

PROCESSO	- A. I. 206926.0003/17-2
AUTUADA	- CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.
AUTUANTE	- DELSON ANTÔNIO BARBOSA AGUIAR
ORIGEM	- INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO	- 26.02.2018

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0007-02/18

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. A antecipação parcial do ICMS devido não foi recolhida no momento próprio, porém restou provado pelo sujeito passivo que o imposto foi recolhido normalmente quando da operação de saída subsequente. Nessa situação, cabível a aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, conforme o disposto no §1º do citado artigo. Não acolhidas as preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 07 de março de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$592.674,71, além da multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.15.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, nos meses de agosto a outubro e dezembro de 2016.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 16 a 33, onde, inicialmente, firma a sua tempestividade, e após breve relato da autuação, suscita preliminar de nulidade, estribada nos artigos 39 e 74 do RPAF/99, sob o argumento de que, dentre os elementos indispensáveis à regular formalização de Auto de Infração, encontra-se a necessidade de “*descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta*”.

Aponta que o Direto Tributário pátrio se rege pelo princípio da legalidade, expressamente previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (transcrito), bem como pelo seu corolário, o princípio da tipicidade, segundo o qual o fato gerador concreto deve se adequar perfeitamente à hipótese de incidência abstrata.

No presente caso, aduz que a Fiscalização inicia o capítulo denominado “Descrição dos Fatos” afirmando que “*não recolheu a antecipação parcial referente a mercadorias compradas, fora do Estado, para comercialização*”, bem como (ii) “*não antecipou ICMS sobre saídas de sucatas*”, (iii) além de ter feito “*exportação sem o consentimento da Secretaria da Fazenda*”.

Menciona que a legislação dita como infringida no Auto de Infração, por sua vez, encontra-se disposta no artigo 12-A da Lei 7.014/96, que, como visto, refere-se tão somente às hipóteses de antecipação parcial do ICMS, e diante desse cenário, dúvida não há de que o lançamento em tela incorre em completa nulidade, ante o descumprimento dos requisitos de validade estabelecidos

no artigo 74 do Decreto Estadual/BA 7.629/1999, tendo em vista ser impossível afirmar com clareza qual ou quais condutas atribuídas ensejaram a presente autuação.

Afinal, apesar de o Autuante aduzir, as infrações cometidas, não há nenhuma conexão da infração com os documentos acostados ao Auto de Infração e menos ainda com a legislação violada, e como tal, questiona como poderia apresentar defesa parcial, apenas com relação às demais infrações imputadas, ignorando por completo uma infração expressamente imputada a ela no Auto de Infração, qual seja, a realização de exportação sem o consentimento da Secretaria da Fazenda, questiona.

Defende que diante do fato de que a sua conduta praticada não se subsume ao caso concreto, tem-se a nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, incisos II e IV, 'a', do Decreto Estadual/BA 7.629/1999, devidamente transcrito.

Garante, pois, restar claro, que o Auto de Infração ora recorrido é nulo, porquanto não há nenhuma conexão de parte substancial das infrações imputadas com os documentos acostados ao Auto de Infração e menos ainda com a legislação tida como violada.

Aborda a seguir, o fato de que a Fiscalização entendeu por bem lavrar o presente Auto de Infração para cobrar, equivocadamente, ICMS e multa decorrente de a Impugnante supostamente ter deixado de recolher a antecipação parcial de ICMS referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, nos termos do que dispõe o artigo 12-A da Lei 7.014/96, supostamente violado (copiado), explicando que como se vê do dispositivo legal supracitado, o instituto da "antecipação parcial tributária" corresponde ao recolhimento parcial antecipado do ICMS devido pelo contribuinte por sua operação seguinte de saída.

Diz que, uma vez recolhido antecipadamente parte do ICMS devido em operação futura, estará o contribuinte autorizado a abater tal montante quando do recolhimento do imposto na operação seguinte da saída da mercadoria de seu estabelecimento, posto que parte do tributo incidente naquela operação fora antecipado, no entanto, caso o contribuinte não recolha o ICMS antecipadamente, mas, no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento proceda ao regular recolhimento do tributo, fato é que o Fisco não sofrerá prejuízos, posto que o tributo foi efetivamente recolhido na íntegra, sendo somente postergado o seu recolhimento aos cofres estatais.

Nesse sentido, afirma não haver dúvida de que recolheu a integralidade do ICMS quando deu saída de todas as mercadorias, sendo a pretensa cobrança de antecipação parcial do tributo completamente indevida, e a fim de corroborar o exposto, apresenta planilha que elaborou (doc. 03), vinculando cada Nota Fiscal de Saída mencionada pelo Fiscal com o respectivo DANFE (doc. 04) correspondentes às mercadorias, comprovando que houve o destaque do ICMS, bem como ressalta que o pagamento do imposto se deu com crédito apurado no período.

Com efeito, tendo o tributo sido integralmente recolhido, conclui que não houve qualquer prejuízo financeiro para o erário público. Vale dizer, nenhum centavo deixou de ser recolhido aos cofres públicos.

Por fim, no caso de manutenção da presente autuação, o que admite apenas a título de argumentação, assegura evidente que estará configurado *bis in idem*, que, como se sabe, ocorre nos casos em que a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato gerador, e ainda que tal argumento não fosse suficiente para determinar a insubsistência da referida cobrança, o que se admite *ad argumentandum tantum*, cabe ainda questionar a própria constitucionalidade do instituto da antecipação.

Passa a seguir, a tecer considerações acerca do regime de antecipação tributária, especialmente o disposto no artigo 150, §7º da Constituição Federal, uma vasta gama de mercadorias foi incluída no regime de substituição tributária, exigindo-se, via de regra, do fabricante, do importador ou do arrematante de mercadoria importada ou apreendida, o recolhimento do ICMS que presumida e

sucessivamente incidiria nas operações subsequentes. Essa é a chamada “antecipação com substituição tributária”, regime cuja constitucionalidade, frisa, não se discute por ora.

Invoca em seu socorro, menções doutrinárias a respeito de tal instituto, diferenciando o imposto devido por substituição, daquele devido por antecipação, concluindo pela manifesta inconstitucionalidade da segunda hipótese, a qual, por possuir o único intuito de antecipar o pagamento de valores presumidos antes de realmente ocorrido o respectivo fato gerador, sem que houvesse alguma facilidade prática que justificasse o reconhecidamente excepcional recolhimento antecipatório, possui nítida distinção objetiva quanto ao disposto no artigo 150, § 7º da Constituição Federal.

Entende, pois, que a “antecipação sem substituição” constitui uma ilegal subversão do instituto da substituição tributária prevista no artigo 150, §7º da Constituição Federal, de forma a possibilitar a alteração do momento da ocorrência do fato jurídico-tributário, isto é, do critério temporal da ocorrência do fato gerador do tributo que, como de notório conhecimento, ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, e a inconstitucionalidade suscitada pode ser facilmente constatada com a análise do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, uma vez que é exigido do contribuinte o recolhimento antecipado do tributo que seria devido somente na saída subsequente a ocorrer no Estado da Bahia, consoante transcrição.

A seguir, aborda ser a exigência de ICMS através do Auto de Infração, que ora impugna, inexistente, contudo, ainda que assim não fosse, a multa imputada de 60% sobre valor do tributo supostamente inadimplido não é razoável, conforme restará demonstrado.

Após transcrever o teor do texto legal que comina a penalidade, assevera se encontrar a mesma intimamente, relacionada à ideia de sanção, repreensão, apenamento de alguém por ter praticado um ato típico em desacordo com norma prevista no ordenamento jurídico, e se o descumprimento de um dever formal transgredir bens jurídicos protegidos e a respectiva penalidade corresponde a uma sanção punitiva da falta e preventiva quanto a novas incidências, não resta alternativa senão considerar a inegável existência de um nexo entre a conduta do particular e a aplicação de determinada sanção.

Fala que a fixação de multa equivalente a R\$ 355.604,83, quando o valor do imposto cobrado é de R\$ 592.674,71 vai muito além do intuito de punir a prática do contribuinte para transmutar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo ou, até mesmo, na multiplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente na operação, que, como é evidente, confere vestes de expropriação à exigência fiscal, atacando o patrimônio do contribuinte.

Conclui pela presença da natureza confiscatória na multa sob questão, prática inclusive vedada pela Constituição Federal, que em seu artigo 150, IV (transcrito), invocando, ainda, o ensinamento da doutrina, especialmente Roque Antônio Carrazza.

Afirma, ainda que tal princípio revela a intenção do Constituinte de evitar que o patrimônio particular seja anulado com a tributação, o que poderia ocorrer caso se admitisse uma multa muito elevada. Levando em consideração que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular. Da mesma maneira, traz decisões do STF a respeito.

Pontua que no entender do Pretório Excelso, a fixação da multa punitiva, enquanto ato estatal que pode acarretar na injusta apropriação do patrimônio do particular, está submetida ao controle de constitucionalidade que busca, com parâmetros do princípio da razoabilidade, aferir a legitimidade da cobrança estatal, uma vez que, dentre outros princípios jurídicos aplicáveis ao presente caso, encontra-se o princípio da razoabilidade, que, embora não possua definição legal, é de fácil percepção pelo intérprete. Da mesma maneira, insere textos doutrinários de diversos juristas.

Aduz que o Auto de Infração ora impugnado, fundado na norma supracitada, instituiu penalidade em patamar superior ao recomendado pelo princípio da razoabilidade e, com isto, violou o princípio do não-confisco, razão pela qual há de ser declarada a sua ilegitimidade a fim de prestigiar o Texto Constitucional.

Finaliza, requerendo que sejam acolhidos os fundamentos suscitados, declarando-se a nulidade do presente lançamento, ou, caso assim não se entenda, que, no mérito, seja declarado improcedente o Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pelo autuante à fl. 125 esclarece que na fiscalização empreendida na empresa autuada, seguiu todos os trâmites legais e formais que devem ser considerados numa fiscalização.

Quanto ao argumento da autuada de que não pagou a antecipação parcial na entrada mas que pagou na saída das sucatas, anota que não houve emissão de DAEs como prevê a Legislação baiana, transcrevendo o teor do artigo 332, inciso V, alínea “n” do RICMS/BA, que determina que *“o recolhimento do ICMS será feito antes da saída das mercadorias, nas seguintes operações, inclusive quando realizadas por contribuinte optante pelo Simples Nacional, observado o disposto no § 4º deste artigo, com sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias”*.

Assim, garante não ter a sociedade empresária cumprido a Legislação. Na verdade, o contribuinte, no exercício fiscalizado (2016), só acumulou crédito uma vez que nunca emitiu um DAE para pagamento de imposto.

Em 31 de agosto de 2017 o processo foi convertido em diligência (fl. 128), a fim de que, diante da informação fiscal prestada abordar operações com sucata, para não acolher os argumentos defensivos, quando não havia qualquer menção quanto a tais fatos na autuação e nos documentos trazidos pela defesa, o autuante elaborasse nova informação fiscal, nos termos do artigo 127 do RPAF/99, vez que tudo indica ter o mesmo se equivocado, ao mencionar tais operações, sendo aberto prazo de dez dias para manifestação do contribuinte.

À fl. 134, em atendimento ao quanto solicitado, o autuante presta a sua nova informação fiscal, esclarecendo não ter nada a acrescentar em relação à informação anterior.

Aponta que as mercadorias constantes do demonstrativo desse PAF tem os seguintes CFOP 2102 (compra para comercialização) e 2118 (compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem, tendo sido adquiridas fora do Estado da Bahia pelo contribuinte baiano, e de acordo com a Lei 7.014 do Estado da Bahia, *nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição*.

Assevera que diante do fato da sociedade empresária, ora fiscalizada, ter adquirido mercadorias com o intuito de vendê-las (o que realmente o fez conforme suas saídas), devia a antecipação parcial do imposto. Mas não apurou nem recolheu tal imposto.

Alega a autuada que não pagou a antecipação parcial na entrada, mas, que pagou quando vendeu as mercadorias, sendo sabido que o fato gerador da antecipação parcial ocorre quando se dá a entrada interestadual da mercadoria. Assim, o que a sociedade empresária pagou (com créditos) nas saídas, nada mais foi do que o ICMS normal devido pelas vendas. Alias, nunca recolheu impostos para a Bahia.

Intimado pessoalmente por seu preposto através do documento de fl. 136, o sujeito passivo se manifestou no sentido de que (fl. 140 a 142) no sentido de reiterar que efetuou o recolhimento do imposto quando das saídas das mercadorias, não havendo qualquer prejuízo para o Estado da

Bahia, além do que o instituto da antecipação parcial sem substituição se caracterizaria como ilegal, pelos motivos anteriormente expostos na defesa anteriormente apresentada.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte do sujeito passivo.

Inicialmente verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos aqueles exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 18 e 39 do RPAF/99.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitaram a instalação do contencioso.

Ainda assim existem nulidades a serem analisadas, sobretudo aquela na qual a defesa entende ter sido violado o artigo 18, incisos II e IV, 'a', do RPAF/99, e diante da *“falta de conexão de parte substancial das infrações imputadas com os documentos acostados ao Auto de Infração e menos ainda com a legislação tida como violada”*.

Em primeiro lugar, verifico que o lançamento, como dito linhas acima se compõe de apenas uma infração, qual seja a de falta de recolhimento de antecipação parcial, e embora o autuante tenha abordado na descrição dos fatos outras ocorrências, bem como na informação fiscal inicialmente prestada, mencionado operações com “sucatas”, em verdade as operações objeto da autuação são decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, em operações interestaduais.

Apesar de tais arguições defensivas, a defesa compreendeu em toda a plenitude da imputação fiscal, inclusive apresentou documentos fiscais que ao seu entender rebateriam a autuação e comprovariam a sua improcedência, bem como elaborou demonstrativos, o que põe por terra a sua tese quanto à nulidade.

No mérito, a autuação diz respeito especificamente à antecipação parcial do ICMS, em relação à qual, e sem maiores considerações, ainda que diante do impedimento regulamentar de apreciação de questões relativas a inconstitucionalidade, menciono que o STF na pessoa do Relator Ministro Sepúlveda Pertence, ao apreciar Ação Direta de Inconstitucionalidade interposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra tal mecanismo tributário no estado da Bahia, entendeu que “A determinação constante no inciso III, parágrafo 1º do artigo 12-A não significa o afastamento da substituição tributária na espécie, como quer fazer crer a proponente”.

Explica a decisão, que *“havendo a empresa antecipado integralmente a satisfação da obrigação tributária, por óbvio não se pode exigir também a antecipação da diferença entre a alíquota interna e externa, já que estaria incluída naquela operação, daí a denominação de antecipação parcial dado ao instituto e a observação de que esse não encerra a fase de tributação, pois o restante do imposto ainda será cobrado oportunamente”*.

Da mesma forma, e embasado em parecer da Procuradoria Geral da República (PGR), verificou o exercício da competência estadual quanto à antecipação parcial do ICMS, pois conforme a Constituição Federal (artigo 155, inciso II) a competência para disciplinar e cobrar este imposto é do estado-membro, no caso, o Estado da Bahia.

Assim, analisou que a antecipação parcial do ICMS, no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização é uma situação expressamente autorizada na Constituição Federal pelo artigo 150, parágrafo 7º. E afirma textualmente: *“Logo, o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma, observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”*.

Na decisão, ressaltou que tal ação proposta não merecia procedência quanto à alegação de que o ato normativo questionado estaria violando o artigo 150, inciso V, que rege o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, por estar discriminando mercadorias em razão de sua procedência ou limitar sua livre circulação, bem como não ocorreu qualquer violação ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, *“posto que não há nenhuma restrição as operações mercantis”*.

*“O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido”*, o qual ressaltou que esse ponto não está no âmbito de competência da Constituição Federal, portanto, os estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

Ainda da mencionada decisão, surge entendimento de que não houve lesão aos artigos 22, inciso VIII e 155, parágrafo 2º, inciso VI, pois não ocorreu invasão da competência legislativa da União de legislar sobre comércio, como também não houve desrespeito à atribuição do Senado Federal, competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

Também afirmou não ter fundamento a alegação quanto à ofensa aos artigos 170, inciso IX e 179, ambos da Constituição Federal, uma vez que o estado da Bahia observou o tratamento favorecido as empresas de pequeno porte e as microempresas, assegurando as obrigações tributárias destas disposta na Lei 7.357/98. *“Logo, não determinou a antecipação parcial do ICMS por estas, preservando o tratamento diferenciado e mais favorável às empresas optantes do regime SIMBAHIA, que determina a impossibilidade de creditamento do ICMS, pois este será pago sempre em valores fixos sobre o faturamento mensal independentemente do crédito fiscal”*, decidiu.

Diante do fato de que tal decisão é de março de 2007, não tendo logrado sucesso os autores da ADI 3426, até pelo fato da decisão concernente aos Embargos de Declaração apresentados, da mesma forma manteve tal entendimento, de acordo com o relator dos mesmos, ministro Carlos Alberto Menezes Direito, em 29 de novembro de 2007, o que fulmina qualquer discussão a respeito do tema, diante da reconhecida legalidade da norma estadual relativa à antecipação parcial.

A tal respeito, a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpada no artigo 12-A da Lei 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”*.

Por outro lado, o artigo 17 § 1º da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto integra o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Muito embora o Autuante não tenha sido colaborativo no sentido de enfrentar os argumentos defensivos, inclusive o de que o imposto foi recolhido quando das saídas regulares das mercadorias, diante dos demonstrativos apresentados, apenas se atendo ao argumento de que a empresa não recolhe imposto, e de que não fez a antecipação, confundido o fato de que a

legislação obriga as empresas a realizarem a antecipação parcial, todavia os valores recolhidos são devidamente levados a crédito na conta gráfica mensal dos mesmos, o que pode implicar em apuração de saldo credor, o que leva à singela conclusão de que a existência de saldo credor não representa, em tese, omissão de recolhimento da antecipação parcial, até pelo fato de em momento do Auto de Infração, o mesmo na descrição dos fatos, se reportar à realização de exportações por parte da autuada, oportunidade na qual são mantidos os créditos fiscais apropriados quando das aquisições daqueles produtos exportados.

Da mesma maneira, não se posicionou em relação ao demonstrativo e notas fiscais trazidas em sede defensiva para comprovação de que, embora não recolhendo a antecipação parcial, os produtos foram submetidos à tributação.

E em função da apresentação apensados à defesa dos Anexos 03 e 04 pertinente registrar que os mesmos foram devidamente analisados por este relator, diante do silêncio do autuante, ainda que instado a se manifestar num segundo momento, frente à singela e sucinta informação inicialmente prestada, resultando na constatação após a devida análise, na conclusão de que embora reconhecesse não ter submetido suas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, a empresa autuada tributou normalmente as saídas das mercadorias respectivas.

E aqui menciono, a título de exemplo, que da leitura dos demonstrativos de fls. 08 e 61 verifico que a nota fiscal número 09, cuja entrada se deu no estabelecimento autuado no mês de setembro de 2016, relativa a 3.000 kg. de Alucast e 8.000 kg. de Aluloc, tiveram as saídas devidamente tributadas quando da emissão da nota fiscal 0136 da autuada, ocorrida no mês de dezembro, conforme se denota no documento de fl. 71.

Diante da afirmativa do contribuinte na peça de defesa, o que vem a se constituir em confissão quanto ao não recolhimento da antecipação parcial, caberia ao mesmo, como aliás feito, comprovar que as saídas foram oferecidas à tributação, o que, repito, fez, quer na apresentação de notas fiscais, quer na elaboração de demonstrativo.

Tais elementos defensivos, inclusive não foram contestados pelo autuante nas duas oportunidades nas quais foi instado a se manifestar no feito, levam à caracterização da infração capitulada na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”, ou seja, comprovado ter sido o imposto lançado a débito por ocasião das saídas de mercadorias, resta somente procedente a cobrança da multa, pelo não recolhimento tempestivo da antecipação parcial.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando a posição jurisprudencial, posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie no qual afirma que *“este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.* (grifo não original).

No que se refere às arguições de inconstitucionalidade, este Órgão está impedido de apreciá-las, na forma do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Desta maneira, estribado nos argumentos acima esposados, julgo o Auto de Infração procedente em parte, devendo ser exigida a multa de 60% sobre o valor do imposto lançado, no montante de R\$355.604,83, não sendo cabível o lançamento de parcela de imposto, a qual deve ser excluída.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº A. I. 206926.0003/17-2 lavrado contra **CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher a importância de **R\$355.604,83** correspondente à multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ser recolhido prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, incisos II, alínea “d”, além dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2018.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO /RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR