

**PROCESSO** - A. I. Nº 206949.0005/18-5  
**RECORRENTE** - DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0097-02/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0122-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Razões de defesa não elidem a autuação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/06/2018, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(is) sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro, maio e julho a outubro de 2015, sendo aplicada multa no valor de R\$152.357,89, equivalente a 1% sobre o valor das entradas não registradas, prevista no Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0097-02/19 (fls. 58 a 61), com base no voto a seguir transcrito:

*“Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal observou todas as formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo a multa e sua base de cálculo apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.*

*A autuada demonstrou total entendimento da acusação, não tendo negado o cometimento da mesma, porém alega a indicação equivocada do dispositivo regulamentar para enquadramento da penalidade, assim como a forma de aplicação da mesma face ao cometimento da conduta de forma continuada.*

*O Auto de Infração reclama crédito tributário de R\$152.357,89, correspondente a multa percentual, relativa a uma infração descrita na inicial dos autos, referente aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, que diz respeito a ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo de fls. 08 a 10, tendo sido aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais não registradas, com enquadramento nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012, e multa tipificada no art. 42, inc. XI, da Lei 7.014/96.*

*Todo o argumento defensivo da autuada não nega, tampouco refuta a prática do ilícito apontado pelo autuante, ou seja, em relação ao cometimento da irregularidade não há contestação.*

*A defesa argumenta ainda, que a penalidade com base no art. 42, inc. XI da Lei nº 7.014/96, é inaplicável, seja aos fatos pretéritos, seja aos presentes e futuros, por ter sido revogada desde 22/12/2017, muito antes, portanto, da lavratura do auto de infração que “embora os fatos geradores descritos no auto de infração tenham ocorrido antes da revogação da penalidade, não há dúvida de que a multa revogada é efetivamente inaplicável, por força da regra do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.”*

*Diz, ainda a defesa, que estando o sujeito passivo cometendo infrações de caráter continuado, caberia à aplicação de multa singular, e não de várias penalidades cumuladas, uma por cada fato isolado, como entende que ocorreu no caso dos autos.*

*Constato que efetivamente o inc. XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, portanto, anterior à lavratura do auto de infração. Entretanto, no período da ocorrência das infrações, 2013, 2014 e 2015, estava em perfeita vigência o inc. XI do art. 42 Lei nº 7.014/96, dispositivo aplicado pelo autuante para a infração caracterizada.*

*Cabe destacar que o art. 105 do Código Tributário Nacional prevê que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116 do mesmo diploma legal.*

*Oportuno registrar que na mesma Lei nº 13.816/17, alterou a redação do inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cuja redação transcrevo.*

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

*Portanto, a multa de 1% sobre o valor das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, se aplica as mercadorias tributáveis e não tributáveis, amparando dessa forma, integralmente a aplicação da multa ora discutida.*

*Cabe ressaltar os incisos IX e XI do art. 42, nas suas redações anteriores à Lei nº 13.816/17 se aplicavam a omissão de registro na escrita fiscal de mercadorias ou serviços, determinando a multa percentual sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço nos percentuais de 10% se as mercadorias fossem tributadas (inc. IX) e 1% se as mercadorias fossem não tributadas (inc. XI). Desta forma a alteração foi no sentido de unificar a multa para o percentual de 1% sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, independentemente de serem tributadas ou não.*

*Importante destacar o que dispõe o art. 19 do RPAF/99:*

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*Assim sendo, a indicação no auto de infração do inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada prejudica a acusação, tampouco aos efeitos da exigência da multa.*

*Ademais, com a modificação do texto legal não houve agravamento da penalidade aplicável a infração, referente a falta de registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas pelo estabelecimento.*

*O artigo 106, alínea “c” do CTN, prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. No caso em lide, a alteração da lei continua prevendo penalidade para o ato praticado pelo contribuinte, contudo, comina a este ato uma pena menos severa. A penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da modificação da lei.*

*Refuto o argumento da aplicação de “várias penalidades cumuladas, uma por cada fato isolado.”, haja vista que a multa tipificada no dispositivo supracitado se aplica ao somatório dos valores comerciais dos bens, mercadorias ou serviços que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal, não caracterizando várias multas. Trata-se de uma multa sobre um fato ilícito ocorrido durante vários períodos apurados de 2013 a 2015.*

*Quanto a arguição de que a multa aplicada foge da razoabilidade não subsiste.*

*As infrações consignadas neste processo por descumprimento de obrigação acessória – falta de registro na escrita fiscal, quando da aquisição de mercadorias tributáveis ou não, impõe à Administração Tributária adotar dispositivos acautelatórios para minimizar o descumprimento dessas prestações positivas e negativas.*

*A multa imposta se coaduna com a vontade do legislador estadual, nos exatos sentidos da prevenção, conferindo à sanção, com intuito de assegurar a conduta do sujeito passivo para cumprir a obrigação tributária acessória, através da intimidação junto à sociedade da prática infracional, eleita pela norma jurídica, para o fiel cumprimento da lei e evitar novo cometimento de conduta ilícita em face da legislação tributária posta.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 71 a 90), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual alegou que a pretensão de aplicação de multa não merece prosperar, posto que a penalidade prevista no Art. 42, XI da Lei nº 7.014/96, foi revogada desde 22/12/2017 pelo Art. 8º da Lei nº 13.816/17.

Defendeu que, embora os fatos geradores tenham ocorrido antes da revogação da penalidade, a multa revogada é inaplicável, por força do Art. 106, II, “a” do Código Tributário Nacional – CTN, seja aos fatos pretéritos, seja aos presentes e futuros, sendo o Auto de Infração improcedente e não nulo, por não haver vício de forma ou de procedimento, que admita posterior retificação.

Explicou que até 2017, existiam duas infrações para a ausência de escrituração de entradas, mas, a

partir daquela data, passou a haver uma nova e única infração positivada, punindo com alíquota de 1% a falta de registro de entradas de bem, mercadoria ou serviço, sendo irrelevante se os mesmos sofrem, ou não, tributação.

Discorreu sobre a teoria da continuidade delitiva, encarnada na figura ficcional do crime continuado, acostando ementa de julgado e doutrina e sustentando que a sua aplicação não implica deixar de atender à finalidade da sanção, mas simplesmente observar a razoabilidade, reduzindo as multas aplicadas.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração ou, subsidiariamente, reduzir o patamar das multas à luz da proporcionalidade e razoabilidade, bem como pela sua intimação para sustentação oral.

Solicitou que todas as intimações sejam realizadas em nome do patrono indicado sob pena de nulidade.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir multa pela falta de registro na escrita fiscal de documentos fiscais relativos a mercadorias não tributadas.

Não devemos interpretar a legislação apenas de forma literal, exceto quando se trata de benefício fiscal, o que não é o caso. O inciso XI, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, que determinava a aplicação de multa de 10% sobre o valor das mercadorias não tributadas sem registro na escrita fiscal, foi revogado pela Lei nº 13.816/17, com efeitos a partir de 22/12/2017, mesma lei que alterou o seu inciso IX para abarcar estas mercadorias, determinando a aplicação de multa mais branda, de 1%, sobre o valor de quaisquer mercadorias sem registro na escrita fiscal, independentemente de ser tributada ou não.

Vejamos as redações atuais e anteriores dos citados dispositivos legais:

*“IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

*Nota: A redação atual do inciso IX do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação anterior dada ao inciso IX do caput do art. 42 pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos de 11/12/15 a 21/12/17:*

*“IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”*

*Redação original, efeitos até 10/12/15:*

*“IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”*

*...*

*XI - revogado;*

*Nota: O inciso XI do caput do art. 42 foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação anterior dada ao inciso XI do caput do art. 42 pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos de 28/11/07 a 21/12/17:*

*“XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;”*

*Redação anterior dada ao inciso XI do caput do art. 42 pela Lei 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeito de 30/12/03 a 27/11/07:*

*“1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;”*

*Redação original, efeitos até 29/12/03:*

*"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;"*

Sendo assim, já foi observada a retroatividade benigna, prevista no Art. 106, II, "c" do CTN, para reduzir a multa aplicada sobre as mercadorias tributadas não registradas na escrita fiscal do percentual de 10% para o percentual de 1%, e não para excluir a infração comprovadamente cometida.

Além disso, a indicação do inciso XI, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 não prejudica a acusação nem a defesa quanto à exigência da multa, já que não ocorreu o agravamento da penalidade, conforme dispõe o Art. 19 do RPAF/99, transcrito abaixo:

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal."*

Não há como aplicar a teoria da continuidade delitiva à presente infração, afinal não se trata de uma série de ilícitos da mesma natureza, mas a aplicação de multa em relação a um só ilícito, a falta de registro de notas fiscais, ocorrido em diversos meses, com multa proporcional ao valor das notas fiscais não registradas.

Não acolho o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, tendo em vista que a falta de escrituração de notas fiscais dificulta a realização de diversos roteiros de auditoria, a exemplo da auditoria de estoques.

Informo, inclusive, que tanto a previsão legal quanto a regulamentar que permitiam a análise do pedido de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória por este colegiado foram revogadas, conforme demonstrado abaixo:

- o §7º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, DOE de 13/12/2019, efeitos a partir de 13/12/2019.
- o Art. 158 do RPAF/99 foi revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/2019, DOE de 21/12/2019, efeitos a partir de 01/01/2020.

Ressalto que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme estabelece o Art. 167, I e III do RPAF/99.

Não existe qualquer óbice para que o patrono do Autuado receba as intimações relativas a este processo. Entretanto, a falta desta intimação não se constitui em motivo para a nulidade da comunicação, desde que o Autuado seja intimado nos termos do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **VOTO DIVERGENTE**

Senhor Presidente, Nobres Pares, Ilustre Procuradora,

Coube-me a difícil missão de me manifestar logo após do preciso e incisivo voto do Conselheiro Marcelo Mattedi, que honra a missão com manifestações sempre claras e fundamentas. 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. Quando do julgamento do Auto de Infração nº 206882.3005/16-0 em sessão de 16/03/2020, fiquei solitariamente 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, admitiu que deixou de escriturar as notas fiscais, e se limitou a (a) esclarecer que os bens não são tributáveis (partes de peças destinadas à montagem de aerogeradores, criteriosamente descritas às fls. 10 a 14), diante do Convênio ICMS 101/1997; (b) afirmar que as obrigações tributárias acessórias devem ser instituídas de modo razoável, e que a infração pelo eventual descumprimento deve ser relevada quando não se verifique o potencial dano para o Erário; (c) postular 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 preditados 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, coreografadas 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 modificado. 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 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 CONTRIBUINTE. DOSIMETRIA DA PENALIDADE NÃO É “BENEFÍCIO FISCAL”, DADO O CARÁTER AUTORITATIVO DE SUAS DECISÕES NA SOLUÇÃO DE CONFLITOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS**

Cumpra 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 retificar 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. Ademais, em consulta ao Sistema INC, o Senhor Presidente esclareceu que o Recorrente tem registro de apenas este PAF envolvendo essa acusação.

Em circunstâncias semelhantes, envolvendo sociedades empresárias que exploram postos de combustível 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 40% do valor lançado. Cito precedentes recentes:

##### 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0223-12/19

*EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Fato demonstrado nos autos. Infração comprovada. Reduzida a penalidade para o patamar de 40% do valor da multa acessória aplicada, com fulcro no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 158 do RPAF, e nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade equidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO EM PARTE. Auto de Infração Procedente em Parte. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

##### 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0331-12/18

*EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA TRIBUTÁVEL; b) MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multas por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração 1 subsistente. As mercadorias para revenda impedem a execução do roteiro de estoque. Como nem todas as notas fiscais não registradas se referem a mercadorias para revenda reduz a Infração 2 em 60% do seu valor lançado. Infração 2 parcialmente subsistente. Mantida a Decisão quanto à infração 1 e, modificada em relação à infração 2. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 2. Decisão por maioria.*

##### 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0265-12/18

*EMENTA: ICMS. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OPERAÇÕES SUJEITAS E NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTAS. A falta de escrituração de notas fiscais relativas a mercadorias para revenda impede a execução do roteiro de estoque. Como nem todas as notas fiscais não registradas se referem a mercadorias para revenda reduz o valor do Auto de Infração em 60% do seu valor lançado, com fundamento no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

No caso em tela, isso implica uma multa de R\$60.943,16, 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 **206949.0005/18-5**, lavrado contra **DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$152.357,89**, prevista no Art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

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

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

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