

A. I. N° - 129712.0010/18-7  
AUTUADO - MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - 12/08/2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0158-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/12/2018, refere-se à exigência de multa no valor total de R\$126.353,42, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.01.03: Multa percentual sobre o 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 meses de fevereiro, abril, junho, agosto a dezembro de 2017; janeiro a abril de 2018. Valor do débito: R\$97.874,52.

Infração 02 – 07.15.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março, maio, junho, agosto a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a abril de 2018. Valor do débito: R\$28.478,90.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 78 a 86 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e reproduz os itens do Auto de Infração. Diz que se nota na descrição dos fatos, que 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.

Ressalta que em face do recolhimento tardio do tributo, a multa alcançou a expressiva quantia de RS 126.353,42 (cento e vinte e seis mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos), tendo como base legal o artigo 42, inciso II, alínea "c", §1º da Lei 7.014/96.

Alega que 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.

Diz que a multa adota como base de cálculo o valor do tributo devido, e que o valor desse 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. 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.

Reproduz ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, discorrendo acerca da base de cálculo, e conclui 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 à mora no recolhimento do tributo.

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

Também ressalta que o tributo foi efetivamente recolhido, conforme explicitado na descrição de ambas as infrações, o que conduz ao entendimento de 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 RPAF/BA, Decreto nº 7.629 de 09/07/1999.

Afirma que a multa que lhe foi imputada, 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 tributo em questão foi efetivamente escriturado e recolhido normalmente aos cofres públicos.

Diz que se revelada a incoerência na utilização do valor do tributo como base de cálculo adotada para multa lançada no presente Auto de infração, 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 RPAF/BA, Decreto nº 7.629 de 09/07/1999.

Acrescenta 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.

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), entende que a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir do seu dever, o gravame adicional representado pela multa igualmente se justifica, mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação: pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos. 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, ainda, que embora o recolhimento do tributo tenha sido intempestivo, a obrigação tributária já foi devidamente cumprida, conforme se nota da descrição 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, entende ser injustificada a cobrança do valor expressivo de R\$ 126.353,42 (cento e vinte e seis mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos) a título de multa, ostentando claro caráter arrecadatório, e não há outra razão que possa justificar o valor lançado que não a de utilizar a multa como genuína fonte de receita.

A repressão do recolhimento intempestivo do tributo deve ser alcançada com a imposição de multa cuja base de cálculo lhe seja pertinente. Caso fosse essa a realidade da autuação, certamente estariamos diante de penalidade muito mais branda do que a constituída neste lançamento em cifra milionária.

Aduz 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.

Afirma não restar dúvida de 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, 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.

Comenta sobre os mencionados princípios e diz que, conhecendo os exatos limites para a fixação de multas tributárias é que vem contestar o presente lançamento, também por este viés. A autuação pretende levar adiante a cobrança de multa que viola frontalmente os preceitos constitucionais acima mencionados, sendo excessiva e injusta.

Conclui que, 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.

Por tudo quanto exposto, requer o recebimento e processamento da 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% 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 informação fiscal às fls. 105/106 do PAF, confirmindo a exigência fiscal na sua totalidade.

Quanto à Infração 01 - 07.01.03 - Multa pela falta de pagamento do ICMS por antecipação tributária, diz que o autuado alegou que a multa adotou como base de cálculo o valor do tributo devido, questionando este critério para definição do valor total da penalidade, e também contestou o caráter confiscatório da penalidade, pedindo a improcedência ou redução em 70% (setenta por cento).

Informa que não entra no mérito da argumentação, tendo em vista que a atividade do auditor fiscal é vinculada, por isso, não lhe cabe discutir a legislação e sim aplicar a multa.

No caso, houve descumprimento da legislação do ICMS quanto ao momento de recolhimento do imposto conforme dispõe a Lei 7.014/96.

Esclarece que as Notas Fiscais e os valores que embasaram a cobrança estão demonstrados nos relatórios Anexo II às fls. 18 a 35, que não foram objeto de questionamento pelo autuado.

Infração 02 - 07.15.03 - Multa pela falta de pagamento da antecipação tributária parcial. Diz que o autuado repete os mesmos argumentos apresentados na Infração 01, quanto à base de cálculo

utilizada para encontrar o valor da multa, e também alega o caráter confiscatório da penalidade, pedindo a improcedência ou a redução em 70% (setenta por cento).

Reafirma que não lhe cabe analisar nem discutir a legislação, pela natureza de sua atividade que é plenamente vinculada.

Conclui que a autuação se baseia na infração de norma tributária quanto ao momento de recolhimento do imposto, sendo aplicada a multa devida de acordo com a Lei 7.014/96. Acrescenta que as Notas Fiscais das aquisições interestaduais estão listadas detalhadamente nos relatórios Anexo III às fls. 37 a 73 do PAF, não tendo sido questionadas pelo contribuinte.

Pelas razões acima expostas reafirma a exigência fiscal na sua integralidade.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado 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 a multa apurada consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitado o pedido de nulidade apresentado pelo autuado nas razões de defesa.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de multa sobre valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devidamente registrado na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme descrição dos fatos e demonstrativos acostados aos autos.

Infração 01: Multa percentual sobre o 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 meses de fevereiro, abril, junho, agosto a dezembro de 2017; janeiro a abril de 2018.

Infração 02: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março, maio, junho, agosto a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a abril de 2018.

O defendente alegou que 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.

Também afirmou que a multa que lhe foi imputada, 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 tributo em questão foi efetivamente escriturado e recolhido normalmente aos cofres públicos. Disse que 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.

A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei

7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que de acordo com o § 1º, do mencionado art. 42 da Lei 7.014/96, “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”.

Portanto, não elide a imputação fiscal a alegação de que não houve prejuízo ao Tesouro Estadual, uma vez que houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando o prejuízo pelo não recolhimento tempestivamente do tributo.

Vale salientar, que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir a forma de apurar e recolher o tributo devido.

Quanto à alegação defensiva de que a multa aplicada afigura-se na forma de confisco, observo que a aplicação da mencionada multa foi embasada em perfeita consonância com a previsão constante do art. 42 da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendant para reduzir a penalidade em 70% do valor da penalidade aplicada por falta de pagamento tempestivo do imposto, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Concluo pela subsistência desta infração, considerando que a aplicação da penalidade é prevista na Lei 7.014/96, conforme já mencionado, e sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, a autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério, independente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 129712.0010/18-7, lavrado contra **MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$126.353,42**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR