

A. I. N° - 129712.0009/18-9  
AUTUADO - MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI  
AUTUANTES - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2019

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0091-04/19**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA. MERCADORIAS REGISTRADAS NA ESCRITA FISCAL, COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE. MULTA. **a)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS DE FORA DO ESTADO SEM A COBRANÇA DO IMPOSTO ANTECIPADO. **b)** MERCADORIAS TRIBUTADAS NORMALMENTE ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO IMPOSTO. Mesmo comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se exigível a aplicação da multa de 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$169.031,60, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 07 a 120 dos autos, com CD/Mídia à fl. 23, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

**INFRAÇÃO 1 – 07.01.03:** Multa percentual sobre imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente nos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativo resumo de fls. 26 33, e 47 dos autos. Lançado multa de 60% do imposto não antecipado, com enquadramento no art. 8º, inciso II e §3º; art. 23 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12 e multa tipificada no art. 42, inc. II, “d” e §3º da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2 – 07.15.03:** Multa percentual sobre imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente nos anos de 2016, 2017 e 2018 conforme demonstrativo resumo de fls. 57, 87, e 109 dos autos. Lançado multa de 60% do imposto não antecipado, com enquadramento no art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 e multa tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” do mesmo diploma legal.

O sujeito passivo, às fls. 126/134 dos autos, apresenta defesa administrativa na qual diz ser pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 01.283.600/0001-77, e com inscrição estadual nº 044.503.554, com sede na Av. Antônio Carlos Magalhães, nº 2423, Bairro, Pituba, Salvador/BA, CEP 40280-000, vem, por conduto dos seus procuradores, conforme procuração e atos constitutivos em anexo **[DOC. 01]**, apresentar impugnação ao Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo Fiscal tombado sob o nº 1297120009/18-9, com base nos fatos e fundamentos que a seguir expõe:

Após destacar que a defesa é tempestiva, além de descrever resumidamente os termos da autuação, diz que, como se nota da descrição dos fatos, a multa decorre do simples atraso no recolhimento do tributo declarado, revelando a natureza sancionatória da multa moratória (e não resarcitória), uma vez que não tem como objetivo a recomposição do patrimônio do credor, já que houve o pagamento do tributo, ainda que após o vencimento do prazo estipulado para o pagamento do débito.

Destaca que, em face do recolhimento tardio do tributo, a multa alcançou a expressiva quantia de R\$169.031,60, tendo como base legal o artigo 42, inciso II, alínea “d”, §1º, da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, como adiante se demonstrará, o lançamento deve ser julgado improcedente e a multa cancelada, uma vez que (i) a mora não implicou na falta de recolhimento do imposto, (ii) a base de cálculo da multa é o valor do próprio imposto, o que resulta em uma medida punitiva exagerada, desviando-se da finalidade sancionatória e assumindo o caráter de resarcimento, além (iii) do desrespeito aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco.

- *Da vedação à utilização do valor do tributo como base de cálculo da multa e do recolhimento do ICMS*

Diz que a multa discutida na presente Impugnação encontra sua previsão legal no inciso I, alínea “d”, e §1º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, que destaca:

*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:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

Neste contexto, observa que a multa adota como base de cálculo o valor do tributo devido. Todavia, diz que o valor do tributo não mensura o dever de realizar o recolhimento de modo tempestivo, e, por consequência, também não mensura a penalidade decorrente do seu recolhimento tardio.

Diz que este critério para definir a base de cálculo da multa está dissociado do seu critério material, que é a mora no cumprimento da obrigação tributária. Cita Professor Paulo de Barros Carvalho, que discorre acerca da base de cálculo do tributo em sua obra alíquota e princípios constitucionais. Também cita entendimento de Aires Fernandino Barreto.

Dessa maneira, destaca que a multa lançada na presente autuação, ao passo em que tem no seu antecedente uma conduta relacionada à mora no recolhimento do tributo, não poderia ser calculada em razão do valor do imposto lançado. Mais adequado seria a utilização de um critério que levasse em consideração, por exemplo, “*o tempo correspondente a mora no recolhimento do tributo*”.

Após destacar entendimento outro do Professor Paulo de Barros Carvalho, diz que o tributo objeto das duas autuações foram devidamente recolhido, o que conduz, à luz da sua interpretação, cancelamento da multa arbitrada, como bem determinado no artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014 de 04/12/1996, e no artigo 158, do Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, que destaca.

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

*(...)*

*§7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Observa que, embora as autuações não sejam decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, deve ser cancelada por esta Junta de Julgamento Fiscal, pois provado que não houve prática de dolo, fraude ou simulação do contribuinte e, principalmente, o tributado em questão foi efetivamente escrivado e recolhido normalmente aos cofres públicos.

Assim, diz que, revelada a incoerência na utilização do valor do tributo como base de cálculo adotada para multa lançada no Auto de Infração nº 1297120009/18-9 e constatado que houve o recolhimento do tributo, sem a prática de dolo, fraude ou simulação, requer que a autuação seja julgada improcedente para exonerá-la do pagamento do valor lançado, com fulcro no artigo 42, §7º, da Lei nº 7.014 de 04/12/1996, e no artigo 158, do Decreto nº 7.629 de 09/07/1999.

- *Do desvio de finalidade da multa por cumprimento tardio da obrigação tributária.*

Diz que no sistema tributário brasileiro, as multas compõem dois grandes núcleos de sanções regidos, cada qual, por seus diferentes princípios e propósitos, isto é, aquelas de caráter indenizatório ou reparador e as de caráter punitivo.

Destaca que a multa decorrente da demora no recolhimento do tributo objeto do presente Auto de Infração é uma modalidade de multa indenizatória ou reparadora, por meio da qual se busca apenas a recomposição dos prejuízos sofridos pelo Erário. Diz que esse tipo de penalidade, portanto, está longe de vir a servir como mecanismo de aumento da arrecadação ao ente Federativo. Cita trecho da obra de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro).

Com efeito, diz que a utilização do valor do tributo como base de cálculo da multa acaba por desviá-la da sua finalidade precípua, tornando-a, indevidamente, um artifício ao aumento da arrecadação.

Ressalta, também, que, embora o recolhimento do tributo tenha sido intempestivo, a obrigação tributária já foi devidamente cumprida, conforme se nota das descrições das infrações no próprio Auto de Infração, que registra: “saída posterior tributada normalmente”.

Sendo assim, tendo em vista o cumprimento da obrigação principal, ainda que tardiamente, é injustificada a cobrança do valor expressivo de R\$ 169.031,60 a título de multa. Diz que não há outra razão que possa justificar o valor lançado que não a de **utilizar a multa como genuína fonte de receita**.

- *Da violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco*

Diz que não há dúvida que o ato administrativo de lançamento deve observar a legalidade, não sendo menos verdade que este mesmo ato também deve se submeter aos princípios implícitos e explícitos aplicáveis ao Direito Tributário, dentre os quais o da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, que lhe conferem legitimidade.

Observa que, a despeito das multas tributárias não possuírem a mesma natureza jurídica dos tributos, a instituição e aplicação delas reclama obediência aos mencionados princípios, sob pena de violação a direitos e garantias fundamentais pela via oblíqua da imposição de penalidades.

Como limitação constitucional à imposição de multas tributárias, o princípio da proporcionalidade tem a capacidade de garantir a adequação das normas aos fins aos que elas se destinam, assegurar o emprego dos meios menos prejudiciais para a consecução dos objetivos normativos e fazer com que se tenha a certeza de que os benefícios gerados com a aplicação daquela disposição legal sejam superiores aos possíveis ônus que venha acarretar.

Após destacar entendimento do STJ, diz que, em relação à vedação ao confisco, a Constituição Federal o consagrou de maneira expressa no art. 150, IV, e embora afirme que nenhum tributo deve ter efeito confiscatório, resta consagrado nos Tribunais Pátrios o cabimento desta norma também para resguardar contribuintes de multas em valores aviltantes.

Neste contexto, por restarem violados os princípios constitucionais da mais elevada estirpe, a multa impugnada deve ser afastada, ou ao menos reduzida em 70% (setenta por cento) do montante atual, para finalmente atingir parâmetros compatíveis com a proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

- *Dos pedidos*

Por tudo quanto exposto, requer o recebimento e processamento da presente Impugnação, a fim de que a Autoridade Julgadora de 1ª instância:

- a) julgue totalmente improcedente o Auto de Infração, em razão da indevida utilização do valor tributo como base de cálculo da multa, da ausência de dolo, fraude ou simulação, por parte da Impugnante, do efetivo recolhimento do tributo, do caráter arrecadatório da sanção e da consequente violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, afastando integralmente a sanção aplicada e determinando o cancelamento da multa; ou
- b) caso entenda pela manutenção da cobrança da multa, em respeito ao princípio da eventualidade, que seja determinada a sua redução em 70% do valor lançado, em observância à finalidade pedagógica da sanção e aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.

Por fim, pugna por todos os meios de prova em direito admitidos, em homenagem ao princípio da verdade material e formalismo moderado do processo administrativo fiscal.

A autuante presta a informação fiscal, às fls. 152 a 154 dos autos, onde diz confirmar com procedimento fiscal na sua totalidade. Diz que não entrará no mérito da argumentação de defesa, tendo em vista que a atividade do auditor fiscal é vinculada, assim não cabe discutir a legislação e sim aplicá-la.

Destaca que, em relação a infração 01, as Notas Fiscais e os valores que embasaram a cobrança estão demonstrados nos relatórios Anexo II às fls. 26 a 49, que não foram objeto de questionamento pela autuada.

Quanto à infração 02, diz que a defendantete repete os mesmos argumentos apresentados na Infração 01, quanto a base de cálculo utilizada para o cálculo da multa como também alega o caráter confiscatório da penalidade, pedindo pela improcedência ou pela redução em 70 %.

Reafirma que não nos cabe analisar nem discutir a legislação, pela natureza da sua atividade que é plenamente vinculada. Diz que a autuação se baseia na infração de norma tributária clara sobre o momento de recolhimento do imposto, sendo aplicada a multa devida de acordo com a Lei nº 7.014/96.

Ademais registra que as notas fiscais das aquisições interestaduais estão listadas detalhadamente nos relatórios Anexo III às fls. 57 a 120 do PAF, não tendo sido questionadas pelo contribuinte.

Pelas razões expostas, diz reafirma com o procedimento fiscal na sua totalidade.

## VOTO

Versa o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir multa no montante de R\$169.031,60, decorrente de duas irregularidades relativo ao ICMS, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 07 a 120 dos autos, com CD/Mídia à fl. 23, referente ao imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, em relação à primeira infração; e, no caso da segunda infração, ao imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, sendo todas as operações devidamente registradas na escrita fiscal.

Ambas as imputações têm fundamentação no artigo 42, inc. II, “d”, da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, a seguir destacado:

*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:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares; (Grifo acrescido)*

Quanto aos aspectos regulamentares (inc. II, “d”) de enquadramento das autuações, vê-se, em relação à infração 1, tratar-se de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação, abarcadas pelo instituto da substituição tributária, em que o defendantete, na condição de

contribuinte alienante, deveria ter recolhido o imposto por antecipação, decorrente das operações subsequentes (art. 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/96) quando da entrada no seu estabelecimento, o que não o fez. Da mesma forma, a infração 2, que diz respeito as aquisições de mercadorias tributadas normalmente, provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, deveria ter recolhido o imposto normal por antecipação (art. 12-A, da Lei nº 7.014/96), o que, também, não o fez.

Sobre tais obrigatoriedades, não há controvérsia entre as partes. Neste contexto, vejo que a autuante obedeceu na lavratura do Auto de Infração, em tela, aos dispositivos legais pertinentes, mais especificamente os artigos 39, 40 e 41 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, cumprindo seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Por sua vez, a defendant, em que pese não ter insurgido quanto ao cometimento das infrações imputadas, pede improcedência da autuação, na sua totalidade, dado a violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, por quanto a base de cálculo das multas aplicadas terem sido o próprio tributo, bem assim, caso entenda, esta Junta de Julgamento, pela manutenção da cobrança das multas aplicadas, por ausência de dolo, fraude ou simulação, em respeito ao princípio da eventualidade, pede que sejam determinadas as suas reduções em 70% dos valores lançados, em observância à finalidade pedagógica da sanção e aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.

Assim, quanto a arguição da base de cálculo das multas aplicadas, observo que a sua aplicação neste processo é prevista em dispositivo legal, no caso específico das infrações, objeto em análise, art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, sendo que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Relativamente ao pedido de redução da multa aplicada, se trata de pedido de redução de multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, em que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar tal pedido no que dispõe o RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99.

Desta forma, dado que os impostos por antecipação sejam decorrentes de operações abarcadas pelo instituto da substituição tributária, ou sejam, decorrentes de operações normais, todas oriundas de outras unidades da Federação, objetos dos itens 1 e 2 do Auto de Infração em tela, não terem sido recolhidos quando da ocorrência das entradas no estabelecimento do defendant, a Fiscalização aplicou multa por descumprimento de obrigação principal. Tais multas aplicadas tem previsão legal e devem ser mantidas, pois em conformidade com o art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 é a devida para as infrações cometidas. Infração 1 e 2 subsistentes

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129712.0009/18-9**, lavrado contra **MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas no valor total de **R\$169.031,60**, previstas no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e com acréscimos moratórios, previstas pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADOR