

PROCESSO	- A. I. Nº 298945.3015/16-6
RECORRENTE	- MEDTEST DIAGNÓSTICA COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0124-02/17
ORIGEM	- INFAC ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 27/08/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0173-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Provado está, que na época dos fatos, o deficiente efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Uma vez comprovada à tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado e ao crédito indevido em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, apresentado pelo Recorrente, em face da decisão proferida pela 2ª JJF na apreciação do Auto de Infração que julgou Procedente, lavrado em 19/12/2016, com base em levantamentos efetuados pelo preposto autuante, consubstanciado nas seguintes infrações:

### INFRAÇÃO 01 - 07.01.02:

*Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação no valor de R\$101.935,31, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, referente aos meses de fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2012; e janeiro, abril e novembro de 2013, na forma do demonstrativo à fl. 12 dos autos, com enquadramento no artigo 371, artigo 125, inc. II, "b", c/c artigo 61, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, para as data de ocorrências 28/02/2012 e 31/03/2012; e enquadramento no artigo 8º, inc. II e § 3º do art. 23 da Lei 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS publicado pelo decreto 13.780/2012, para as datas de ocorrências de 30/04/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 30/04/2013 e 30/11/2013.*

### INFRAÇÃO 02 - 07.15.03:

*Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, nos meses de março, maio, novembro e dezembro de 2012; e junho, agosto, novembro e dezembro de 2013, com enquadramento no artigo 61, inc. IX; artigo 125, inc. II, §§ 7º e 8º e artigo 352-A do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97 para a data de ocorrência de 31/05/2012; e enquadramento no artigo 12-A da Lei 7.014/96, para as ocorrências de 30/11/2012, 31/12/2012, 30/06/2013, 31/08/2013, 30/11/2013 e 31/12/2013.*

A peça acusatória foi objeto de impugnação por parte do Recorrente, fls. 219/227, com informação prestada pelo preposto autuante, fls. 258/260, que após análises destas peças, a 2ª JJF assim se manifestou:

*Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.*

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ao sujeito passivo o ICMS por antecipação tributária de diversos produtos elencados no regime da substituição tributária, inerente à primeira infração, no valor de R\$101.935,31, previsto no artigo 8º, inc. II e art. 23 da Lei 7.014/96; e multa percentual de 60%, no montante de R\$59.520,66, inerente a segunda infração, na forma do art. 42, inc. II, alínea "d", do mesmo diploma legal, sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, na forma do art. 12-A da citada Lei 7.014/96, que dispõe normas do ICMS no Estado da Bahia.*

*Da análise das peças processuais o que se verifica de alegações defensivas, argüida pelo sujeito passivo, como considerações de mérito, é eminentemente o aspecto confiscatório das multas aplicadas na autuação e os juros moratórios, bem assim a suposta cobrança de multa em duplicidade pelas as autuações imputadas.*

*Sobre a dupla cobrança de multa razão não se pode dar razão ao sujeito passivo. São duas infrações totalmente distintas. A infração 1 diz respeito a exigência do imposto por substituição tributária, recolhida a menor pelo defendant, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, em que, não havendo acordo (convênio ou protocolo), entre os Estados envolvidos na operação, que é o caso objeto em análise, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar, na forma das legislações de piso da autuação.*

*Versa a acusação de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em que, para os fatos geradores com datas de ocorrência 28/02/2012 e 31/03/2012, estão enquadradas no artigo 371, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97; e para as datas de ocorrência de 30/04/2012, 30/06/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 30/04/2013 e 30/11/2013, cestão enquadradas no artigo 289 do RICMS/BA publicado pelo decreto 13.780/2012, sendo todas essas ocorrências amparadas pelo artigo 8º, inc. II e § 3º do art. 23 da Lei 7.014/96, que dispõe normas do ICMS no Estado da Bahia.*

*Por sua vez, a infração 2, como bem caracterizada na inicial dos autos, diz respeito a multa aplicada sobre a imputação de uma outra ocorrência fiscal, ou seja, multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal e saída posterior tributada normalmente, com enquadramento no artigo 61, inc. IX; artigo 125, inc. II, §§ 7º e 8º e artigo 352-A do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97 para a data de ocorrência de 31/05/2012; e enquadramento no artigo 12-A da Lei 7.014/96, para as ocorrências de 30/11/2012, 31/12/2012, 30/06/2013, 31/08/2013, 30/11/2013 e 31/12/2013.*

*Isto posto, vê-se que são imputações totalmente distintas, o que vai de encontro a arguição do sujeito passivo de que houve a cobrança de multa em duplicidade. Em sendo assim, não há razão de ser a afirmação do defendant de cobrança em duplicidade da multa aplicada no auto de infração, vez que se trata de uma multa aplicada para a infração 1; e uma outra multa aplicada para a infração 2, em que pesce terem as mesmas tipificações, ou seja, artigo 42, inciso, II, alínea "d", da Lei nº 7.014/96. Infração 1 e 2 subsistentes.*

*Sobre o outro aspectos de arguição de mérito, que diz respeito a alegação de confisco das multas aplicadas na autuação e os juros moratórios, onde à luz do defendant é vedada pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, IV; saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciar decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, inciso II ,do RPAF/99,*

aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 279/286, em que requer a reforma da decisão proferida pela 2ª JJF por razões que analisamos.

Iniciando sua contestação, o Recorrente pontua que o Auditor Fiscal ao lavrar o Auto de Infração o dividiu em duas infrações:

*A primeira infração referiu-se ao suposto recolhimento insuficiente de tributo e cobrou a diferença supostamente devida acrescida de 60% desse valor a título de multa.*

*A segunda infração referiu-se a multa sobre o valor que supostamente não foi recolhido, no percentual de 60%.*

Em sua peça recursal o Recorrente alega que a autuação foi feita em duplicidade com a mesma imputação de penalidade, com base no que determina no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, implicando no percentual de 60%, o que considera confiscatória.

Seguindo esta linha de raciocínio, o Recorrente invoca o que dispõe a Constituição Federal no artigo 150, inciso IV, transscrito:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;*

.....  
**IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.**

Passa em seguida a descrever o que vem a ser “caráter confiscatório”, citando a definição do Prof. Hugo de Brito Machado, que assim se expressou a respeito do tema:

*Quando a penalidade vai além de qualquer limite razoável daquilo que se poderia admitir como proveito obtido com o cometimento do ilícito, e, assim, tem se configurado o confisco, sendo invocável a prestação jurisdicional.*

*(Hugo de Brito Machado, in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 04, pág. 256)*

Com base na citação acima, pontua que a legislação infraconstitucional não tem o poder de ir de encontro ao que preceitua a CF88, considerando que a imposição da multa de 60% implica na supremacia do arbítrio, da prepotência e da ignorância.

Cita ainda o explicitado por Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, em Comentários à Constituição do Brasil. V. 6, t. I. São Paulo, Saraiva, 1990:

*Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.*

Ainda, na sua argumentação sobre o princípio do “não confisco” cita Sacha Calmon Navarro Coelho, in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 257, que assim se manifesta:

*Tributação razoável. Eis a questão. O que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, alhures. Tema intrincado este, cuja solução terá de vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativo e Judiciário da República.*

Em seguida cita declaração do Ministro Celso de Melo e decisões proferidas por tribunais a respeito do tema, para encerrar com a decisão lavrada pela Min. Ellen Gracie na ADI 1.075-1-MC/DF:

*(...) multas, como qualquer punição, devem guardar certa proporcionalidade com a gravidade da infração cometida. Deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão, sem implicar ofensa desrazoada e excessiva contra o patrimônio do infrator.*

Finalizando sua peça recursiva, o Recorrente requer que os Doutos Julgadores conheçam o presente recurso, para lhe dar provimento, reformar o Acórdão JJF nº 0124-02/17 e julgar

TOTALMENTE IMPROCEDENTE o Auto de Infração aqui combatido, arquivando definitivamente o referido processo administrativo fiscal.

## VOTO

Em função de não haver preliminares a ser analisadas, passamos diretamente ao mérito do que foi apresentado pelo Recorrente.

O Estado para que possa exercer suas obrigações e atingir suas finalidades nutre-se da parcela contributiva dos seus cidadãos, das empresas por eles constituídas e entidades obrigadas a tanto. E a arrecadação destas parcelas contributivas é baseada nas normativas emanadas dos poderes competentes, no caso os poderes legislativo e executivo, que quando conflitam entre si, ou entre eles e aqueles que são os contribuintes, envolvem o poder judiciário.

No ordenamento jurídico atual, cada ente federativo tem sua competência no estabelecimento dos tributos que lhe foram delegados pela Constituição Federal. Aos Estados, dentre outros, coube o ICMS, incidente sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços, cabendo-lhes, desde que não venha de encontro ao determinado pela CF e Leis Complementares, no caso a LC 87/96, regulamentar a forma de arrecadar, tendo, ainda, o direito de impor penalidades pelo descumprimento das obrigações estabelecidas, em sua legislação específica.

A regulamentação do ICMS pelos Estados está diretamente dependente do disposto na LC 87/96, que estabelece as regras gerais para este tributo e detalha as competências que eles têm. Assim é que dentre estas competências, quando trata do sistema de arrecadação diz:

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.,*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

*Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.*

Utilizando-se desta prerrogativa, o Estado da Bahia recepcionou em sua legislação a possibilidade de exercer este direito. Assim é que a Lei nº 7.014/97 estabelece em seu Artigo 8º:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

.....  
*§ 3º O cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária será feito em função do disposto no art. 23.*

.....  
*§ 9º O regulamento poderá exigir o recolhimento do ICMS por antecipação tributária nas aquisições efetuadas por contribuinte que exerça determinada atividade econômica, ainda que as mercadorias não estejam enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária.*

As mercadorias que se sujeitam ao regime da Substituição ou Antecipação Tributária estão definidas no RICMS/BA, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, em seu Anexo I, sendo perfeitamente de conhecimento do Recorrente, tanto que efetuou recolhimentos sobre operações diversas, conforme demonstram os relatórios apensados aos autos, fls. 17/21, não contestando em nenhum momento em sua peça recursiva a falta de recolhimento detectada pelo preposto autuante.

Isso no que diz respeito à Substituição Tributária ou à Antecipação Total.

Quando trata do direito extensivo previsto no Artigo 7º da LC 87/96, em relação à Antecipação Parcial, a Lei nº 7.014/97, no seu artigo 8º, assim estabeleceu:

*§ 3º O cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária será feito em função do disposto no art. 23.”, (acima transcrito)*

*§ 9º O regulamento poderá exigir o recolhimento do ICMS por antecipação tributária nas aquisições efetuadas por contribuinte que exerce determinada atividade econômica, ainda que as mercadorias não estejam enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária.” (acima transcrito)*

Da mesma forma, o Recorrente não nega a omissão de recolhimento da Antecipação Parcial, limitando-se a contestar o percentual da multa imposta, enquadrada pelo preposto autuante e mantida pela 2ª JJF, com base na Lei nº 7.014/96, Artigo 42, inciso II, alínea “d”, tanto de relação à infração 2, como à Infração 1.

Muito embora o Recorrente traga aos autos pareceres que, em tese, poderiam lhe favorecer quanto ao princípio do confisco, não compete a esta Câmara a apreciação sobre a constitucionalidade do que está prescrito na legislação a que se submete, conforme prescrito no RPAF/BA:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

Ademais, a penalidade prevista no Artigo 42, inciso II, Alínea “d”, da Lei nº 7.014/97, diz respeito ao descumprimento de obrigação principal, fato definido no Despacho a i. Procuradora Assistente Rosana Maciel Bittencourt Passos, acolhendo parecer do i. Procurador José Augusto Martins Junior, onde destaca: “*sendo certo que a obrigação de antecipar o pagamento do tributo tem evidente natureza pecuniária, poder-se-ia desde então concluir que a falta de recolhimento do ICMS antecipado configura descumprimento de obrigação tributária principal.”*

Diante do que analisei e descrevi, à luz do que consta dos autos, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298945.3015/16-6, lavrado contra MEDTEST DIAGNÓSTICA COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$101.935,31, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$59.520,66, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal e artigo citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS