

A. I. N° - 282219.0601/15-1  
AUTUADO - IMPERIAL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - RUBENS MINORU HONDA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/02/2016

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0024-03/16

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. **b)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. **c)** FALTA DE RETENÇÃO. O sujeito passivo não elidiu a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Rejeitada preliminar de nulidade Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/06/2015, refere-se à exigência de R\$1.609.160,72 de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 08.07.01. Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de setembro de 2012 a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$1.288.232,68, acrescido da multa de 150%. Consta em complemento: “Baseado em Relação de NFe autorizadas, disponíveis no Sistema e recebidas através da SEFAZ/BA.” Demonstrativo às fls. 14 a 25;

Infração 02 - 08.07.02. Retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto de 2011, setembro de 2012 a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$6.863,49, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 35 a 59;

Infração 03 - 08.07.03. Falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a maio e outubro de 2010, setembro a novembro de 2011, janeiro a março, agosto a dezembro de 2012, e janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$314.064,55, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 60 a 84.

O autuado apresenta impugnação às fls. 92 a 100, articulando as ponderações resumidas na forma que se segue.

Afirma inicialmente que tem como principal ramo de atividade a fabricação e comercialização de águas envasadas e sempre recolheu os seus tributos de forma regular, gerando inclusive vários postos de trabalho e grande arrecadação aos erários federal e estadual.

Reproduz o teor das três infrações objeto da autuação e em seguida afirma que a autuação está equivocada.

Com base no art. 142 do CTN, observa que o lançamento tributário, nos termos da Lei, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. Continua destacando que tais exigências têm por objetivo garantir ao administrado que anteveja a adequação do Lançamento realizado às normas jurídicas vigentes no ordenamento, principalmente quanto à procedência da exigência do tributo objeto do lançamento.

Observa que se o lançamento for praticado com infringência a qualquer dos pré-requisitos constantes no art. 142 do CTN, ou mesmo se houver mera falha formal em sua constituição, por erro e/ou omissão de um dos seus elementos essenciais enunciados no art. 142 do CTN, a situação jurídica permanece inalterada e o lançamento é considerado não efetuado, configurando-se em ato nulo, ineficiente para dar o resultado de constituir o crédito tributário.

Assinala que o ato de lançamento somente estará perfeito e acabado se estruturado com feição formal e material perfeitas, seja em relação aos seus aspectos intrínsecos (dados que dele devem constar como mínimo essencial), quer diga respeito ao seu aspecto extrínseco (fundamento em legislação inconstitucional, por exemplo). Para ilustrar sua tese, reproduz ementas de julgados que declaram nulidade do lançamento, aduzindo que as ilegalidades e situações fáticas transcritas resultam na nulidade total do Auto de Infração, pois não existe nulidade parcial de lançamento tributário. Arremata afirmando que não há como se ter por válido apenas parte dele, em sendo assim o lançamento é de todo nulo.

Exalta o princípio da legalidade frisando que a atividade administrativa de lançamento está plenamente vinculada às previsões legais e que se trata de verdadeiro preceito constitucional, atributo necessário do ato administrativo. Ilustra a importância do princípio da legalidade reproduzindo trecho doutrinário da lavra do administrativista pátrio, Celso Antônio Bandeira de Melo. Arremata, pontuando que, sendo o presente lançamento tributário embasado em premissas manifestamente equivocadas e ilegais, não se pode tê-lo por parcialmente válido, pois tal entendimento contraria os princípios gerais de direito tributário e mesmo administrativo, devendo ser anulado integralmente o presente Auto de Infração.

Revela que, ao se analisar o presente Auto de Infração percebe-se que o mesmo encontra-se equivocado, principalmente quanto à forma pela qual foi encontrada a base de cálculo da exação fiscal.

Registra que não cabe ao ente autuante fazer presunções ou suposições ao caso concreto. Afirma que, ao contrário, deve a fiscalização expor e fundamentar com precisão a infração que imputa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Ressalta ainda que, se há elementos e documentos fiscais que embasem determinada operação, esses só podem ser desconsiderados mediante robusta prova em sentido contrário, cujo ônus incube ao fisco.

Menciona também que o princípio da legalidade protege sobremaneira o seu direito, que há que ser resguardado. Diz estar denotado, também, que não há qualquer elemento concreto de prova no Processo Administrativo Fiscal que aponte no sentido da veracidade da base de cálculo arbitrada.

Sustenta que diante de tal indubitável constatação aflora, como fundamento para esta demanda, a impossibilidade de presunção de situação jurídica típica, para efeitos tributários, ante a ausência total de prova ou mesmo de relato minucioso da situação geradora do suposto encargo. Enfatiza sua tese trazendo a colação fragmentos de lições dos juristas pátrios, Hugo de Brito Machado e Paulo Celso Bergstrom Bonilha.

Assevera ser inconteste o fato de que o Fisco necessita provar a base de cálculo que diz existir. Frisa que este entendimento é compartilhado unanimemente, e muito bem lecionado pelo mestre Ronaldo Cunha Campos, cujo trecho de seus ensinamentos sobre o tema reproduz.

Afirma estar mais do que demonstrada a insubsistência do presente Auto de Infração, uma vez que se há elementos e documentos fiscais que embasem determinada operação esses só podem ser desconsiderados mediante robusta prova em sentido contrário, cujo ônus incube ao fisco e não ao contribuinte.

Pondera que, embora o Auto de Infração deva ser desconstituído já pelos fatos acima alegados, em atendimento ao princípio da eventualidade necessário que se atente para a ilegalidade da multa fiscal confiscatória. Destaca que na primeira infração, foi aplicada multa confiscatória de

150%, e tanto na segunda quanto na terceira infração foram aplicadas a multa confiscatória de 60%. Prossegue observando que a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado. Frisa que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos que deve legitimar a previsão de multa exacerbada. Arremata defendendo que não é a sonegação de determinado tributo que justificará (mesmo em se tratando de um crime) uma apenação que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de patrimônio desproporcional à infração cometida.

Sustenta ser inadmissível a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta, em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muitas vezes mais relevante do que o principal, o imposto ou a taxa, resultando no caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária. Sobre esse tema traz a colação lição do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho.

Transcreve os §§ 1º, 2º e 3º do art. 113 do CTN para salientar que a legislação tributária não distingue entre a obrigação de pagar tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária.

Revela que, sendo a multa fiscal uma *longa manus* do próprio tributo, criada apenas para lhe dar efetividade, todos os princípios e vedações ao poder de tributar pertinentes ao tributo também terão incidência sobre a multa de natureza tributária, razão pela qual estabelecer penalidade pecuniária em percentual superior a 20% encerra caráter totalmente confiscatório.

Observa que, em sendo a multa obrigação acessória, a principal, por força do dispositivo legal antes mencionado, deve a obrigação tributária, pois, ser advinda exclusivamente de Lei e/ou Lei Complementar, submetendo-se ao Princípio Constitucional da Anterioridade da Lei - art. 113, §§ 1º, 2º e 3º do CTN.

Ratifica que o inciso IV, do art. 150 da CF/88, estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, dispositivo este também aplicável à penalidade pecuniária, vedação defendida, mesmo antes da atual Constituição, pelo tributarista, Aliomar Baleeiro.

Pondera mencionando que se é vedado o confisco por via da instituição de tributos, é lógico afirmar-se que não se pode fazê-lo por meio de instituição de penalidades ou multas tributárias, já que decorrentes do mesmo fenômeno jurídico - tributação.

Reproduz arestos para ressaltar que o Supremo Tribunal Federal - STF firmou Jurisprudência quanto à possibilidade do Poder Judiciário reduzir ou relevar multas fiscais.

Observa que os precedentes do STF se referem a multas confiscatórias, suscetíveis de serem judicialmente reduzidas ou suprimidas, de proporções de que variam entre 100% a 50% como no caso dos autos.

Afirma ser copiosa a jurisprudência dos Tribunais brasileiros, inclusive a do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo ao Juiz poder de reduzir a multa estritamente, razão pela qual roga pela anulação ou redução da multa aplicada para patamares mais suscetíveis de pagamento, algo em torno de 20%, e que não dêem contornos de efeito confiscatório.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 112 e 113, nos termos a seguir sintetizados.

Depois de reproduzir o teor das infrações e resumir as razões de defesa expendidas pelo autuado em sua impugnação, alinha as seguintes ponderações.

Informa que a ação fiscal regular transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação.

Observa que todos os dispositivos legais que dão base a presente ação fiscal estão devidamente elencados no Auto de Infração às fls. 02 a 11 de forma cristalina com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada. Frisa que foram anexados aos autos todos os demonstrativos de débitos e de cálculos.

Ao cuidar do mérito assinala que as alegações do autuado não conseguem elidir a Ação fiscal.

Ressalta que os Estados da Bahia e Sergipe são signatários do Protocolo ICMS 11/91, inclusive na época do período fiscalizado. Prossegue registrando que o estabelecimento autuado é contribuinte regularmente inscrito sob o número 120.272.682 no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário estando, portanto, subordinado ao cumprimento das normas dispostas no retro citado Protocolos, bem como as do Convênio ICMS 81/93 que estabelece as normas gerais da substituição tributária, em todas as suas operações de mercadorias para o Estado da Bahia com os produtos a eles vinculados.

Explica que a Base de Cálculo constante no Auto de Infração é obtida automaticamente pelo Sistema SEAI da SEFAZ/BA, efetuando-se o cálculo inverso a partir do valor histórico apontado nos Demonstrativos de Débito com o devido detalhamento dos cálculos efetuados, como se vê às fls. 35 a 84.

Esclarece que fundamentação precisa, tanto do enquadramento legal como da tipificação da multa aplicada consta das respectivas infrações.

No que tange à multa sugeria revela que é aquela prevista em Lei e sendo a fiscalização uma atividade vinculada não tem discricionariedade quanto ao seu valor.

Conclui asseverando estarem devidamente caracterizados os elementos que ensejaram a pertinente ação fiscal na forma prevista na legislação em vigor, pelo que pugna pela procedência da autuação.

## VOTO

Inicialmente cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas em sede defesa. O sujeito passivo atribuiu, de forma difusa, a nulidade ao lançamento que for constituído com infringência ao art. 142 do CTN e sustentou que somente estará perfeito e acabado se estruturado com feição formal e material perfeitas. Aduziu que o lançamento ofende o princípio da legalidade por estar embasado em premissas manifestamente equivocadas e ilegais. Argüiu ainda que a autuação encontra-se equivocada, principalmente quanto à forma pela qual foi apurada a base de cálculo da exação fiscal, ressaltando que não cabe ao autuante fazer presunções ao caso concreto, devendo expor e fundamentar com precisão a infração imputada.

Ao compulsar os elementos que constituem o Auto de Infração, constato que o impugnante, como acima expandido, enumerou, em tese, diversos aspectos que podem inquinar o lançamento de nulidade. Aliás, todos alinhados de acordo com os princípios gerais de direito tributário e com a legislação tributária pertinente ao lançamento do crédito tributário. Entretanto, não apontou, nem indicou objetivamente nos autos, quais aspectos ou elementos presentes na autuação que, no seu entendimento, ofenderam a legislação aplicável ao lançamento perfeito.

De plano, verifico que, ao contrário do que aduziu o defendente, o Auto de Infração evidencia claramente a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina discriminadamente a matéria tributável, demonstra o cálculo do montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível. Portanto, a autuação contempla o lançamento do crédito tributário em total convergência com a determinação expressa do art. 142 do CTN.

Afasto a preliminar de nulidade, haja vista que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos arrolados, de seus dados e cálculos discriminados nos demonstrativos de apuração,

bem como indicou o supedâneo jurídico. Também não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, eis que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis, não havendo a alegada inobservância aos princípios da legalidade e da ampla defesa, tendo sido atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF-BA/99, inexistindo, portanto, violação alguma ao princípio da legalidade ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário, tendo sido ofertada ao sujeito passivo todas as condições necessárias ao pleno exercício de seu direito de defesa.

No mérito o presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição - infração 01, a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia - infração 02 e a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia - infração 03.

O estabelecimento autuado localizado no Estado de Sergipe, na qualidade de contribuinte substituto, cadastrado no CAD-ICMS-BA, realizou, no período fiscalizado, operações de vendas de água mineral para contribuintes estabelecido no Estado da Bahia.

Quanto se trata de mercadorias inseridas no Protocolo ICMS nº 11/91, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo, é patente que nas operações com essas mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários do referido protocolo, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária.

Do exame das peças que compõem os autos, verifico que a apuração da exigência fiscal encontra-se devidamente explicitada nos demonstrativos [infração 01 - Relação de NFe ICMS-ST emitidas em cada período de apuração, confrontando mensalmente o valor retido com recolhido fls. 14 a 25; infração 02 - “Apuração do ICMS-ST Retido a Menor”, discriminando por NFe o imposto retido a menos e totalizando mensalmente o ICMS-ST devido, fls. 35 a 59 e infração 03 - “Apuração do ICMS-ST Não Retido” que do mesmo modo, apura e consolida mensalmente o ICMS-ST não retido devido, fls. 60 a 84], os quais discriminam individualizadamente a origem de cada uma das operações, lastreados na notas fiscais eletrônicas emitidas pelo autuado e nas Relações de GNREs, onde constam discriminados, a data do pagamento, o valor e o respectivo código de receita, fls. 26 a 34. Todos esses elementos tiveram suas cópias devidamente entregues ao impugnante por meio de intimação, como se verifica às fls. 89 e 90.

Convém registrar, de forma enfática, que a base de cálculo apurada que resultou na exigência objeto dos três itens da autuação encontram-se devida discriminadas nos respectivos demonstrativos colacionados às fls. 14 a 84, efetuados em total consonância com a Lei 7.014/96, o RICMS-BA e com o Protocolo ICMS nº 11/91. O valor do imposto devido apurado mensalmente de cada infração foi devidamente devida e corretamente transportado para o Auto de Infração, fls. 02 a 05, e para o Demonstrativo de Débito, fls. 06 a 11. Entretanto, como esclareceu o autuante na informação fiscal, o sistema automatizado de emissão de Auto de Infração da SEFAZ - SEAI, mantém o valor do imposto apurado transportando do correspondente demonstrativo elaborado pelo autuante, e efetua o cálculo inverso com a alíquota uniforme de 17%. Portanto, resta evidenciado nos autos, de forma inequívoca, a demonstração da apuração da base de cálculo nos demonstrativos de apuração de cada item da autuação do Auto de Infração.

Considerando que as infrações encontram-se inteiramente caracterizadas nos autos e que o autuado, em sede de defesa, somente se reportou com argumentos focados em aspectos genéricos atinentes a nulidade suscitada, já devidamente enfrentados, não carreando aos autos qualquer elemento objetivo e específico quanto ao mérito da autuação, entendo que restam devidamente caracterizadas as três infrações que compõem a autuação.

Nestes termos, concluo pela subsistência dos três itens que compõem o presente lançamento fiscal.

No que diz respeito à alegação de que as multas aplicadas seriam inconstitucionais e confiscatórias saliento que as mesmas encontram-se tipificadas no art. 42 da Lei 7.014/96, nos incisos e alíneas especificados no PAF. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158 e 159, RPAF-BA/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da lide acorde determinação expressa do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **282219.0601/15-1**, lavrado contra **IMPERIAL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.609.160,72**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$320.928,04, e de 150% sobre R\$1.288.232,68, previstas no art. 42, incisos V, alínea “a” e II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA