

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0020/17-3  
**RECORRENTE** - RN COMÉRCIO VAREJISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0080-04/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/12/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0359-12/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO ANTECIPADA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL NÃO RECOLHIDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Resta claro que a ausência de lei apontando o momento exato da apropriação do crédito decorrente de ICMS objeto de parcelamento, impede qualquer ação fiscal no sentido de reputar incorreto o momento do creditamento escolhido pelo contribuinte e cobrar tributo, por violação frontal ao princípio da legalidade. Não há definição do momento de apropriação dos créditos glosados, conclui-se que o lançamento não pode prosperar, considerando a ausência de prejuízo ao erário e o disposto nos artigos 108, §1º e 112 do CTN. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 4ª JJF Nº 0080-04/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/07/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$9.850.961,39, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01** - “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) objeto de “antecipação parcial”, antes mesmo de seu recolhimento – Com Repercussão. Contribuinte não antecipou e nem fez denúncia espontânea de valores da antecipação parcial dos meses de dez 16 e jan 17, porém lançou a crédito todos os valores em seu livro apuração ICMS. Aliado a isso, se antecipou indevidamente de todo o valor da denúncia espontânea da antecipação parcial do período de jul 16 a nov 16 que ainda está em parcelamento”.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência das infrações com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito:

### VOTO

*Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*A acusação objeto da presente lide está posta nos seguintes termos: “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) objeto de “antecipação parcial”, antes mesmo de seu recolhimento – Com Repercussão. Contribuinte não antecipou e nem fez denúncia espontânea de valores da antecipação parcial dos meses de dez 16 e jan 17, porém lançou a crédito todos os valores em seu livro apuração ICMS. Aliado a isso, se antecipou indevidamente de todo o valor da denúncia espontânea da antecipação parcial do período de jul 16 a nov 16 que ainda está em parcelamento”. O total lançado alcançou o valor histórico de R\$9.850.961,39.*

*Portanto, à luz da narrativa supra, dois foram os fatos que motivaram o lançamento: o primeiro refere-se ao valor de R\$7.196.221,94, que diz respeito ao saldo devedor do ICMS antecipação parcial dos meses de julho/2016 a novembro/2016, o qual, apesar de não ter sido recolhido, o autuado lançou a título de crédito na sua escrita fiscal no mês de fevereiro/2017, conforme se verifica no doc. fl. 07, cópia do livro RAICMS.*

*O segundo fato motivador para o lançamento, diz respeito ao valor de R\$2.654.739,45, referente ao ICMS*

antecipação parcial dos meses de dezembro/2016 e janeiro/2017, os quais, apesar de não recolhidos, foram, por igual, registrados pelo autuado em sua escrita a título de crédito fiscal, também no mês de fevereiro/17, conforme por igual se verifica no doc. fl. 07.

Registre-se que em nenhum instante o autuado apresentou qualquer negativa a este respeito, pautando sua defesa exclusivamente em arguições de nulidade do lançamento e de inconstitucionalidade da multa aplicada.

O enquadramento legal da infração está posto nos autos da seguinte maneira:

Art. 309, inciso II do RICMS/BA/2012:

**Art. 309.** Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

**II** - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, **no período em que ocorrer o recolhimento;**

Art. 332, inciso III, alínea “b” e §§ 2º e 3º:

**Art. 332.** O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

**III** - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

**b)** não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;

(...)

**§ 2º** O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino:

**§ 3º** O titular da Diretoria de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte poderá, com base em informações acerca do investimento e da capacidade contributiva do contribuinte que assegurem o cumprimento da obrigação relativa à antecipação tributária, dispensar o requisito previsto no inciso I do § 2º deste artigo.

Arts. 24, 25 e 26, caput e § 6º da Lei nº 7.014/96:

**Art. 24.** O ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento.

**Art. 25.** As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

**I** - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

**II** - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributária;

**III** - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

**Art. 26.** Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

(...)

**§ 6º** O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento.

Quanto a tipificação da multa esta foi imposta com base no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96:

**Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

**II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:**

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

*Isto posto, vejo que o primeiro pedido de nulidade do Auto de Infração está relacionado a uma suposta ausência de capitulação dos artigos de lei ofendidos, situação esta que ao entender do autuado, implicaria em cerceamento ao contraditório e a ampla defesa.*

*Não é isto que vislumbro nos autos. O lançamento foi feito de forma objetiva, com base em lançamento fiscal irregular consignado pelo autuado em sua escrita fiscal no mês de fevereiro/2017, o qual, conforme já dito acima, consistiu em lançamento de crédito fiscal em sua escrita sem que tivesse ocorrido o pagamento anterior do imposto que lhe possibilitasse a utilização de tais créditos, fato este, repito, não negado pelo autuado.*

*O art. 309, inciso II do RICMS/BA em vigor, citado pelo autuante, é de clareza solar, ao condicionar o crédito do imposto pago antecipadamente para o período em que ocorrer o recolhimento, fato este não respeitado pelo autuado ao se creditar do imposto que não foi pago antecipadamente.*

*Já o Art. 332, inciso e parágrafos citados pelo autuante se referem à forma em que deverá ocorrer o pagamento do imposto a título de antecipação tributária parcial, o que não foi cumprido pelo autuado, já os artigos da Lei 7.014/96, também citados, referem-se à forma, período de apuração e forma de escrituração do crédito fiscal.*

*Portanto, não vejo ausência de capitulação correta da acusação e, sobretudo, levando em consideração que a acusação se refere a lançamentos explícitos levados a efeito pelo autuado no mês de fevereiro/2017, devidamente identificados, não há que se cogitar ausência de contraditório e possibilidade do exercício da ampla defesa.*

*Ultrapasso, pois, este pedido de nulidade do Auto de Infração.*

*Mesma situação ocorre em relação ao segundo pedido de nulidade, por suposto “erro na motivação legal”.*

*Soa estranho o argumento defensivo de que para que fosse satisfatoriamente cumprido o requisito da motivação do ato administrativo, o Auto de Infração deveria elucidar, à luz da legislação vigente, que o autuado seria o responsável pelo pagamento da obrigação tributária em questão.*

*Ora, foi o próprio autuado que escriturou os créditos fiscais não passíveis de apropriação na época efetivada, inexistentes, aliás, créditos estes não negados ou defendidos na peça defensiva, os quais foram corretamente glosados pelo autuante, não havendo o que ser elucidado, pois tais fatos, ignorados pela defesa, constam da escrita fiscal do autuado no mês objeto da autuação, fevereiro/2017, sendo simplesmente exigidos pelo Fisco pelo fato de serem indevidos.*

*Convém ressaltar, conforme muito bem posto pelo autuante, que os lançamentos indevidos no mês de fevereiro/17 nos valores de R\$2.654.739,45 e R\$7.196.221,94 a título de ICMS antecipado nos meses de 12/2016, 01/2017 e 07/2016 a 11/2016, cuja antecipação não ocorreu, resultou em vultoso crédito fiscal que possibilitou, inclusive, a ocorrência de transferências de créditos para outros estabelecimentos filiais.*

*Desta maneira, a motivação legal para o lançamento está clara, qual seja, a utilização de crédito fiscal sem que houvesse a contra partida do pagamento precedente, e considerando que não houve qualquer insurgência do autuado quanto ao valor lançado, ultrapasso também este segundo pedido de nulidade do Auto de Infração.*

*Em seu item III da Defesa, relacionado ao mérito da autuação, o autuado se limitou a arguir inconstitucionalidade da multa imposta e seu efeito confiscatório (itens iii.1 e iii.1.1).*

*A este respeito, em que pese as respeitáveis menções feitas pelo Impugnante a lições obtidas através de textos da lavra de eminentes Mestres do Direito, bem como às inúmeras decisões oriundas de Tribunais Superiores, devo dizer, que o Art. 167, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, razão pela qual estamos impossibilitados legalmente do enfrentamento desta questão.*

*Observe também que o pedido de cancelamento da multa formulada pelo autuado, porquanto, ao seu entender seu procedimento não gerou nenhum prejuízo ao erário público, não pode ser atendido, vez que pelo fato da penalidade se referir a descumprimento de obrigação principal (utilização indevida de crédito fiscal com repercussão no pagamento do imposto), falece a competência desta Junta de Julgamento para tal finalidade.*

*Por fim, quanto ao pedido de redução da multa ao apelo da equidade, volto a destacar que a multa aplicada não se refere a descumprimento de obrigação acessória conforme citado pela defesa, razão pela qual foge à competência desta Junta de Julgamento sua análise e deliberação.*

*Em conclusão voto pela Procedência do presente Auto de Infração.*

**Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso**

Voluntário, escorada nas razões a seguir discorridas, estribada no que dispõe o artigo 169, I, “b”, observado o prazo previsto no artigo 171, ambos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para contestar o exame e a decisão de piso.

Após tecer um breve relato dos fatos, destaca que a suposta infração encontra-se capitulada no artigo 309, II, III, ‘b’ e §2º e §3º do art. 332 do RICMS/BA Decreto nº 13.780/12 e arts. 24, 25 e 26 e §6º da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 42, inc. II, alínea “i” da Lei nº 7.014/96, ao qual transcreve:

Alega que não merece prosperar os fatos expostos pelos agentes fazendários, devendo ser cancelado integralmente o Auto de Infração ora combatido (i) primeiro, nulidade do auto de infração por ausência de capitulação legal, (ii) segundo, devido a nulidade do auto de lançamento por erro na motivação legal (ii) terceiro, inconstitucionalidade da multa isolada imposta, em face do princípio do não-confisco, bem necessidade de sua redução, por razões de equidade, uma vez que a imposição de multa ultrapassou os limites do princípio da legalidade tributária e da capacidade econômica do contribuinte.

Sendo assim, pede que a presente Impugnação Administrativa mereça ser conhecida e julgada improcedente, cancelando integralmente o Auto de Infração nº 2794590020/17-3 ora combatido, consoante adiante será demonstrado.

Alega a Recorrente, que o fisco autuou a defendente exigindo a cobrança de ICMS e multa, ocorre que o malsinado auto de infração foi lavrado em desconformidade com as regras do ato de lançamento do crédito tributário, sendo, portanto, absolutamente nulo, como passa a demonstrar.

Cita o art. 5º, inciso LV, da Constituição da República que prevê a garantia da ampla defesa e o contraditório no processo administrativo, onde transcreve *in verbis*.

Afirma que a autoridade administrativa no exercício da atividade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário deve observar o comando normativo do art. 142 do Código Tributário Nacional que assim dispõe.

Verifica-se do suporte físico normativo acima citado que, a constituição do crédito tributário está sujeita ao procedimento administrativo que tem a função de investigar a existência dos critérios estruturante da hipótese de incidência.

O defeito no instrumento de lançamento (auto de infração) que configure erro de direito deve ser absolutamente anulado (nulo), não podendo ser convalidado pela autoridade julgadora, pois o erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência configura a existência de erro material.

Traz que nesse passo, o conceito de erro material pode ser esclarecido, citando as lições de Paulo de Barros Carvalho.

Dessa forma, o erro de direito é um defeito na relação da norma de incidência tributária com o ato-norma, norma concreta, que não pode ser corrigido, portando, o lançamento tributário que se encontra eivado de erro material de direito é insanável.

Afirma ainda, que como cediço, ademais, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, situação definida em lei com situação suficiente e necessária à sua ocorrência, produz efeitos quando verificada de maneira individual e específica, ou seja, o fato gerador que dá ensejo à prestação do tributo se materializa individualmente, não podendo o fato gerador ser aplicado de forma genérica.

Assevera que no caso em tela, não identifica-se observância do contraditório e ampla defesa, configurando verdadeiro erro de direito, vício material insanável da norma concreta, o que caracteriza, aqui, absoluta nulidade do auto de infração.

Afirma que estamos diante de meras presunções que não podem ser tidas como fato para lançamento do imposto, citando Samuel Monteiro. Tributos e Contribuições Iª Ed. 1990, Tomo I, Hemus Editora Ltda, págs. 28,29, trazendo que por essas razões, impera-se a nulidade do auto de infração.

Também, aduz que não se evidencia a indicação dos supostos artigos ofendidos para que se

possa identificar o princípio da tipicidade e da subsunção do fato a norma.

Aprofundando o tema, tem-se que para a produção de uma norma jurídica, o legislador, a seu talante, escolhe, separa, indica os eventos do mundo real, que se acontecidos tal e qual referidos na norma, acarretarão esta ou aquela consequência jurídica. Observa-se que esta é uma norma jurídica geral e abstrata, uma realidade do direito, e não um acontecimento do mundo fático, i. é, “... a previsão legal do fato, elaboração úpicamente abstrata, que se situa no âmbito das idéias, no altopiano das construções normativas...”, na precisa linguagem do mestre Paulo de Barros Carvalho, “in” Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 5a ed., 1991, pág. 158.

Desta forma, se acontecido tal evento no mundo real, infalivelmente, se dará a consequência prevista na norma, ou seja, na linguagem da lógica deôntica, “se “a”, então “b”. Assim sendo, os fatos acontecidos no mundo real somente serão fatos jurídicos, gerando, consequências jurídicas, se acontecerem na precisa forma determinada pela norma legal e ao tempo de sua vigência!

Observa que por sua clareza meridiana, vale recorrer novamente ao consagrado mestre paulista, que em comento sobre a inadequação da terminologia “fato gerador”, preleciona acerca da hipótese tributária e o fato jurídico tributário, assim definindo- os:

*“a) descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária (hipótese tributária);*

*b) o próprio acontecimento fático, enquanto evento do mundo físico, ocorrido no contexto social (fato jurídico tributário).”*

Com base nestes ensinamentos, temos que a “Descrição do Fato” constante do Auto de Infração, deve ser, necessariamente, um acontecimento, um evento do mundo físico, relatado em linguagem própria, e que exista ao tempo de existência da própria norma. Se a norma não havia no mundo jurídico, não há como aplicar a períodos pretéritos a infração.

Confusão desta natureza nulifica o Auto de Infração, pois ao descrever o comportamento supostamente irregular de forma pretérita não há obediência a irretroatividade da lei tributária, ainda mais para piorar a situação do contribuinte.

Afirma que no caso dos autos, sequer houve menção a norma infringida, elemento essencial para constituição do crédito tributário, no exercício de atividade administrativa do lançamento tributário.

Argui a Nulidade, por erro na motivação legal - nulidade do auto de infração é que, por ser ato administrativo vinculado, o Auto de Infração sujeita- se aos requisitos genéricos de validade dos atos administrativos, dentre os quais se destaca, por sua capital importância para o controle de legalidade, a motivação.

Pela motivação (enunciação do motivo) é que se confronta o ato praticado com os fatos que o originaram (motivo do ato administrativo), verificando-se sua conformidade com o padrão comportamental legalmente imposto para aquelas situações.

Para fins de análise da legalidade do ato, é necessário, por ocasião do exame dos motivos, verificar:

a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato; a correspondência do motivo existente (e que embasou o ato) com o motivo previsto na lei.

Ademais, acerca da necessária motivação dos atos administrativos, assim estabelece o artigo 50 da Lei nº 9.784/99:

Assim, para que seja cumprido o requisito da motivação, devem ser explicitamente demonstrados os fundamentos adotados pela Administração Pública para a prática do ato. Em outros termos, deve haver a congruência entre o motivo legal (norma em que se baseia o ato) e o acontecimento fático que enseja sua aplicação.

No presente caso, informa, que o Auto de Infração ora combatido aplicou normas genéricas a fatos específicos sem sequer demonstrar a relação do fato à norma, de maneira suficiente para

fundamentar a lavratura do auto de infração.

Portanto, para que fosse satisfatoriamente cumprido o requisito da motivação dos atos administrativos, o auto de infração em tela deveria elucidar porque, à luz da legislação vigente, a Impugnante seria responsável pelo pagamento da obrigação tributária em questão. Apenas assim haveria a congruência entre o acontecimento fático (não recolhimento de imposto supostamente devido) e o motivo legal do ato (normas de incidência do fato gerador).

Todavia, conforme já relatado acima, o relatório fiscal, que expõe a fundamentação adotada para lavratura do auto de infração, adotou como razão de materializar o fato tributante apenas o artigo 309 e 332 do RICMS/BA, agindo, pois, em desconformidade com o que prescreve a sistemática da norma tributária que orienta a atividade administrativa de lançamento.

Assim, resta claro o total descompasso entre a situação fática descrita pelo Fiscal e a fundamentação legal por ele invocada, a ensejar a nulidade do Auto de Infração ora combatido.

Observa, que o auto de infração mostra-se nulo por erro na capitulação legal. A exigência da correta e completa descrição dos fatos, bem como da perfeita tipificação legal, faz-se necessária em face dos *"Princípios da Segurança Jurídica, Contraditório e da Ampla Defesa"*, (art. 5o, incisos II e LV, da CF), sem cuja observância resta maculado o ato praticado.

A exigência em tela tem por objetivo possibilitar ao contribuinte averiguar se os acontecimentos subsumem-se à hipótese legalmente prevista, constituindo, portanto, questão relevante para a defesa em processos administrativos.

Nesse passo, também não se coaduna com os princípios acima mencionados a possibilidade de a Administração inovar, no curso do processo, na motivação do lançamento, pretendendo a sua manutenção.

Tal situação (inovação) constuiria inadmissível cerceamento de defesa e insegurança jurídica, uma vez que se retiraria do cidadão a possibilidade de contestar o juízo administrativo atinente à incidência da norma legal sobre os fatos (ou, reversamente, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência normativa), limitando-se o âmbito de sua defesa possível à matéria puramente fática. Justamente por isto, a inovação na motivação constituiria, igualmente, violação aos *"Princípios da Segurança Jurídica, Contraditório e Ampla Defesa"*.

Diante do exposto, traz que não pairam dúvidas acerca da nulidade do Auto de Infração, eis que, em razão da não observância das formalidades a que se sujeitam os atos administrativos, não há possibilidade de verificar a conexão (subsunção) entre os motivos de fato e os motivos legais apresentados.

No mérito, traz a inconstitucionalidade da multa isolada imposta, em face do princípio do não-confisco. necessidade de sua redução, por razões de equidade, multa aplicada não pode subsistir.

Cita o Art. 150 da CF, que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco.

Apesar de referir-se a tributo, o dispositivo aplica-se igualmente às multas pelo descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, as quais - em caso de excesso - devem ser reduzidas a valores razoáveis pelo julgador administrativo ou pelo Judiciário.

Traz entendimentos da doutrina, tais como SACHA CALMON NAVARRO COELHO que reconhece por unanimidade e da jurisprudência pátrias, que a multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.

A respeito das multas confiscatórias, em decorrência do montante excessivo ou despropositado em relação à infração tributária, o Prof. Sampaio Dória, citado pelo Ministro Bilac Pinto, é incisivo.

Ademais, a gradação das sanções pecuniárias, em especial as multas, necessita ser razoável,

proporcional à infração, limitada, não excessiva nem confiscatória, pois uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores ... *“caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”*. (RICARDO AZIZ CRETTON, Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001, p. 127).

As leis que estabelecem multas abusivas podem ser questionadas e declaradas inconstitucionais em face dos princípios da razoabilidade das leis, do não confisco, da capacidade contributiva, da legalidade, da irretroatividade das leis e da anterioridade, e outros. (CLAUDIO RENATO DO CANTO FARAG, Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 148).

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente.

Traz decisões transcritas referindo a multas moratórias, ora a multas por descumprimento de obrigações acessórias (caso da ADI-MC nº 1.075/DF, que versava norma federal impondo multa de 300% para o caso de omissão de rendimentos), ora a ambas (caso da ADI nº 551/RJ, em que se discutia norma do ADCT da Constituição estadual que fixava em 200% o piso da multa de mora, e em 500% o piso da multa por sonegação de tributos estaduais), a demonstrar que umas e outras se sujeitam à vedação ao confisco.

Na mesma censura incorre a multa isolada em comento, da ordem de 60% sobre o valor do imposto não recolhido na antecipação de créditos.

Como se nota, a autuação versa acerca de aplicação de multa decorrente da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal.

Observa que o legislador do texto da Constituição Federal inseriu garantias tributárias ao contribuinte que os entes políticos, no exercício constitucional do poder de tributação, devem respeitar em *prima ratio*, isto porque a norma tributária constitucional evita a ocorrência de uma tributação arbitrária por parte dos entes públicos, na ânsia de encherem seus cofres.

Embora os entes políticos possuam autonomia no poder de tributar, essa concessão, diga-se instituída pela Constituição, não é ampla e absoluta, antes restrita e relativa, porquanto a própria Constituição delimitou a liberdade legiferante da autonomia tributária dos entes políticos.

Nesse sentido, a norma tributária contida no inciso IV do art. 150 da CR/88 estabelece o princípio do não-confisco no exercício da atividade tributária dos entes políticos, evitando com isso conflitos e abusos que extrapolem a órbita da legalidade, porquanto sua “eficácia principiológica é direta e imediata não dependendo de lei para sua aplicação”.

Ato contínuo, a lei tributária não pode ter um caráter confiscatório que exproprie os bens dos contribuintes sem levar em conta a sua capacidade econômica, sendo este um princípio salutar do Sistema Tributário Nacional, cujo fundamento aduz uma tributação justa, igualitária, moderada e proporcional.

Nesse diapasão, o legislador tributário indicou no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional que a penalidade pecuniária, embora não seja tributo, constitui parte do núcleo da obrigação tributária principal *“ao lado daquele, porquanto se submete às mesmas regras do devido processo legal tributário”*.

Do dispositivo acima, pode-se extrair duas modalidades de ilícito sancionatório, **(1) uma**, pelo não cumprimento da obrigação principal de pagar tributo aplica-se uma multa por infração material ou substancial (§1º, art. 113, do CTN), (ii) duas, pelo descumprimento de obrigação acessória aplica-se uma multa por infração formal (§ 2º, art. 113, do CTN).

A primeira pune o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo, a segunda pune o descumprimento da obrigação acessória previsto na legislação tributária, de modo que as duas multas são punitivas, pois tem como pressuposto legal um ilícito.

Tomando como ponto de partida a inexistência de sistematização dessas multas no plano das normas gerais de direito tributário, as características das multas tributárias são extremamente variáveis na legislação dos entes federativos.

Indaga, qual o critério que justifique a aplicação dessas multas?

Nesse passo, o contribuinte que não pratica atos com dolo, fraude ou simulação, mas apenas adota determinada interpretação da legislação tributária ou qualificação jurídica dos fatos que o leva a pagar tributo em desacordo com a posição, posteriormente adotada pela Fazenda Pública no ato do lançamento, não realiza conduta mais grave e reprovável do que aquele que deliberadamente paga em atraso o tributo que entende ser devido, ou ainda, quando o contribuinte deixa de pagar o tributo mediante dolo, fraude ou simulação, condutas essa portadora de maior gravidade e reprovabilidade de acordo com sua definição legal, a ponto inclusive de integrarem, em variadas nuances, o tipo penal da sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90), em outras palavras, a gravidade da conduta acabada deixando de ser parâmetro para aplicação de multa, ocasionado um tratamento indiscriminado de contribuintes de boa-fé e de contribuintes sonegadores.

Desse modo, não subsiste fundamento que possa embasar a conduta do Fisco de perpetrar uma multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido, sendo o combatido auto de infração carregado de vício e de ilegalidade, porquanto não podem as multas tributárias serem aplicadas sem critério razoável à conduta do contribuinte.

Esclarecedora é a lição de MISABEL ABREU MACHADO DERZI: *Será confiscatória, pois desprovida de causa, a multa que supere o montante necessário para punir a conduta, a partir de sua gravidade. Nesse ponto, contribuintes que cometam atos de gravidade, objetivamente mais intensa, podem ser punidos com multas superiores àqueles que apenas deixaram de adimplir o tributo sem a prática de atos de fraude, dolo ou simulação.*

Contudo, mesmo quando presente e provada a gravidade da conduta, o não confisco como vedação ao uso da competência tributária para absorver o patrimônio do contribuinte infrator ou inviabilizar suas atividades é parâmetro para invalidar multas excessivas.

A lei que define o fato gerador das obrigações tributárias, gênero que inclui a obrigação de pagar penalidades em decorrência de infrações à legislação tributária, por imperativo dos princípios da igualdade (CF, arts. 5º e 150, II) e da separação de poderes (CF, art. 2º), veicula via de regra norma jurídica geral e abstrata. Assim é que descreve um fato desvinculado de uma pessoa determinada (abstração) e cuja ocorrência sempre acarreta o nascimento do dever (generalidade).

Cabe ao legislador a tarefa de definir as infrações à legislação tributária que podem ser cometidas pelos diversos contribuintes a ela sujeitos e atribuir-lhe a respectiva penalidade.

A partir da premissa acima fixada, é dever do legislador diferenciar objetivamente a gravidade da conduta do contribuinte, e a partir disso, diferenciar o montante da penalidade, em qualquer caso respeitando a vedação de impor penalidades excessivas que tenham efeitos confiscatórios.

Assim, a lei tributária constitucional impede que os tributos sejam exigidos de maneira confiscatória, desconsiderando o critério da capacidade econômica dos contribuintes, desvirtuando a sistemática da tributação do ordenamento jurídico pátrio.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.



A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que incabíveis embargos de declaração opostos em face de decisão monocrática. Recebimento como agravo regimental com fundamento no princípio da fungibilidade. Aplicabilidade do princípio constitucional de proibição do confisco à multa pelo não cumprimento de obrigação tributária. Precedentes. Ausência de fundamento jurídico à majoração da multa, consoante jurisprudência deste Tribunal. Embargos de declaração conhecidos e recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento.) (Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 805745 ED PR . STF: Re. Ministra Rosa Weber. Acórdão publicado no Dje no dia 27/06/12).

Ademais, o renomado tributarista Luciano Amaro esclarece com maestria que, a atividade confiscatória deve ser analisada em face do caso concreto, com fundamento na legislação, pelo operador do direito.

Ademais, o entendimento doutrinário ora exposto caminha em perfeita harmonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em que o confisco deve ser analisado com base no caso concreto.

Nota-se, portanto, com base na doutrina e jurisprudência tributária, bem como nos fatos apresentados a configuração do confisco na aplicação da multa isolada contida no auto de lançamento fiscal ora impugnado.

Ademais, *ad argumentandum*, o Fisco na Ação de Fiscalização agiu em tal descompasso com a Constituição Federal, bem assim com a legislação tributária específica, porquanto a cobrança fiscal materializada no lançamento de ofício afronta os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade.

Nesse diapasão, cumpre asseverar que, tal como formalizada, o auto de infração ora impugnado afronta o postulado da razoabilidade, que serve de instrumento metodológico/exegético para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente, para sua aplicação.

Ademais, quanto à multa confiscatória de natureza desproporcional, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento no sentido de declarar que as normas tributárias que estabelecem penalidades elevadíssimas são ilegais, violação ao inciso IV do art. 150 da CF, na oportunidade confira-se:

Com efeito, a conduta cometida e a aplicação da multa aplicada é uma obrigação que o Fisco não está adstrito de observar, razão pela qual, a razoabilidade e a proporcionalidade impõe um marco limitador de atuação na investigação de punição do ilícito, que no caso, não ocorreu.

As normas que veiculam sanções tributárias, sejam sob a forma preventiva ou repressiva, visam coibir a adoção de atos e condutas que lesem a arrecadação. Sendo assim, não é admissível que a autoridade fiscal, dispondo dos meios para tanto, proceda a aplicação de multa (penalidade pecuniária) em total descompasso com o que é razoável e desproporcional.

De fato, a douta Fiscalização agiu de forma despicienda na configuração do lançamento do débito tributário materializado no auto de infração em epígrafe, tendo em vista que, possuindo os aparatos para realização de todos os procedimentos aferíveis a demonstrar a situação fiscal da Impugnante não o fez, pelo contrário agiu de maneira fiscalista em atropelo à legislação.

Assim, cumpre a este egrégio Órgão Julgador o cancelamento da multa isolada, porquanto não ocorreu nenhum prejuízo ao erário público.

Vale citar, por fim, que em caso de dúvidas prevalece a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, transcreve.

Traz a necessidade de redução da multa a valor razoável, por força da equidade, mesmo que a multa isolada de 60% do valor da operação não fosse intrinsecamente inconstitucional, impor-se-ia no caso vertente a redução da penalidade para patamar razoável.

A multa revela-se ainda mais descabida quando o seu valor é desmesurado. É que, como reconhecem a doutrina e a jurisprudência administrativa e judicial, se não for de todo excluída, a

penalidade deve ser reduzida a valor módico, servindo como medida de caráter pedagógico. Sobre o tema já consignou um dos subscritores, em palestra proferida no 111 Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, transcreve.

Assim, caso a multa por descumprimento de obrigação acessória não seja reduzida a valor correspondente à gravidade da infração de acordo com a argumentação constante do item supra, a referida penalidade há que ser reduzida a patamares razoáveis em função da equidade (CTN, art. 108. IV), ante a manifesta injustiça da exigência de tal vulto pela prática de infração formal que não causou qualquer dano ao Estado da Bahia.

Portanto, requer que a multa deve ser reduzida de 60% para 5% por todo o período de autuação.

A vista do exposto, a Impugnante requer que este Egrégio Órgão de Julgamento de Primeira Instância possa conhecer e prover integralmente a Impugnação apresentada para:

- Acolhendo-se a preliminar suscitada nos subitens “ELI”, “TI.2” e “II.3” reconheça a nulidade do Auto de Infração em função de ausência de motivação / erro da fiscalização; ausência de capitulação legal;
- Acaso ultrapassadas as questões preliminares, seja dado provimento à Impugnação para cancelar o combatido Auto de Infração, em razão da ilegitimidade da cobrança da inconstitucionalidade da multa isolada imposta, em face do princípio do não-confisco, bem como necessidade de sua redução, por razões de equidade, uma vez que a imposição de multa ultrapassou os limites do princípio da legalidade tributária e da capacidade econômica do contribuinte.

## VOTO

O objeto do presente recurso voluntário é de uma única infração, que foi julgada pela primeira instância procedente, no valor de R\$9.850.961,39, referente a seguinte infração:

**Infração 01 - 01.02.05 - Infração 01** - “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) objeto de “antecipação parcial”, antes mesmo de seu recolhimento – Com Repercussão. Contribuinte não antecipou e nem fez denúncia espontânea de valores da antecipação parcial dos meses de dez 16 e jan 17, porém lançou a crédito todos os valores em seu livro apuração ICMS. Aliado a isso, se antecipou indevidamente de todo o valor da denúncia espontânea da antecipação parcial do período de jul 16 a nov 16 que ainda está em parcelamento”.

Inicialmente, ao analisar o Recurso Voluntário, observo que a Recorrente não apresentou negativa a respeito da infração a ela imputada, tracejando a sua defesa exclusivamente em arguições de nulidade do lançamento e de inconstitucionalidade da multa aplicada.

A infração, como já analisada pela JJF, traz dois fatos, que forma o que motivaram o lançamento:

O primeiro diz respeito ao saldo devedor do ICMS antecipação parcial dos meses de julho/2016 a novembro/2016, no valor de R\$7.196.221,94 o qual, o autuado lançou a título de crédito na sua escrita fiscal no mês de fevereiro/2017, mesmo não fazendo o recolhimento da Antecipação Parcial.

O segundo fato motivador para o lançamento, refere-se ao ICMS antecipação parcial dos meses de dezembro/2016 e janeiro/2017, no valor de R\$2.654.739,45, os quais, apesar de não recolhidos, foram, por igual, registrados pelo autuado em sua escrita a título de crédito fiscal, também no mês de fevereiro/17.

Observo que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade das multas previstas na Legislação Tributária

Estadual, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o Art. 167, I, do RPAF/99.

Além disso, o pedido da redução ou cancelamento da multa aplicada foge à competência desta Câmara de Julgamento Fiscal, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, não se aplicando o disposto no Art. 158 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Compulsando os autos, e discutido em reunião do CONSEF, observo que o valor de R\$7.196.221,94, foi parcelado, assim, fruto de denúncia espontânea, diante de tal constatação resta a ser aplicado o art. 99 do RPAF do Estado da Bahia, pois após o recebimento dessa denúncia a fiscalização deveria efetuar a simples conferência do débito recolhido pelo contribuinte ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento e o contribuinte terá direito a utilização desse crédito.

Observe que a legislação da Bahia não estabelece qualquer norma para regular o momento de apropriação do crédito fiscal decorrente de parcelamento de auto de infração. Assim, é cabível a aplicação do princípio da legalidade e do *in dubio pro reo*, lembrando que o CTN é absolutamente preciso ao impedir a utilização da analogia como meio de exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, resta claro que a ausência de lei apontando o momento exato da apropriação do crédito decorrente de ICMS objeto de parcelamento, tal fato, por si só, impediria qualquer ação fiscal no sentido de reputar incorreto o momento do creditamento escolhido pelo contribuinte e cobrar tributo, por violação frontal ao princípio da legalidade.

Como não há definição do momento de apropriação dos créditos glosados, concluo, que o lançamento de ofício não pode prosperar, considerando a ausência de prejuízo ao erário e o disposto nos artigos 108, §1º e 112 do CTN.

Diante do exposto, e à luz da legislação aplicável, entendo que deve ser modificado o julgamento recorrido, pois a Recorrente não poderá ter glosado de Créditos Tributários que estão em parcelamento, por isso, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do presente Auto de Infração, modificando o valor de R\$9.850.961,39 para o valor de R\$2.654.739,45.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0020/17-3** lavrado contra **RN COMÉRCIO VAREJISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.654.739,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS