

A. I. Nº - 129712.0011/18-3  
AUTUADO - MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.07.2019

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0100-04/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b) MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, ADQUIRIDAS COM FINS DE COMERCIALIZAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos e reconhecido pelo sujeito passivo, que se limita a arguir desvio de finalidade e violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/12/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$99.924,20, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – 07.01.03: Multa percentual sobre o 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, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fls. 19 a 37 dos autos. Lançado multa de R\$66.301,99, com enquadramento no art. 8º, inc. II e § 3º; art. 23, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012 e multa tipificada no inc. II, “d” e § 1º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 – 07.15.03: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente nos anos de 2016, 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fls. 38 a 92 dos autos. Lançado multa de R\$33.622,21, com enquadramento no art. 12-A da Lei nº 7.014/96 e multa tipificada no inc. II, “d”, do art. 42, do mesmo diploma legal.

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 26 a 28, com documentos anexos acostados aos autos, contestando integralmente o Auto em tela, pelas razões que passo a expor:

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado, sociedade inscrita no CNPJ sob o nº 01.283.600/0005-09, com sede na AC I, nº 307, Bairro Cia Sul, Simões Filho/BA, CEP: 43.700-000, com endereço eletrônico aumirani@comercialramos.com.br, onde por conduto dos seus procuradores constituídos, apresentar impugnação ao Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo Fiscal tombado sob o nº 129712.0011/18-3, com base nos fatos e fundamentos que a seguir expõe.

Destaca que o Auto de Infração, ora impugnado, tem origem no atraso do 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.

Em face do recolhimento tardio do tributo, **a multa alcançou a expressiva quantia de R\$99.924,20 (noventa e nove mil, novecentos e vinte e quatro reais e vinte centavos)**, tendo como base legal o artigo 42, inciso II, alínea “d”, §1º, da Lei 7.014/96.

Entretanto, diz que, 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.

### **3 - DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – DO CANCELAMENTO DA MULTA**

#### **• 3.1 - 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 7.014/96, que destaca. Aduz, portanto, que a multa adota como base de cálculo o valor do tributo devido. Ocorre 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.

Destaca 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 entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, discorrendo acerca da base de cálculo. Também destaca entendimento de Aires Fernandino Barreto.

Dessa maneira, diz 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. Aduz que o mais adequado seria a utilização de um critério que levasse em consideração, por exemplo, o tempo correspondente à mora no recolhimento do tributo.

Nesse sentido, importa destacar a lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual diz que **o regime jurídico de um vínculo sancionatório não deve se assemelhar ao regime jurídico do tributo a que ele se relaciona, que destaca**.

**Diz, também, que** cumpre destacar, que o tributo foi efetivamente, recolhido, conforme explicitado na descrição de ambas infrações, o que conduz ao entendimento decancelamento da multa arbitrada, com 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.

Registra que a multa imputada à Impugnante, em que pese não seja decorrente 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 escriturado 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 1297120011/18-3 e constatado que houve o recolhimento do tributo, sem a prática de dolo, fraude ou simulação, requer a Impugnante 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.

#### **• 3.2 - 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. Aduz que esse tipo de penalidade, portanto, está longe de vir a servir como mecanismo de aumento da arrecadação ao Ente Federativo. Destaca a doutrina de Luciano Amaro ao tratar esta questão.

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.

Diz que importa ressaltar, também, que, **embora o recolhimento do tributo tenha sido intempestivo, a obrigação tributária já foi devidamente cumprida pela Impugnante**, 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, diz que é injustificada a cobrança do valor expressivo de R\$99.924,20 (noventa e nove mil, novecentos e vinte e quatro reais e vinte centavos) a título de multa, ostentando claro caráter arrecadatório. Não há outra razão que possa justificar o valor lançado que não a de **utilizar a multa como genuína fonte de receita**.

Diz que a finalidade da sanção tributária permite conhecer os seus próprios limites. Se ela equivale a assegurar o recolhimento tempestivo do tributo, não pode vir a transformar-se em instrumento de arrecadação como se verifica no presente caso.

- **3.3 - 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.

A despeito das multas tributárias não possuírem a mesma natureza jurídica dos tributos, diz que 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**.

**Assevera que**, 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.

Diz que a razoabilidade, que para muitos representa uma faceta da proporcionalidade, igualmente atua como instrumento de controle aos atos abusivos do Poder Público, inspirando um juízo de ponderação com outros princípios, a exemplo da capacidade contributiva e segurança jurídica. Cita ementa do Superior Tribunal de Justiça relativo ao REsp 728.999/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006, p. 229.

Em relação à vedação ao confisco, diz que 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. Destaca ementada de decisão do AI 539833, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 07/12/2009, publicado em DJe-237 DIVULG 17/12/2009 PUBLIC 18/12/2009)

Conhecendo, portanto, os exatos limites para a fixação de multas tributárias é que a Impugnante vem contestar o presente lançamento também por este viés. Diz que a autuação pretende levar adiante a cobrança de multa que viola frontalmente os preceitos constitucionais acima mencionados, sendo excessiva e injusta.

4 - DOS PEDIDOS

Por tudo quanto exposto, requer a Impugnante o recebimento e processamento da presente Impugnação, a fim de que a Autoridade Julgadora de 1<sup>a</sup> 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% (setenta por cento) do valor lançado**, em observância à finalidade pedagógica da sanção e aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.

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

A agente Fiscal Autuante em sua informação fiscal às fls. 124/125, diz confirmar na sua totalidade com os termos da autuação.

- *Infração 01 - 07.01.03 - Multa pela falta de pagamento do ICMS por antecipação tributária.*

Registra que o autuado contesta a aplicação da penalidade de 60% (sessenta por cento) sobre as mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária que entraram no estabelecimento sem o pagamento da antecipação tributária total, de responsabilidade do próprio sujeito passivo conforme determina a legislação do ICMS.

Argumenta que a multa adotou como base de cálculo o valor do tributo devido, questionando este critério para definição do valor total da multa como também alega o caráter confiscatório da penalidade, pedindo pela improcedência ou pela redução em 70 % (setenta por cento).

Neste contexto, diz que não entrará neste mérito da argumentação, tendo em vista que a atividade do auditor fiscal é vinculada, assim não lhe cabe discutir a legislação e sim aplica-la!

Diz que, no caso foi descumprida norma clara da legislação do ICMS sobre o momento de recolhimento do imposto conforme dispõe a Lei 7.014/96:

[..]

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

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

[..]

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

Note-se que a redação atual da alínea "d", do inciso II do caput do art. 42 foi Hgda pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07. Neste sentido diz que as Notas Fiscais e os valores que embasaram a cobrança estão demonstrados nos relatórios Anexo II às fls. 20 a 37, que não foram objeto de questionamento pela autuada.

- *Infração 02 - 07.15.03 - Multa pela falta de pagamento da antecipação tributária parcial.*

Registra que a autuada contesta a aplicação da penalidade de 60% (sessenta por cento) sobre as mercadorias que entraram no estabelecimento, originadas de outras unidades da Federação, sem o pagamento da antecipação tributária parcial devida, conforme determina a legislação do ICMS.

Destaca que 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 % (setenta por cento).

Diz reafirmar que não nos cabe analisar nem discutir a legislação, pela natureza da sua atividade que é plenamente vinculada.

Registra, portanto, 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 7.014/96.

Ademais diz que as Notas Fiscais das aquisições interestaduais estão listadas detalhadamente nos relatórios Anexo III às fls. 39 a 92 do PAF, não tendo sido questionadas pelo contribuinte.

Pelas razões acima expostas reafirma o procedimento fiscal na sua integralidade

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir multa percentual de 60%, sobre falta de recolhimento do imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação, quando da entrada em seu estabelecimento, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme descrito na inicial dos autos.

A infração 1 diz respeito a mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, relacionadas a “*materiais da construção civil*”, com enquadramento no art. 8º, inc. II e § 3º; art. 23, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, por sua vez a infração 2 diz respeito a mercadoria tributadas normalmente, adquiridas com fins de comercialização, com enquadramento no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, sendo todas as duas multas tipificadas no inc. II, “d”, do art. 42, do mesmo diploma legal.

Assim dispõe o art. 8º, inc. II, § 3º, da Lei 7.014/96, que fundamenta a imputação do item 1 do Auto de Infração, em tela.

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

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

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

Por sua vez, vê-se a seguinte redação do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que se relaciona a fundamentação da imputação do item 2 da autuação:

*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.*

Sobre tais fundamentos, nem tampouco do levantamento das mercadorias autuadas, há qualquer manifestação de impugnação do sujeito passivo, todavia, a irresignação do defendanté é por entender que é vedado a utilização do valor do tributo como base de cálculo da multa aplicada, bem assim por entender que há um desvio de finalidade da multa por cumprimento tardio da obrigação tributária principal, que é o recolhimento do imposto fora do prazo; e por entender, também, que há violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco. Por tudo isso, argui que o auto de infração deve ser julgado improcedente, por conseguinte as multas canceladas.

Neste contexto não vejo como dar razão ao defendanté quanto as arguições de improcedência do lançamento fiscal constituído, vez que é a disposição posta na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS

no Estado da Bahia, em relação a multa a ser aplicada pela falta de recolhimento do imposto (ICMS) por antecipação, seja de mercadorias enquadrada no regime da substituição tributária (art. 8º), seja de mercadorias normais para comercialização (art. 12-A), decorrentes de outras unidades da Federação.

Por outro lado, as exigências da multa estão corretamente capituladas no dispositivo do art. 42, inc. II, alínea “d”, § 1º, Lei nº 7.014/96, que assim dispõe:

*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”;*

É importante destacar que a fundamentação tracejada acima constitui a linha de entendimento firmado por este Conselho de Fazenda em julgados de matérias iguais. Neste contexto, vejo que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que o Fiscal Autuante cumpriu o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Infrações 1 e 2 subsistentes.

Quanto a arguição da aplicação de multas abusivas amparada em texto constitucional e julgados do poder judiciário, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois, em conformidade com o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, é a devida para a infração cometida.

Com relação ao pedido de redução da multa aplicada amparado no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, como se trata de pedido de redução de multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, 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.

Por todo o 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 **129712.0011/18-3**, lavrado contra **MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$99.924,20**, prevista no art. 42, incisos II, alínea “d”, § 1º, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2019

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA