

**PROCESSO** - A. I. Nº 207968.0406/10-2  
**RECORRENTE** - CIA. DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0314-02/10  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/SUL  
**INTERNET** - 08/07/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0160-12/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACORDO INTERESTADUAL. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NÃO INSCRITO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA SAÍDA DA MERCADORIA. Decretação de ofício da nulidade do Auto de Infração, por violação ao disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, tendo em vista a discrepância entre a acusação fiscal e a ocorrência verificada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração, lavrado em 10 de abril de 2010, o qual exige ICMS de R\$19.041,16, além de multa no percentual de 60% relativo à seguinte infração:

*“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”.*

Complementarmente, o autuante informa na descrição dos fatos, ter constatado “mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cerveja em lata – NCM 2203) por antecipação em virtude do Protocolo 11/91, não tendo sido feita à retenção do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição), na forma do DANF nº. 10209 e sem recolhimento do ICMS na saída da mercadoria. Falta de retenção do ICMS na condição de substituto. Infração comprovada. A presente ação fiscal tem a finalidade precípua de documentar o ilícito fiscal, servindo as mercadorias e documentos apreendidos como prova material de infração à legislação tributária, ficando assegurado o direito de solicitar a liberação das mesmas administrativamente, tudo na forma do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo nº. 6284, de 14 de março de 1997”.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0314-02/10 (fls. 68 e 69), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

*“O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de retenção, e consequente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.*

*Ficou demonstrado que o autuado não é inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, circunstância prevista na Cláusula 7º, § 2º do Convênio 81/93, determinando que, sendo o estado signatário do acordo de substituição tributária, e não havendo inscrição do substituto no estado destinatário das mercadorias, deverá ser recolhido o imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente e fazer acompanhar a mercadoria através da respectiva GRNE. Assim não procedendo, ou seja, não recolhendo o imposto na saída da mercadoria, deixou de recolher o imposto no momento previsto para o seu pagamento, uma vez que o fato gerador ocorre na saída das mercadorias cujo pagamento do imposto deve ser efetuado nesse momento.*

*O autuado, contudo, reconhece a infração cometida, recolhendo o imposto conforme documento de arrecadação à fls. 58, datado de 18/05/2010.*

*Insurge-se, contudo, quanto à multa exigida, considerando-a confiscatória com base no art. 150, IV, da CF de 1988.*

*A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissão que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.*

*Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolário do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que as multas aplicadas são adequadamente moduladas para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.*

*É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o quanto recolhido”.*

Inconformado com tal Decisão, o autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 78 a 81), no qual, após breve resumo dos fatos, transcreve trechos da infração, tal como enunciada no lançamento, ratificando todos os termos já colocados na peça de defesa apresentada, insurgindo-se contra o percentual de multa aplicada, arguindo que a mesma contraria o princípio da proporcionalidade, bem como o artigo 1º da Carta Magna.

A seguir, discorre sobre aspectos da proporcionalidade, inclusive sobre os aspectos que entende deva ter a mesma (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), entendendo estar a mesma em percentual elevado, o que desrespeita, igualmente, o princípio da razoabilidade, configurando-se, enriquecimento ilícito.

Cita Decisão do STF em julgamento de Ação direta de Inconstitucionalidade, ao amparo de sua argumentação, para, ao fim, solicitar que a multa aplicada seja ajustada a “*patamar justo*”, com o consequente conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Em Parecer de fls. 89 e 90, a PGE/PROFIS, entende que alegações versando sobre inconstitucionalidade da multa não podem ser apreciadas no âmbito do CONSEF, em face do disposto no artigo 167 do RPAF/99. Reitera que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, que possuem natureza jurídica diversa do tributo.

Faz constar que o percentual aplicado encontra respaldo legal, transcrevendo o artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº. 7.014/96, entendendo que falta fundamento jurídico a arguição de violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade da multa, vez que esta é dotada de caráter legal e jurídico.

Conclui que os argumentos trazidos pelo recorrente não são suficientes para modificar a Decisão, razão pela qual opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO**

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de Primeira Instância, qual seja, aquela que diz respeito à falta de retenção do ICMS, e seu recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Por ocasião da apresentação de peça defensiva, de fls. 16 a 19, o sujeito passivo reconhece a infração, e informa já ter efetuado o pagamento do valor do imposto constante do lançamento, acostando Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) à fl. 57, onde constam as parcelas relativas ao imposto (R\$ 16.016,45), e juros (R\$ 882,51), totalizando R\$ 16.898,96, bem como DAE de fl. 58, relativo ao adicional do Fundo de Pobreza, no valor total de R\$ 326,87, além da parcela de R\$18,01, relativa a juros de mora, insurgindo-se apenas contra o percentual de multa aplicada, o qual entende abusivo e desproporcional, argumentos que repete por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário. No total, o recorrente recolhe R\$ 16.343,32 a título de imposto.

Inicialmente, antes de adentrar na análise do mérito do lançamento tributário, deve o julgador examiná-lo sob o ponto de vista formal, devendo adentrar no mérito após a constatação de que não há nenhum óbice daquela natureza que implique na nulidade do mesmo.

Por tal razão, ao examinar o Auto de Infração para checar se o mesmo preencheria as formalidades legais previstas, ou seja, se obedece aos princípios do devido processo legal e ampla defesa do sujeito passivo, constato que o feito apresenta vício insanável na consecução do lançamento de ofício, uma vez que há inadequação entre a infração efetivamente cometida pelo contribuinte e a acusação fiscal contida no Auto de Infração, fato este comprovado diante das provas apensadas aos autos quando da ação fiscal, senão vejamos:

Observo que a acusação fiscal é de “*mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cerveja em lata – NCM 2203) por antecipação em virtude do Protocolo 11/91, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição), na forma do DANF nº. 10209 e sem recolhimento do ICMS na saída da mercadoria. Falta de retenção do ICMS na condição de substituto. Infração comprovada. A presente ação fiscal tem a finalidade precípua de documentar o ilícito fiscal, servindo as mercadorias e documentos apreendidos como prova material de infração à legislação tributária, ficando assegurado o direito de solicitar a liberação das mesmas administrativamente, tudo na forma do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo nº. 6284, de 14 de março de 1997*”. (grifos nossos).

Da análise do DANFE, a que se refere o lançamento, verifico que, contrariamente ao descrito não somente no corpo do Auto de Infração, conforme acima transcrito, como, igualmente no termo de Apreensão e Ocorrências, peça que antecede ao lançamento, o imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária a que se refere o mesmo encontra-se devidamente destacado.

Tal dicotomia apresenta uma série de consequências, conforme veremos. Uma delas é o enquadramento, que difere de uma situação para a outra. Ora, falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, encontra a penalidade aplicável prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, com previsão de aplicação da penalidade do valor do imposto, ao passo que a falta de recolhimento tempestivo do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição tributária tem a penalidade no percentual de 150%, na forma do artigo 42, inciso V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. De plano, percebe-se que, se não fossem figuras diversas, as condutas não teriam percentuais de multa, nem enquadramento diversos.

A acusação fiscal difere, pois, do real motivo da apreensão das mercadorias por ocasião do trânsito das mesmas, e a consequente lavratura do Auto de Infração, conforme pode ser facilmente verificado no exame da documentação acostada aos autos, especialmente o DANFE acima referido.

Dessa forma, no lançamento de ofício, verifica-se a existência de forma cristalina de vício insanável que contamina o Auto de Infração que é a não identidade do fato descrito no lançamento ao fato que ensejou a imputação, o que por si só é motivador da nulidade do lançamento, nos termos contidos no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança,

a natureza da infração cometida, o que também acarreta prejuízo ao pleno exercício do contraditório.

Tais princípios, de natureza constitucional, contidos no art. 5º e, mais diretamente, dos princípios contidos no artigo 37, especificamente direcionados para a Administração Pública em todas as suas formas e ações, devem ser rigorosamente observados no Processo Administrativo Fiscal, vez que todos devem conhecer e aplicar o Direito Constitucional, não somente os operadores do direito, mas, igualmente, como exercício de cidadania.

Em rápidas pinceladas, o princípio do devido processo legal, é aquele que assegura a todos o direito a um processo com todas as etapas previstas na norma legal, bem como todas as garantias constitucionais. Se no processo não forem observadas tais regras, ele se tornará nulo, sem sequer adentrar-se no mérito. É considerado o mais importante dos princípios constitucionais, pois dele derivam todos os demais, a exemplo do de garantia de ampla defesa e do contraditório. Reflete em dupla proteção ao sujeito, no âmbito material e formal, de forma que o indivíduo receba instrumentos para atuar com paridade de condições com o Estado-persecutor.

Quanto ao princípio da ampla defesa, o qual se encontra umbilicalmente ligado ao do contraditório, temos que a Constituição Federal assegura aos litigantes em geral, quer na esfera administrativa quer na judicial, o direito à defesa, com todos os meios a ela inerentes. Ao falar-se de princípio da ampla defesa, na verdade está se falando dos meios para isso necessários, dentre eles, assegurar o acesso aos autos, possibilitar a apresentação de razões e documentos, produzir todos os meios de prova lícitos, e, sobretudo, conhecer os fundamentos e a motivação da Decisão proferida. Impõe à autoridade o dever de fiel observância das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo.

E, para que o exercício de tais princípios seja devidamente verificado, não é necessária a provocação da parte, devendo a autoridade administrativa, verificar a observância dos mesmos, e, constatando qualquer violação, de ofício, agir.

Diante dos fatos constatados e reportados, o lançamento torna-se imprestável, pela insegurança da acusação fiscal, diante da ausência da formalidade essencial mencionada, disso resultando a nulidade do lançamento de ofício, em estrita consonância com o RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Dessa forma, pelos motivos acima expostos, de ofício, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, e, como consequência, o Recurso Voluntário fica PREJUDICADO em sua apreciação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, declarar **NULO** o Auto de Infração nº **207968.0406/10-2**, lavrado contra **CIA. DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV**, devendo o processo ser encaminhado à repartição fazendária, para os devidos fins.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS