o citado dispositivo legal não é impositivo, haja vista que constatada nos autos a existência inequívoca de suas condicionantes, tão-somente faculta a redução ou o cancelamento da sanção. Por isso, denego o pedido de cancelamento ou redução da multa sugerida no Auto de Infração. Assim, concluo também pela manutenção da autuação em relação à Infração 02.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Às fls. 95/110 o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, com as razões adiante postas, onde não traz quaisquer provas de que não tenha cometido a infração, pelo contrário, admite o seu cometimento, e repete os mesmos argumentos da defesa inicial, tendo reconhecido a infração 1 e contestado a 2, apenas argumentando ser exagerada, e apela ao cancelamento ou à redução do valor da multa aplicada.

Revela que, mesmo durante a fiscalização, reconheceu que realmente, não realizou a escrituração das referidas notas fiscais, mas unicamente em virtude do escusável erro de sistema. Pondera que, mesmo tendo cometido o equívoco, o cancelamento da multa ora aplicada é de rigor, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, bem como, e principalmente, não houve a falta do pagamento do imposto, já que as operações são isentas do ICMS.

Que com fundamento no art. 42, parágrafo 7º da Lei nº 7.014/96 que autoriza o julgador administrativo reduzir a multa aplicada, no Acórdão CJF nº 0229-11/17, foi acolhida a redução da multa em 70%, restando o saldo remanescente a pagar de 30% do valor da multa, como prova também o Acórdão nº 0318-12/18 em que houve redução de 50% da multa.

Pede o cancelamento da multa e subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral, pelo menos a sua redução.

Fez-se presente os advogados devidamente habilitados Drs. Fábio Carvalho e Thaís Belline, na sessão de julgamento do dia 04/06/2020.

## VOTO

Trata-se de lançamento de ofício, de multas por descumprimento de obrigações acessórias, pela falta de registro de notas fiscais tributáveis e não tributáveis. O Recorrente reconhece o cometimento das infrações, não tendo defendido o item 1, no valor de R\$646,55, mas apenas pede

o cancelamento ou pelo menos a redução do item 2, no valor original de R\$90.214,99.

No caso dos julgamentos citados na peça defensiva, de fato houve reduções. O Acórdão nº 0318-12/18, Negou Provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a redução aplicada em primeira instância, no lançamento de R\$487.090,47 e reduzido à metade, para R\$243.545,23, sendo mantida a redução em segunda instância. No outro acórdão citado, houve uma multa de R\$223.935,18, mantida na primeira instância, porém reduzida em 70%, na segunda câmara, para o valor de R\$67.180,55.

No caso em espécie, o valor em que se pede redução, é de R\$90.861,53. É certo que o sujeito passivo pagou integralmente a infração no que diz respeito à falta de registro de mercadorias tributáveis, tendo pedido cancelamento ou redução da infração 2, que trata de mercadorias não tributáveis.

Devo considerar que os dois processos em que o Recorrente obteve redução da multa, ocorreram idênticas infrações, o que demonstra uma prática reiterada da inobservância da legislação, fato que pesa contra o Recorrente.

Contudo, neste momento, tal pedido não pode ser atendido nesta Câmara, isto porque conforme excerto abaixo, este Conselho de Fazenda não tem mais a competência para cancelar ou reduzir multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde revogação do parágrafo 7º da Lei nº 7.014/96, em 13/12/2019, conforme transcrição a seguir.

*§ 7º Revogado.*

*Nota: O § 7º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

*Redação originária, efeitos até 12/12/19: “§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Devo ainda ponderar, que sequer cabe retroatividade benigna neste caso. Isto porque, a alteração legislativa não tem relação direta com a infração tributária, mas com a competência administrativa de reduzir ou cancelar multa e tem eficácia imediata. Assim, falta competência a este Conselho de Fazenda para reduzir ou extinguir a penalidade. Mantida integralmente a infração 2.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **VOTO DIVERGENTE**

Senhor Presidente, Nobres Pares, Ilustre Procuradora,

Coube-me a difícil missão de me manifestar após o preciso e incisivo voto do Conselheiro Ildemar José Landin, que honra a missão com manifestações sempre profundas em bem refletidas. Desincumbir-me da minha messe é tarefa ainda mais árdua porque reconheço a dificuldade da posição que devo sustentar.

A posição, aliás, não é nova. Oras solitário, oras com algum Conselheiro que adere à divergência, reconheço que usualmente fico vencido ao sustentar, em síntese, que a revogação da competência deste CONSEF para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias – com a edição da Lei nº 14.183, de 12/12/2019, que suprimiu o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014, de 04/12/1996; e a edição do Decreto nº 19.384, de 20/12/2019, que suprimiu o art. 158 do RPAF/99, não seria óbice, em certas circunstâncias (a seguir declinadas), a que se conhecessem dos pedidos de cancelamento ou redução de multas com base nos dispositivos legais revogados.

É o que se passa, precisamente, nestes autos.

### *1 SÍNTESE DA LIDE E DAS CONCLUSÕES DESSE VOTO DIVERGENTE*

A infração, não há dúvida, diz com o descumprimento da obrigação tributária acessória de

escriturar notas fiscais de ingresso de bens não sujeitos à tributação do ICMS. Foi aplicada a multa de 1% do valor dos bens (art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96).

A autuada, desde a sua defesa e também em sede recursal, jamais negou ter incorrido na infração, sempre destacando que a operação não é tributável. Postulou o cancelamento ou redução da penalidade, fundando-se justamente nos permissivos (revogados em dez/2019) dos arts. 158 do RPAF/99 e § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Insisto que em tais situações, o direito à dosimetria da penalidade em sede administrativa, ou sua relevação, não é direito que deflui de norma processual, senão direito que deflui de norma material (ou, ao menos, de norma híbrida). Este direito integra o patrimônio jurídico do autuado, uma vez que a sua Defesa foi oferecida (abdicando, por exemplo, do favor legal de obter a redução da penalidade com o pagamento até o escoar do prazo de defesa) antes da revogação da competência para o cancelamento da penalidade.

Sustento, Senhor Presidente, que esse direito material à dosimetria da penalidade, embora na Bahia desditosamente adstrito às penalidades por descumprimento das obrigações tributárias acessórias, esteve tradicionalmente garantido ao contribuinte, no âmbito do Processo Administrativo Tributário Baiano, ou seja, para exercício no curso da fase administrativa do contencioso tributário.

Sustento, enfim, Senhor Presidente, que essa tradição do Direito Tributário na Bahia foi abruptamente rompida ao final do ano de 2019, e que negar-se ao contribuinte (já em lide) o direito a essa dosimetria em fase administrativa é ofensivo ao devido processo legal substancial.

## 2 A TRADIÇÃO NA BAHIA

As origens da competência do CONSEF para redução de penalidades pecuniárias segundo critérios não objetivamente predicados na legislação tributária podem ser relacionados com a instituição do Conselho de Fazenda neste Estado. A Lei nº 344, de 24/11/1950 (que nominalmente reorganizava o Conselho) dispunha, em seu art. 17 que as decisões por equidade são “privativas do Secretário da Fazenda”, cabendo ao Conselho, quando entender por sua adoção, encaminhar ao Secretário de Fazenda “com o seu parecer”.

Certo é que a Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (o ainda parcialmente vigente “Código Tributário do Estado da Bahia”), editado, portanto, já sob a vigência do Código Tributário Nacional, previa em sua redação originária, art. 45, § 4º (vigente até a edição da Lei nº 4.825, de 27/01/1989), que: *“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Disposição idêntica foi inserida no art. 60, § 4º da Lei nº 4.825, de 27/01/1989 (que instituiu o ICMS nos contornos do que predicava a Constituição Estadual de 1989 e a Constituição Federal de 1988): *“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação, e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Advinda a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), novo diploma regulador estadual do ICMS (a Lei nº 7.014, de 04/12/1996) também foi editado com verbete a tratar da competência do CONSEF para a matéria. Cuida-se do já mencionado § 7º do art. 42: *“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Este dispositivo foi revogado, recorde-se, pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, com efeitos desde a data de sua publicação (DOE de 13/12/2019).

Observa-se que todos esses dispositivos versavam, em leis enunciativas de normas de direito material tributário (COTEB, Lei nº 4.825/89, Lei nº 7.014/96), sobre a “faculdade” de o contribuinte ver essa categoria de multas (por descumprimento de obrigação tributária acessória) reexaminada

e eventualmente reduzida ou suprimida. Ora, na ausência de outras disposições, eram estas as que garantia uma autêntica apreciação da adequação do montante da multa à conduta infracional praticada – a dosimetria da multa, portanto.

As fontes aqui não só dialogam: elas estão em perfeita sincronia, coreografados como um casal em um baile.

Percebe-se que ao lado da edição de norma de direito material, a legislação tributária previu a norma de competência (ao “órgão julgador administrativo”) para apreciá-lo. Com a supressão dessa competência, ausente sua atribuição a qualquer outro órgão, o Estado da Bahia parece ter renunciado ao exercício, por parte dos órgãos do Poder Executivo, da competência para revisar seus próprios atos, no que concerne à aplicação razoável, proporcional e justa da penalidade por descumprimento de obrigações tributárias.

### *3 DIREITOS MATERIAIS TRIBUTÁRIOS E DIREITOS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIOS. NORMAS HÍBRIDAS EM DIREITO SANCIONADOR*

Despiciendo recordar que “multa”, espécie de “penalidade pecuniária”, é na dicção do CTN o objeto de uma obrigação principal. Portanto, delimitar (ou mesmo suprimir) o montante da multa é atividade cognitiva de caráter material, e não processual.

Também é desnecessário recordar que ao agente da fiscalização compete, quando da enunciação da norma individual e concreta do lançamento tributário, dentre outras asserções, “propor”, “sendo o caso”, a aplicação da “penalidade cabível” (art. 142). É dizer, na linguagem do CTN, o preposto da autoridade tributária não aplica multa, apenas a propõe sua aplicação.

Ora, quem propõe não fixa, não determina; apenas sugere.

Se o agente da autoridade tributária propõe uma multa que jamais poderá ser revisada em seu *quantum* no âmbito administrativo, que poderá apenas ser afastada com a declaração de nulidade ou insubsistência do lançamento tributário da multa, quem poderá fazê-lo? Pela leitura das leis que instituem e organizam o ICMS na Bahia, bem como das leis que organizam o Processo Administrativo Fiscal neste Estado (após as modificações empreendidas em dez/2019), nenhuma autoridade administrativa pode “confirmar” o montante da multa “proposta” quando da lavratura do auto de infração!

Em outras palavras, a Assembleia Legislativa (Lei nº 14.183, de 12/12/2019) e o Governador do Estado (Decreto nº 19.384, de 20/12/2019) decidiram que somente ao Poder Judiciário cabe tal revisão ou confirmação. A atividade de aplicação do montante da penalidade pela fiscalização, da individualização da pena em face do acusado de infração administrativa, fica insindicável em fase administrativa (restando apenas o exame da ocorrência da infração, da sua exata qualificação, ou do respeito às normas procedimentais para edição do ato de lançamento).

Ou seja, o Povo Baiano (representado por seu Parlamento) decidiu que o contribuinte de ICMS baiano **deixou de titular uma instância administrativa para aquilatação da penalidade**, em cotejo com suas condições administrativas, uma verdadeira redução na expressão dos princípios constitucionais tributários da proporcionalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, e do devido processo legal administrativo com todos os meios e recursos a ele inerentes!

Nessa senda, não podemos concordar com quem afirme que se deva aplicar, aqui, o princípio *tempus regit actum*, pois o direito à apreciação da penalidade proposta e a sua dosimetria não é um direito meramente processual. Não se trata de um direito adstrito ao rito.

Figure-se uma seguinte hipótese. Suponhamos que o ente titular da competência para instituir e regular um tributo qualquer decidisse, em um certo momento, acabar com o órgão administrativo de revisão dos lançamentos tributários. Nem se cogite em discutir o quão contrária uma tal decisão seria ao princípio da vedação do retrocesso social, ou ao devido processo legal administrativo (art. 5º, inciso LV da Constituição Federal).

Pergunta-se: o que fazer com os processos administrativos pendentes de julgamento? Remetê-los ao judiciário? Extingui-los, por ausência de estrutura organizacional para apreciá-los? Ora, ter-se-

ia nessa hipótese esdrúxula suprimido um direito processual do contribuinte, ou se estaria diante de uma autêntica supressão de um direito material (ao exame administrativo de “reclamações e recursos”, para usar a linguagem do art. 151, inciso III do CTN)?

Com a devida vênia, a hipótese seria de **supressão de um direito material**, de caráter constitucional até, ainda que se expressasse na agitação da esfera processual administrativa. Um verdadeiro aspecto substantivo do devido processo legal (*substantive due process of law*), ou devido processo legal substantivo.

Direitos processuais, atinentes ao rito, são aqueles que guardam conexão com o postulado da unidade do processo. Se todo o rito se altera para modificar, por exemplo, o prazo para a interposição do Recurso Voluntário, não há que se garantir um prazo mais extenso, na hipótese, ao litigante que, antes de iniciada a fluência de tal prazo, se viu na contingência de ver esse prazo reduzido nas leis do processo.

Todavia, deflagrado o prazo processual, o advento de lei que lhe reduz o prazo não pode alcançar àquele que está na pendência. É dizer, nem mesmo no curso de um processo, o princípio *tempus regit acum* é aplicado inexoravelmente.

No Direito Tributário diuturnamente se verifica a extratividade de leis revogadas. É que, no dizer do art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se a fatos geradores futuros e pendentes. A *contratio sensu*, a lei revogada é aplicada (por exemplo, quando do lançamento, ou quando da decisão que de qualquer modo trate do crédito tributário decorrente de fato gerador ocorrido antes da vigência lei revogadora) ao fato gerador pretérito à lei revogadora – dicção do art. 144, caput do CTN.

Dito de outro modo: ocorrido o fato gerador (surgindo, portanto, a obrigação tributária), surge ali todo o plexo de normas e relações jurídicas atinentes ao tributo, e que não serão modificadas, caso os seus veículos introdutórios (leis e demais diplomas normativos integrantes do conceito de legislação tributária) venham a ser modificados. Ato jurídico perfeito (fato gerador) faz surgir direito adquirido, em observância ao princípio da segurança jurídica. É o “estatuto do contribuinte” (para usar expressão usual na doutrina, por exemplo em Edvaldo Brito, Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642) em concreto, após o implemento do fato gerador.

O CTN é sábio em exemplificar: não integra aquele plexo de normas, por exemplo, normas “processuais” do lançamento que tragam a) novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; b) a ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas; c) a outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito (excluída dessa hipótese a atribuição de responsabilidade a terceiros). É a dicção do § 1º do art. 144.

Portanto, não se pode confundir como expressão de direito processual (tributário) esse direito à dosimetria da penalidade. Repita-se, não se trata de um direito objetivo à redução ou cancelamento, mas de um direito de ver essa apreciação em âmbito administrativo.

Esse direito, com as devidas vênias, é material. Ou ao menos não pode ser considerada meramente processual (conforme doutrina das “normas híbridas”, como se verifica em MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 17. No sentido mais apropriado à doutrina da ciência do direito processual penal e seus reflexos sobre o direito administrativo sancionador, *vide*: DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz: “O artigo 19-E da Lei nº 10.522 e sua retroatividade”, disponível em <[https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direito-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade#\\_ftn10](https://www.conjur.com.br/2020-jun-03/direito-carf-artigo19-lei-10522-esua-retroatividade#_ftn10)>, acesso em 3 jun. 2020.

É um direito, enfim, à aquilatação do crédito tributário em fase administrativo (lembrando: até então, só o que houve com o lançamento foi uma proposta de multa), e não um direito a que se veja observado um certo rito, ou que um tal ou qual ato processual se veja praticado de tal ou qual modo.

4 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE EM LIDE. PRESERVAÇÃO DAS NORMAS DE “SUBSTANTIVE DUE PROCESS”. EXTRATIVIDADE DA NORMA MATERIAL TRIBUTÁRIA (LEI PROCESSUAL-INFRAÇÃO) MAIS BENÉFICA

A doutrina tem reclamado por uma maior penetração dos princípios do Direito Penal em matéria de Direito Tributário Sancionador (SILVA, Paulo Roberto Coimbra da. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 277):

Existe um conjunto de princípios gerais de repressão cuja observância é imperativa sempre quando se manifeste qualquer potestade punitiva de Estado, seja judicial ou administrativa, que contingencialmente no mais das vezes encontra-se científica e tecnicamente mais bem desenvolvida no Direito Penal e no Direito Processual Penal, devido à maior maturidade teórica deste ramo da Ciência Jurídica no tratamento da ilicitude. E assim ocorrerá até que para as demais manifestações punitivas do Estado sejam forjados princípios, regras gerais e instrumentos mais adequados a controlar seu aparato repressivo. Enquanto isso, servirá o Direito Penal como fonte de referências mais segura.

De igual modo, é mandatório que se apliquem ao Direito Processual Tributário as consequências do devido processual legal, em seu aspecto substancial. Ou seja, nessa matéria, é preciso que se examine a doutrina das normas híbridas, próprias da ciência do Direito Processual Penal. Nesse sentido, como nos remetem DANIEL NETO e RIBEIRO (acima citados), *vide*: ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. *Código de Processo Penal Brasileiro anotado*. Campinas: Bookseller, 2000. Vol. I. p. 217. E também BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo Penal*, 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p.105.

Os tribunais superiores afirmam que o Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “*substantive due process of law*” (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais (ver, nesse sentido, STJ, AgReg AI nº 431.059, Rel. Min. Luiz Fux. j. 13/08/2002).

De modo análogo, mostra-se verdadeiramente abusivo quando, em meio a uma lide administrativa tributária, quando o cálculo por sua instauração, a decisão por aderir ou não a benefícios no seu curso com a desistência (ou manutenção) do processo, o sujeito passivo em lide é surpreendido com uma norma que suprime instituto de direito processual-infracional (em verdade, de direito material pois atinente, em última análise, à gradação de obrigação principal, a multa).

Postulamos que, assim como se deve preservar a norma do fato gerador à data da sua ocorrência, as normas de direito substantivo processual, de direito processual-infracional, as normas enfim que garantem ao contribuinte uma posição mais benéfica, devem igualmente ser preservadas após a instauração da fase contenciosa do procedimento de lançamento (art. 121 do RPAF/99), ou melhor, com a instauração do processo administrativo fiscal (contencioso). Deve-se preservar, portanto, o “estatuto do contribuinte” em lide, ou seja, o conjunto de normas materiais (inclusive as de cunho infracional) aplicáveis ao Recorrente quando de instauração da instância.

A norma mais benéfica ao contribuinte não é, necessariamente, aquela que diretamente reduz o montante a pagar. O contribuinte que titula o direito de discutir perante órgão administrativo a justeza da penalidade que lhe foi aplicada, evidentemente, está em situação mais favorecida que aquele a quem só resta em sua defesa valer-se do Poder Judiciário. E, repita-se, o cálculo pela instauração e manutenção de um contencioso administrativo fiscal passa pela previsibilidade na apuração das pretensões.

Do mesmo modo, a interpretação mais favorável ao contribuinte, e aqui mais uma vez sinalizo alguma divergência com o Sr. Relator, não é tão somente do núcleo do conteúdo normativo da lei que altera a legislação sancionadora. Deve-se aplicar, sim, como bem postulou a Recorrente, o disposto no art. 112, só que o inciso IV do CTN:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*(...)*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

No caso, a interpretação mais favorável, ante o silêncio da Lei nº 14.183, de 12/12/2019 (que suprimiu um modo de graduar a penalidade, **mas não dispôs sobre o que fazer com os processos administrativos fiscais já em curso e que discutiam justamente a redução ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória**), é de que aquela supressão de competência, conforme redigida, somente se aplicaria para processos administrativos iniciados dali por diante.

Ora, Senhores Julgadores, tendo optado por manter o contencioso administrativo, a Recorrente perdeu a oportunidade de aderir ao favor legal de redução da penalidade. Surpreendida com a revogação do art. 158 do RPAF/99, o seu cálculo foi frustrado. A segurança jurídica e a isonomia tributária foram fragorosamente vilipendiadas. O “estatuto do contribuinte” em lide foi fragorosamente desrespeitado.

Generalizando, não se pode admitir que o direito processual-infracional (de caráter material) de ver a sua penalidade dosada em fase administrativa pereça pela decisão do Estado em modificar as regras do jogo, no curso do processo administrativo fiscal. Ofende, repita-se, o devido processo legal, em seu aspecto substancial, a decisão que declina o exercício da competência para a dosimetria.

*5 INDEPENDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. DOSIMETRIA DA PENALIDADE NÃO É “BENEFÍCIO FISCAL”, DADO O CARÁTER AUTORITATIVO DE SUAS DECISÕES NA SOLUÇÃO DE CONFLITOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS*

Cumpre nesse passo um esclarecimento. Não me parece que a norma que atribuía competência ao CONSEF, recentemente revogada, para decidir pelo cancelamento ou redução de multas (por descumprimento de obrigação tributária acessória) erigisse um “poder-dever” do CONSEF à redução. A norma revogada erigia, isto sim, um poder-dever **ao exame da penalidade proposta** por meio do auto de infração, ou seja, ao exame sobre se a penalidade que fora aplicada (em regra, a partir de disposições objetivas da legislação tributária) teria seguido ditames outros do Direito Tributário, e se faria justiça fiscal.

A partir daí, far-se-ia (por um critério discricionário, a legislação não prevê expressamente esses critérios) a dosimetria da multa aplicada, seja a) mantendo; seja b) reduzindo; seja c) cancelando. A discricionariedade, obviamente, não poderia implicar voluntarismo, e o estudo da jurisprudência deste CONSEF indica uma riqueza de critérios, construídos sempre que havia consenso (recorde-se do voto de qualidade do Presidente do órgão julgador, representante fazendário), com observância estrita de critérios legais, constitucionais e jurídicos.

Uma redução ou cancelamento desarrazoado, desprovido de fundamentação jurídico-tributária, jamais passaria pelo crivo da representação fazendária, tampouco seria sequer cogitada por parte da representação das classes empresariais, no salutar equilíbrio de forças que a composição paritária promove.

Em sentido semelhante, pela plausibilidade de se criarem critérios para a revisão de penalidades aplicadas, e eventualmente seu cancelamento, o trabalho do Auditor Fiscal do Estado da Bahia, Ilustre Julgador deste CONSEF e Relator destes autos em primeiro grau, Dr. Vladmir Miranda Morgado (*Contribuinte e Fisco no Processo Administrativo*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 767-768):

*Por outro lado, pode acontecer que a própria lei, pelo fato de conter defeitos técnicos redacionais e por isso gerar ambiguidades, ofereça uma alternativa sancionatória menos gravosa do que aquela, escolhida pelo agente lançador.*

*Sem se adentrar no cerne da ambiguidade impedir que qualquer pena seja aplicada mas sendo possível retipificar a irregularidade em outro comando legal, tem o julgador administrativo a obrigação de reclassificá-la para considerar a penalidade mais branda, em nome do princípio da proporcionalidade.*

*(...)*



*Significa dizer que pela proporcionalidade não deve frutificar uma lei que estabeleça multas flagrantemente gravosas para o sujeito passivo, tal qual reconheceu a Corte Suprema brasileira, ao negar constitucionalidade a dispositivos de norma constitucional do Rio de Janeiro que fixara penalidades pesadíssimas para o contribuinte carioca.*

*Aliás, não se trata de reduzir ou cancelar pena, eis que o lançador apenas a propõe e só se diminui ou extingue algo que tenha se efetivado anteriormente. Na verdade, todo o lançamento, tributo e pena, encontra-se ainda em fase de maturação.*

*De todo modo, é também factível que a pena não seja aplicada administrativamente, considerando determinadas condições peculiares que arrodearam o lançamento, como a primariedade da infração ou poucas intelectivas do contribuinte.*

*Mas as hipóteses que justifiquem o afastamento da punição devem estar sempre previstas na lei.*

É certo que os Conselhos de Contribuintes no Brasil, a despeito de ausência de leis que positivem um formato unívoco, promovem no Brasil um equilíbrio de forças no exercício da participação dos interessados na produção das decisões que, em última análise, conformam o princípio da estrita legalidade tributária. É o que se extrai da lição de Marçal Justen Filho, citado por James Marins:

*Em verdade pode-se dizer que não há como solucionar o problema sob um enfoque tradicional. Esta é a tônica da proposta de Marçal Justen Filho, que afasta a possibilidade de que se invoquem as lições de Motesquieu e proclama a necessidade de que a atividade julgadora da Administração seja guiada pelo princípio da ampla defesa, como garantia da existência de um Estado Democrático que assegure a participação dos interessados na produção da vontade Estatal. (MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 445)*

Convém recordar que ao retirar do Conselho de Fazenda Estadual a competência para a dosimetria da multa (e não toda e qualquer multa, o que seria desejável, mas somente da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, o que a legislação baiana ainda previa), o Estado da Bahia segue na contramão da História, atribuindo apenas ao Poder Judiciário a competência para fazê-lo, incrementando, portanto, o potencial conflituoso das lides tributárias.

Segue também em trilha diversa àquela delineada a órgãos semelhantes, a exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT (São Paulo) e o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF (Pará), sendo que este último instituiu recentemente um modelo na linha de trabalho monográfico desenvolvido por Simone Cruz Nobre, Diretora de Tributação da Secretaria da Fazenda daquele Estado, e intitulado *Dosimetria da Multa Fiscal no ICMS* (Lumen Juris, 2019).

De resto, não se vê na dosimetria da penalidade qualquer indício de renúncia, ou de benefício ou incentivo fiscal. Ajustar a penalidade às condições pessoais do infrator ou às circunstâncias da infração é medida que se impõe para a justiça do instituto sancionador (e não para a cobrança de tributo).

Vale recordar que o dispositivo revogado impunha como requisito para sua aplicação a comprovação do recolhimento regular do imposto. O instituto, antes de implicar renúncia, muita vez pode ser a salvaguarda do Erário contra os efeitos da sucumbência judicial (com custas, honorários de sucumbência) e de toda a despesas na mobilização do aparato jurisdicional e de representação do Estado.

#### 6 DOSIMETRIA DA MULTA

Vencida esta etapa prévia, constatado também que a Recorrente com efeito praticou o ato infracional, convém verificar nas circunstâncias concretas se a mesma teria direito à relevação ou redução da penalidade.

Da narrativa dos fatos enunciada pelo Senhor Relator surge a convicção de não se verifica tributo incidente, nem dolo, nem fraude, nem simulação. Hipóteses para aquilatação da penalidade imposta.

Em circunstâncias semelhantes, envolvendo a mesma sociedade empresária e foram colhidas na infração de deixar de escriturar notas fiscais de mercadorias não tributadas, ou com fase de tributação encerrada em etapa anterior, esta 2ª CJF firmou jurisprudência de reduzir a penalidade

a 50% do valor lançado. Cito precedentes recentes:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACORDÃO CJF Nº 0016-12/19

*EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Na hipótese dos autos, este Conselho de Fazenda tem firmado entendimento no sentido de reduzir a multa imposta em 50%, percentual de redução, portanto, inferior ao contido na decisão recorrida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.*

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0318-12/18

*EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente, porém, como ficou evidenciado que não houve dolo, fraude ou simulação, e ainda considerando o princípio da razoabilidade, a multa foi reduzida no percentual de 50% do valor exigido, conforme prevê o §7º, do Art. 42, da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

No caso em tela, a redução ora proposta isso implica multa de R\$45.430,765, gravosa o suficiente para não tornar o cometimento da infração algo irrelevante, exponenciando a função educativa da penalidade em detrimento de uma função arrecadatória de todo indesejável, em matéria de direito administrativo sancionador.

Nesse sentido, Senhoras e Senhores, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, sem qualquer sinalização de ajuste em relação à atividade fiscalizatória, mas apenas adequando a multa às circunstâncias do caso e aos entendimentos firmados por esta Câmara, com base no direito subjetivo do Recorrente à dosimetria da penalidade e extratividade do art. 158 do RPAF/99 (mais benéfico, e vigente ao tempo da apresentação da defesa).

É o voto.

## 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298929.0011/18-3**, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$90.861,53**, previstas no do art. 42, respectivamente, nos incisos XI e IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo o valor já recolhido ser homologado.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU - REPR. DA PGE/PROFIS