

**A.I. Nº** - 279459.0031/17-5  
**AUTUADO** - RN COMÉRCIO VAREJISTA S. A.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTONIO CANDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13.08.2018

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO Nº 0108-05/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Nulidade do lançamento não acolhida por ausência dos pressupostos estabelecidos pelo Art. 18 do RPAF/BA. MÉRITO: O direito ao crédito está condicionado à existência e idoneidade da documentação. Documentação fiscal que respaldaria o crédito fiscal apropriado não apresentada pelo Contribuinte. Presunção de legitimidade da autuação fiscal não elidida. MULTA CONFISCATÓRIA: Exame compete ao Poder Judiciário. REDUÇÃO DA MULTA POR EQUIDADE: Exame compete à Câmara Superior do Conseq. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/10/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$188.200,19, com a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.42 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Contribuinte se creditou da transferência de crédito pela incorporação sem apresentar nenhum documento fiscal.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, por meio de AR (Aviso de Recebimento) em 23/11/2017 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 09/01/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 27/65. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração constante nos autos à fl. 66.

Na peça impugnatória, a Impugnante registra que constitui sociedade empresária que se dedica, primordialmente, às atividades de “comércio varejista de eletrodomésticos, equipamentos de áudio e vídeo, de telefonia e comunicação” e que foi surpreendida com autuação promovida pelo Fisco, que a autuou por utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, exigindo pagamento no valor de R\$188.200,19, referente ao período de 08/2016.

Destaca que a Autoridade Fiscal se respaldou nos artigos: 31, da Lei nº 7.014/96 c/c 309 do RICMS/BA, e; 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96; para fundamentar a suposta infração cometida, bem como a aplicação da multa de 60%, constantes do Auto de Infração em lide. Transcreve os dispositivos citados.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração em discussão, alegando que o mesmo foi lavrado em desconformidade com as regras do ato de lançamento do crédito tributário, e que fere os princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo, em sua opinião, absolutamente nulo por estes motivos. Para corroborar o seu entendimento, invoca os artigos 5º, inciso LV, da Constituição Federal e 142, do Código Tributário Nacional, replicando-os.

Argumenta que o instrumento de lançamento que possua defeito que configure erro de direito deverá ser totalmente anulado, não podendo ser convalidado pela Autoridade Julgadora, tendo em vista que o erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência configura a existência de erro material.

Para confirmar o seu entendimento, cita e transcreve o conceito de erro material concebido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 486), segundo o qual o erro de direito vem a ser um “defeito na relação da norma de incidência tributária com o ato-norma, norma concreta, que não pode ser corrigido”, e que, sendo assim, o lançamento tributário que se encontra maculado com erro de direito é insanável.

Argumenta, também, que no caso em tela, não se identificou a observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, o que, segundo o seu entendimento, configura erro de direito, caracterizando, assim, absoluta nulidade do Auto de Infração.

Aduz que a Autoridade Fiscal realizou o lançamento do imposto, se valendo de meras presunções, o que, segundo sua opinião, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento.

Para fortalecer o seu julgamento, cita e colaciona a doutrina de Samuel Monteiro (Samuel Monteiro. Tributos e Contribuições Ia Ed. 1990, Tomo I, Hemus Editora Ltda, págs. 28/29), que versou sobre o tema em seu livro Tributos e Contribuições.

Salienta que não está clara a indicação dos artigos ofendidos para que se possa identificar o princípio da tipicidade e da subsunção do fato à norma, e que a infração descrita no Auto de Infração deve estar, necessariamente, associada a um evento do mundo físico, relatado em linguagem própria, e que exista ao tempo de existência da própria norma. Em outras palavras, diz que se a norma não existia no mundo jurídico, não há como aplicar seus efeitos a períodos pretéritos com o intuito de configurar uma infração.

Ressalta que questões desta natureza devem tornar nulo o Auto de Infração, pois ao descrever o comportamento supostamente irregular, de forma pretérita, não há obediência à irretroatividade da lei tributária, ainda mais quando utilizada para piorar a situação do Contribuinte.

Argumenta, ainda, que, no caso em lide, não houve qualquer menção à norma infringida, elemento este essencial para a constituição do crédito tributário, reafirmando, assim, a nulidade do Auto de Infração em análise.

Além dos pontos já mencionados, argui, também, a nulidade do referido Auto de Infração sob o fundamento de haver erro em sua motivação legal.

Inicia a discussão alegando que, no caso em tela, há uma total inobservância das formalidades prescritas para os atos administrativos. Que tendo este a natureza de ato administrativo vinculado, se sujeita aos requisitos genéricos de validade dos atos administrativos, dentre os quais se destaca a motivação, por sua grande importância para o controle de legalidade.

Afirma que é pela motivação que se confronta o ato praticado com os fatos que o originaram, verificando-se sua conformidade com o padrão comportamental legalmente imposto para aquelas situações.

Cita, transcrevendo, o artigo 50, incisos I e II e §1º, da Lei 9.784/99, que trata sobre a necessária motivação dos atos administrativos.

Argumenta que, para que seja cumprido o requisito da motivação, devem ser explicitamente demonstrados os fundamentos adotados pelo Fisco para a prática do ato. Em outras palavras, deve haver a congruência entre o motivo legal (norma em que se baseia o ato) e o acontecimento fático que enseja a sua aplicação. Sobre o tema, colaciona posições doutrinárias de Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, 8ª Ed. 1998, pág. 224 e segs.) e James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro, 4a Ed. fl. 186).

Afirma 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.

Diz que, para que fosse satisfatoriamente cumprido o requisito da motivação dos atos administrativos, o Auto de Infração em lide deveria elucidar porque, à luz da legislação vigente, a Impugnante seria responsável pelo pagamento da obrigação tributária em questão, e que, 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). Mas que, todavia, o relatório fiscal adotou como razão de materializar o fato tributante apenas o artigo 31 da Lei 7.014/96, agindo, pois, em desconformidade com o que prescreve a sistemática da norma tributária que orienta a atividade administrativa de lançamento.

Diante disso, aponta um suposto descompasso entre a situação fática descrita pela Autoridade Fiscal e a fundamentação legal por ele invocada, colacionando ementa do Acórdão nº 108-09705 que emanou o entendimento do E. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Processo nº 11516.000481/2001-59, Oitava Câmara, Data da Sessão: 17/09/2008).

Na esteira deste entendimento, afirma que 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", sem cuja observância resta comprometido o ato praticado, já que a referida exigência tem por objetivo possibilitar, ao Contribuinte, averiguar se os acontecimentos subsomem-se à hipótese legalmente prevista, constituindo, em sua opinião, questão relevante para a defesa em processos administrativos.

Nesse passo, salienta que 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, situação em que se constituiria 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, limitando-se, desta forma, o âmbito de sua defesa possível à matéria puramente fática.

Ultrapassadas as questões de nulidade suscitadas, a Impugnante adentra a análise do mérito aduzindo ser inconstitucional a multa aplicada pela Autoridade Fiscal, pelos seguintes motivos:

- a) a multa não pode elevar-se a 60% do valor do imposto não recolhido da operação subjacente, sob pena de ofensa ao princípio do não-confisco tributário;*
- b) mesmo que a multa não fosse confiscatória - o que induziria à inconstitucionalidade da lei que a comina - seria necessária, in casu, a sua redução a valor correspondente à gravidade da infração da Impugnante, por razões de equidade (CTN, art. 108, IV).*

No tocante ao suposto efeito confiscatório da multa aplicada, a Autuada invoca o artigo 150, IV, da Constituição Federal, que afirma o seguinte:

*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.*

Esclarece que, 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. Colaciona uma série de jurisprudências revelando o entendimento do STF, bem como da doutrina brasileira, acerca da natureza confiscatória de tributos e multas aplicadas em desequilíbrio face à infração cometida.

Argumenta que o legislador constitucional inseriu garantias ao Contribuinte, as quais os entes políticos, no exercício constitucional do poder de tributação, devem respeitar primordialmente. Isto porque a norma tributária constitucional busca evitar a ocorrência de uma tributação arbitrária por parte dos entes públicos, na ânsia de encherem seus cofres.

Diz que nesse sentido, a norma tributária contida no inciso IV do art. 150 da CF/1988, estabelece o princípio do não confisco no exercício da atividade tributária dos entes políticos, evitando, assim, conflitos e abusos que extrapolem a órbita da legalidade, porquanto sua “eficácia principiológica é direta e imediata, não dependendo de lei para sua aplicação”.

Declara, ainda, que o legislador tributário indicou, no artigo 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”.

Afirma que 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 levam 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 essas portadoras de maior gravidade e reprovabilidade de acordo com sua definição legal. Em outras palavras, a gravidade da conduta acaba deixando de ser parâmetro para a aplicação de multa, ocasionado um tratamento indiscriminado de Contribuintes de boa-fé e de Contribuintes sonegadores.

Desse modo, declara não subsistir fundamento que possa embasar a conduta do Fisco de perpetrar uma multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido, estando, o combatido Auto de Infração, carregado de vício e de ilegalidade, porquanto não podem as multas tributárias ser aplicadas sem critério razoável à conduta do Contribuinte, dado que a relação entre a conduta cometida e a aplicação da multa é uma obrigação que o Fisco deve necessariamente observar.

Afirma, assim, que a Autoridade Fiscal 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, agindo, pelo contrário, de maneira fiscalista em atropelo à legislação.

Sendo assim, entende que cumpre a este egrégio Órgão Julgador o cancelamento da multa, visto que não ocorreu nenhum prejuízo ao erário público, lembrando que, em caso de dúvidas, prevalece a interpretação mais favorável ao Contribuinte, conforme previsto no artigo 112, do Código Tributário Nacional:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Ultrapassada a questão do efeito confiscatório da multa aplicada pela Autoridade Fiscal ao Auto de Infração em lide, passa a Impugnante a defender a sua redução a valor razoável por força da equidade, argumentando que mesmo que a multa de 60% do valor do crédito fiscal não fosse considerada intrinsecamente inconstitucional, impor-se-ia, no caso vertente, a redução da penalidade para patamar razoável.

Afirma a Impugnante, que a multa se revela ainda mais descabida quando o seu valor é desmesurado, e 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.

O fundamento, segundo ela, é a equidade, expressamente prevista no artigo 108, inciso IV, do CTN, e que serve de contraponto à pretensa objetividade dos ilícitos fiscais.

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*(...)*

*IV - a equidade.*

*(...)*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Afirma ainda que a vedação do §2º do referido artigo, segundo o qual o “emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”, não abrange as penalidades, em atenção ao princípio “*benigna amplianda, odiosa restringenda*”.

Sobre os temas confisco, equidade e redução da multa agrega também uma série de posições da doutrina e decisões dos tribunais superiores.

Diante de toda a argumentação apresentada, finaliza afirmando que caso a multa por descumprimento de obrigação acessória não seja reduzida a valor correspondente à gravidade da infração, 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, devendo, segundo a Impugnante, a multa ser reduzida de 60% para 5% por todo o período de autuação.

Requer, finalmente, que a Impugnação seja conhecida e provida para:

- a) acolhendo-se a preliminar suscitada, reconheça a nulidade do Auto de Infração em função de ausência de motivação/erro da fiscalização; ausência de capitulação legal;*
- b) acaso ultrapassadas as questões preliminares, cancelar o combatido Auto de Infração, em razão da ilegitimidade da cobrança da inconstitucionalidade da multa 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.*

Em sumaríssima Informação Fiscal de fl. 82, o Autuante explica que o Contribuinte lançou crédito fiscal de ICMS em seu livro de apuração no valor de R\$188.200,19 no mês de julho de 2016, sem apresentação de documentação correspondente que validasse tal lançamento, e, que durante os trabalhos de fiscalização reiteradas vezes solicitou a devida comprovação da documentação, não obtendo sucesso na entrega.

Aduz que fundamentou seu posicionamento no artigo 31 da Lei 7014/96 e no artigo 309 do RICMS/2012 (Decreto nº 13.780/2012), que respectivamente preveem:

*Lei 7014/96:*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*RICMS/12- Decreto 13.780/2012:*

*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.*

Ao final, ratifica e solicita procedência para a infração em comento.

## **VOTO**

O Auto de Infração em lide é composto de apenas uma infração, detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão, conforme a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.42 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Fatos geradores ocorridos no mês de julho de 2016. Valor Histórico exigido: R\$188.200,19. Multa de 60%, prevista no Art. 42, II, da Lei 7.014/96.**

Na peça defensiva, a Autuada impugna o lançamento, arguindo preliminarmente a nulidade do mesmo, por razões relacionadas à: (i) ausência de capitulação dos artigos de lei supostamente ofendidos; (ii) ausência de contraditório e ampla defesa; e (iii) erro na motivação legal.

Na sequência, em relação ao mérito, a Impugnante envereda pelo caminho da inconstitucionalidade da multa imposta, em face do princípio do não confisco, e pela necessidade de sua redução, por razões de equidade.

Por seu turno, o Autuante esclarece que o Contribuinte não apresentou a documentação comprobatória do lançamento do crédito fiscal de ICMS no valor de R\$188.200,19, objeto da autuação, em seu livro de apuração, no mês de julho de 2016, e que, mesmo tendo solicitado tal documentação reiteradas vezes durante os trabalhos de fiscalização, não obteve sucesso na entrega.

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do Art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento. Não acolho, portanto, a nulidade suscitada pelo Sujeito Passivo.

Quanto ao mérito, é fato que o Art. 31 da Lei nº 7.014/96 estabelece que o direito ao crédito fiscal “*está condicionado à existência e idoneidade da documentação*” fiscal. Portanto, pressupõe que todo crédito fiscal apropriado pelo Contribuinte esteja respaldado por documentos idôneos.

(...)

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.*

(...)

Nesse diapasão, observei que não há no PAF, documentos e/ou quaisquer outros elementos probatórios que comprovem a legitimidade do crédito fiscal que, segundo o Autuante, fora apropriado pelo Contribuinte no LRA, no mês de julho de 2016, capazes de obliterar a imputação fiscal descrita linhas acima, já que, na dicção do Art. 123, §5º, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), caberia à Autuada apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal, na fase de Impugnação do Lançamento.

(...)

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.*

(...)

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

(...)

Como nenhuma prova documental foi apresentada na Peça de Defesa interposta, considero que houve apenas negativa de cometimento da infração, fato que, à luz do disposto no Art. 143 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não desonera o Contribuinte de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Concluo, portanto, pela manutenção do lançamento do crédito tributário em lide.

(...)

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

(...)

No que concerne às alegações defensivas relativas à suposta natureza confiscatória da multa lançada no Auto de Infração, no percentual de 60%, em se considerando que a mesma está prevista no Art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, se trata de questão que foge à competência das instâncias administrativas de julgamento, nos termos do Art. 167 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), abaixo transcrito, somente cabível de apreciação por intermédio de ações próprias no âmbito do Poder Judiciário.

“(…)

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

“(…)”

Quanto ao pedido de redução da multa de 60% aplicada ao caso para 5%, por razões de equidade (CTN, Art. 108, IV), compete dizer que, por força do Art. 176, III, “c”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), também se encontra fora da competência de julgamento, em primeira instância administrativa, atribuída às Juntas de Julgamento Fiscal, cabendo tal prerrogativa à Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual:

“(…)

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

“(…)

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

“(…)

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade;*

“(…)”.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0031/17-5**, lavrado contra a **RN COMÉRCIO VAREJISTA S. A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$188.200,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR