

A. I. N° - 269369.0008/19-7  
AUTUADO - CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI  
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO FISCHBORN  
ORIGEM - DAT/SUL INFRAZ/EXTREMO SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26.12.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0255-02.19**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL.**  
FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Autuante em sede de informação fiscal, confirma ter o sujeito passivo tributado as mercadorias no momento das saídas, o que implica na exclusão dos valores de imposto lançados, entretanto, subsistindo a aplicação de multa. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de maio de 2019 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$186.785,43, além de 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, ocorrência constatada nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento, constante às fls. 49 a 80, onde, inicialmente, informa ser pessoa jurídica de direito privado que atua no segmento de comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, conforme se depreende de seus atos constitutivos (doc. 01), tendo ainda como atividades secundárias os comércios devidamente descritos no seu Cadastro Nacional, e por conta de sua atividade, promove a entrada e saída de várias mercadorias em seu estabelecimento.

No entanto, em que pese o trabalho empreendido pelo auditor fiscal, verifica que a presente autuação é nula e/ou insubstancial, haja vista que a autoridade fazendária laborou em equívoco na análise dos documentos, deixando de observar os mais comezinhas princípios jurídico-tributários constantes da legislação em vigor, consoante passa a demonstrar.

Observa que, antes de adentrar nos fundamentos que determinarão a insubstancialidade do lançamento, cabe analisar detidamente o substrato fático apontado pela Fiscalização, bem como, a metodologia utilizada para se constituir o crédito.

Fala acerca do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário, assim como a motivação dos atos administrativos, especialmente aqueles que materializam o lançamento tributário e infligem uma sanção ao cidadão/contribuinte, que encontram sua matriz na Constituição Federal, nos artigos 5º, inciso LV e 93, inciso X, sendo que tais matrizes constitucionais se desdobram em regras processuais e materiais (no campo tributário) que exigem a observância de um mínimo procedural por parte das autoridades administrativas, se arrimando em ensinamento de Eduardo Domingos Botallo, cujo trecho reproduz.

No caso em exame, verifica que a autoridade fazendária não cumpriu os ditames da Carta Magna, na medida em que a descrição fática da suposta infração praticada é extremamente deficiente,

mesmo com os novos cálculos apresentados pela Fiscalização, a fundamentação do Auto de Infração permanece a mesma, portanto mantém-se a deficiência dos fundamentos apresentados.

Aduz que a descrição do fato, contida no Auto de Infração, não lhe permite o exercício pleno de seu direito de defesa, eis que gera dúvidas até mesmo sobre em “que” se consiste a infração, quando analisado em cotejo com a fundamentação legal atribuída à infração e os documentos comprobatórios, sendo as descrições insuficientes para possibilitar a perfeita compreensão do substrato fático que motivou a autuação.

Diz que a descrição dos fatos, em cotejo com as provas carreadas aos autos, não permite inferir a existência da infração, haja vista que as informações constantes no documento intitulado “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO – FISCALIZAÇÃO ESTABELECIMENTO” se referem a documentos fiscais que se encontram devidamente registrados e recolhidos nos documentos anexados aos autos, sendo cediço que a autoridade lançadora tem a obrigação de lavrar termo circunstanciado contendo a descrição pormenorizada da base fática que dá sustentação à autuação, especialmente aquela que constitui o fato gerador do tributo lançado de ofício, o que não ocorreu no caso em exame.

Invoca que, ainda se tratando de matéria com *status* constitucional, o “Decreto 1.999/76” do Estado do Bahia encarta os requisitos de validade do Auto de Infração no seu artigo 39, cujo teor transcreve.

Considerando que a descrição dos fatos constantes do Auto de Infração se afigura deficiente, ainda mais em cotejo com a prova ora carreada aos autos, entende restar imperiosa a decretação de nulidade da autuação impugnada, sob pena de frontal violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório, destacando que o prejuízo ao seu direito de defesa é real, haja vista que a descrição dos fatos, somada à ausência de um relatório circunstanciado contendo a descrição pormenorizada da base fática que dá sustentação à autuação, não permite uma precisa contraposição da acusação fiscal.

Portanto, requer a decretação de nulidade do presente, que foi constituído ao completo arrepião dos mais comezinhos princípios aplicados ao processo administrativo tributário.

Aponta ser cediço que a autoridade lançadora tem a obrigação de lavrar termo circunstanciado, contendo a descrição pormenorizada da base fática que dá sustentação à autuação, especialmente aquela que constitui o fato gerador do tributo lançado de ofício, o que não ocorreu no caso em exame, copiando o teor do artigo 127, § 6º do RPAF/99, arrematando não haver como dizer inexistir violação à ampla defesa e ao contraditório no presente caso, eis que o prejuízo ao direito de defesa é real, haja vista que a descrição dos fatos, somada à ausência de um relatório circunstanciado contendo a descrição pormenorizada da base fática que dá sustentação à autuação e à ausência de suporte probatório, não permite uma precisa contraposição da acusação fiscal.

Garante ter sido o recolhimento do ICMS devidamente efetuado, e o fato de ter recolhido o ICMS em código diferente (*por apuração mensal*), não basta para caracterizar a infração, eis que deve ser analisado o conjunto probatório, o que não pode ser ignorado por este órgão julgador, sendo que tal situação poderia ter sido verificada junto à própria autuada antes da lavratura.

A presunção de que teria deixado de recolher o ICMS, sendo que a autuação somente ocorreu por conta da ausência de análise fática no que tange a apuração mensal, e tal presunção, por meio da qual se baseou o autuante, pode, desta forma, ser elidida por meio de documentos e diligências que demonstrem o contrário do que apontado na lavratura da infração, ao arrimo do artigo 3º, § 2º do RPAF/99, copiado.

O Auto de Infração que a todo o custo precisa ser embatido, apesar da fragilidade de alegações, não possui nada além de um relatório, contendo a relação de supostos valores não recolhidos em sede de antecipação parcial, conclui.

Vê que, muito pelo contrário do que resta elencado na infração, não houve qualquer falta de recolhimento ou não recolhimento que pudesse caracterizar logicamente um ilícito.

Assim, uma vez que os documentos não foram verificados pelo auditor, e, tendo em vista que a análise dos referidos documentos é essencial para o respeito à ampla defesa e contraditório, não há como prosperar a fundamentação do Auto de Infração.

Ante o exposto, demonstrado à saciedade, tanto na presente impugnação, como pelos documentos anexos, que não houve qualquer infração cometida, não pode tal prova ser recusada, impondo-se a decretação de nulidade/insubsistência do lançamento.

Caso ultrapassados os argumentos expostos acima, o que admite somente *ad argumentandum tantum*, emerge da autuação combatida, outro ponto que implica sua nulidade, que seria o fato da presente autuação ter como substrato o suposto não recolhimento de ICMS referente aos períodos constantes do Auto de Infração, entretanto, as diligências e análises empreendidas pela autoridade fiscal não têm o condão de confirmar a infração aos artigos supra colacionados, senão vejamos.

Verifica que a autoridade fiscal não se desincumbiu de demonstrar a efetiva entrada das mercadorias e aquisição de serviços, limitando-se a trazer aos autos, uma relação de supostos valores, produzida unilateralmente.

Aponta não haver, nos autos, sequer uma cópia de um documento fiscal que lhe permita inferir que os documentos listados na relação supracitada se referem a valores em que supostamente não foram devidamente recolhidos, sequer qualquer arremedo de prova material das notas fiscais reputadas, fundando-se a premissa fática da autuação em uma relação produzida pela própria Fiscalização, o que é inadmissível.

Diz ser certo que a comprovação do ilícito deve ser invariavelmente procedida pela autoridade fiscal autuante, que deve demonstrar de forma inequívoca a ocorrência da infração, e no caso presente, não existe tal prova, e ao que parece, nem mesmo as diligências necessárias para a inequívoca comprovação do suposto ilícito foram empreendidas.

Ante o exposto, constata a patente inexistência de prova material do ilícito apontado na autuação, o que determina a improcedência da mesma e/ou sua nulidade, sendo esta clara, haja vista a inexistência de provas aptas a comprovação do suposto (e frisa-se, inexistente) ilícito tributário.

Ultrapassados os tópicos que ensejam a nulidade do Auto de Infração, no mérito, suscita relevante questão ensejadora da improcedência do lançamento, qual seja, a inexistência do ilícito tal qual apontado pela Fiscalização, os quais em muito se aproximam de outros, já aviados em sede de preliminar.

Ressalta que não há que se falar em inexistência de recolhimento por antecipação parcial. Isso porque, além da inexistência absoluta de qualquer comprovação, pela documentação anexada, percebe-se claramente o efetivo recolhimento do ICMS, e tal comprovação pode ser nitidamente observada pelo levantamento apresentado (doc. 03), extraído diretamente do ambiente virtual da SEFAZ/BA.

Por tal documentação, houve o efetivo recolhimento de ICMS por apuração mensal, o que, de plano, confirma a inexistência de conduta ilegal, garante.

O Auto de Infração se limitou a mencionar o suposto não recolhimento de ICMS, sem apresentar nem descrição dos fatos hábeis a caracterizar a infração nesse caso, observa.

Conclui, dessa maneira, que, tanto a doutrina, quanto a legislação convergem para o mesmo ponto: o ato administrativo utilizado para lançar o tributo e constituir a multa deve conter a descrição do fato e a sua capitulação, a identificação do sujeito passivo e o montante do valor devido, e por mais essa razão, o Auto de Infração deve ser irrefutavelmente anulado, já que a Fiscalização não efetuou a capitulação do imposto cobrado, o que desde já se requer.

Caso este órgão julgador não acolha os argumentos expostos nos tópicos anteriores, vê emergir do lançamento combatido, questão que implica irrefutavelmente na sua absoluta improcedência,

qual seja o fato de ser a presunção aceitável como meio de prova, e no caso em tela, a autoridade fiscal presumiu que os valores constantes da planilha por ela elaborada não foram recolhidos.

Tal presunção resta absolutamente desconstituída, assevera, por força do conjunto probatório carreado, que evidencia de maneira irrefutável a regularidade dos recolhimentos, devidamente acobertadas pelos respectivos documentos fiscais, sendo evidente que o lançamento ora combatido, presume o não recolhimento de ICMS, com base em uma presunção de que não houve o recolhimento por intermédio da antecipação parcial, sem sequer verificar a apuração mensal, o que é inaceitável!

Trata de posicionamento uníssono de órgãos julgadores judiciais e administrativos, que se, “de um lado, a utilização da presunção como meio de prova é via de regra aceita na motivação do lançamento, de outro lado, de se repugnar a utilização de “presunção da presunção”.

Traz, à baila, decisão que corrobora tal assertiva, da lavra do então Conselho de Contribuintes (atual CARF), órgão julgador da estrutura da Administração Tributária Federal, na Apelação 0000601-67.1996.8.05.0022, tendo por relatora Regina Helena Ramos Reis, publicado em 18/12/2014.

Isto posto, e considerando que a presunção de não recolhimento de ICMS na planilha elaborada pelo Fisco, parte do entendimento irregular, verificada a absoluta improcedência do Auto de Infração.

Aponta, ainda, que o tributo já fora devidamente recolhido, ainda que tal recolhimento tenha ocorrido na forma de apuração mensal, fato esse que também não foi verificado em sede de lavratura do Auto, e nesse sentido, a vedação ao *bis in idem* é certamente uma dessas diretrizes de crucial relevância para os Estados Democráticos de Direito, sobretudo no contexto do desempenho das funções de controle social, como o do *jus puniendi*, pois funciona como um verdadeiro moderador de cidadania dessas atividades, impedindo que sejam exercidas de modo excessivo ou aletivo à paz social.

Pontua ser sua incidência no ordenamento brasileiro inquestionável, e embora não esteja positivado na Constituição Federal de 1988 numa formulação linguística que se possa dizer genérica, o *ne bis in idem* ou *non bis in idem* traduz um ideário que está subjacente a diversos preceitos do texto constitucional e do ordenamento nacional.

Numa acepção bastante simplista, a vedação ao *bis in idem* afasta a possibilidade de que um mesmo fato, reputado pelo ordenamento como ilícito, venha a ser tomado, simultânea ou sucessivamente, como objeto de diferentes juízos estatais de censura capazes de culminar na imposição de mais de uma sanção contra o infrator, pontua.

Fala ser certo que o argumento utilizado não se presta a afastar a nulidade arguida. Por óbvio que o princípio do *non bis in idem* alcança a vedação de dupla cominação de sanção, ainda que fundamentadas em dispositivos legais distintos, uma vez que, sobre uma única suposta infração, foram aplicados os mesmos valores já recolhidos pela Impugnante, ainda com a aplicação de multa, que, caso subsistentes, implicarão no pagamento em duplicidade do ICMS, eis que já recolhido, mais (+) o pagamento de multa pecuniária equivalente aos valores recolhidos a título de ICMS, implicando em uma dupla sanção.

Isto posto, requer a improcedência do Auto combatido no sentido de cancelar a irregular sanção imposta.

De acordo com os documentos que serão anexados ao presente Auto, verifica que todo o ICMS reputado como não pago (que no caso, frisa, não está minimamente discriminado no Auto de Infração) foi corretamente recolhido, não havendo que se falar em lançamento de ofício da exação (doc. 03).

Os vícios da autuação, já aduzidos nos tópicos acima, maculam qualquer possibilidade de cobrança do ICMS, assevera. E ainda que o autuante o tivesse feito de maneira escorreita, as provas carreadas que serão acostadas demonstrarão de maneira irrefutável que todo o ICMS devido foi corretamente recolhido.

Cita e transcreve decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, sobre a mesma infração em questão, entendo pelo cabimento apenas da multa, em razão da não comprovação de falta de recolhimento do ICMS, no Agravo de Instrumento, Processo 0019781-03.2017.8.05.0000, Relatora Pilar Celia Tobio de Claro, Primeira Câmara Cível, publicado em 06/03/2018, transcrito em trecho.

Aborda, a seguir, o fato de as multas pecuniárias, como espécie predominante de sanção tributária, assim como qualquer outra sanção prevista em nosso ordenamento jurídico, tem por finalidade dissuadir o contribuinte de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, estimular o cumprimento das obrigações acessórias, impostas no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos, e também, a pontual arrecadação das exações existentes.

Ressalta ser sua natureza “eminentemente sancionatória, ou seja, existe para penalizar o contribuinte pelo não-cumprimento da obrigação tributária (assim compreendido não só a obrigação tributária propriamente dita, mas também as obrigações acessórias ou deveres instrumentais) e, com isso desencorajá-lo a não adimplir o tributo ou deixar de prestar informações pontualmente”. Traz escólio de Hans Kelsen, para arrematar que se busca coibir atos que possam implicar em uma redução da arrecadação tributária.

Considera que as obrigações acessórias têm como finalidade precípua permitir que a autoridade fiscal obtenha informações que possibilite averiguar o correto cumprimento da obrigação tributária principal por parte dos contribuintes, o seu descumprimento legitima a imposição de uma sanção, em regra na legislação brasileira, de cunho pecuniário.

Diz ser assente na melhor doutrina e na jurisprudência, que a natureza da multa deve estar ligada à natureza da obrigação a cujo inadimplemento corresponde, de acordo com transcrição de doutrina de Hugo de Brito Machado.

Ao contrário do que consta no Auto, fala restar evidente, na sanção disciplinada no dispositivo acima citado, que há uma presunção legal relativa de descumprimento da obrigação principal, se estribando, mais uma vez, em lição de Hugo de Brito Machado.

Desta forma, a questão deve ser enfrentada à luz do princípio da legalidade, notando que o fundamento legal para a aplicação da sanção, qual seja, o artigo 12-A da Lei n. 7.014/96, traz em seu texto, a presunção de inadimplemento da obrigação principal. Caso assim não o fosse, estaríamos diante da absurda situação em que a penalidade aplicada pelo não recolhimento, simplesmente, seria maior que o próprio tributo a ser recolhido se a omissão se referisse a operações com efeitos tributários.

Destaca, no caso em foco, ainda que se admita o não recolhimento por antecipação parcial, como irregularidade tributária, tal fato não teve o condão de prejudicar a arrecadação tributária, haja vista que houve o efetivo recolhimento mediante apuração mensal, em que pese a autoridade julgadora ter mantido o malfadado lançamento do imposto.

Portanto, não há que se falar em aplicação da penalidade, eis que, conforme já exposto, a mesma presume a ausência de recolhimento do tributo, decorrente da ausência pela via de antecipação parcial.

Chama a atenção mais uma vez, ao fato de que, ainda que se admita por hipótese a ocorrência da infração, todo o contexto fático denota a ocorrência de um erro, sem o potencial de suprimir ou reduzir a arrecadação do ICMS, haja vista que foram recolhidos corretamente, portanto, resta afastado o elemento essencial da imposição de penalidade pecuniária, qual seja, a ilicitude, haja vista que o “*que se tem no caso sub examen, ad argumentandum tantum, só pode ser interpretado como um erro, e não como um ato ilícito com potencial lesivo ao erário capixaba, como sugerido pela autoridade responsável pelo malfadado lançamento*”.

Pondera a patente ausência de ilicitude, por não restar caracterizada a intenção fraudulenta do contribuinte, no intuito de reduzir ou suprimir o recolhimento do ICMS, o que resulta no afastamento das penalidades imputadas.

Entende a necessidade de afastamento da aplicação da penalidade pecuniária pela nítida ausência de potencial lesivo à arrecadação, no contexto fático entabulado no lançamento, levando ainda o fato de que a legislação busca tão somente proteger o principal interesse do Fisco, qual seja, a arrecadação.

Da mesma forma, afigura-se um contrassenso a procedência do Auto de Infração, nos casos em que houve apenas um suposto descumprimento de obrigação sem qualquer potencial para reduzir ou suprimir o recolhimento do ICMS, aduz.

Com efeito, é de se verificar que, ainda que por hipótese, possa se concluir a existência de um erro, resta ausente, por completo, o elemento *ilicitude*, pressuposto essencial da aplicação das penalidades tributárias. Por conseguinte, mister se faz a declaração de improcedência da autuação, e o consequente cancelamento do crédito constituído em face da Impugnante.

Aduz que, na hipótese de se entender pela manutenção do Auto de Infração, com a exigência do ICMS, deve ocorrer a exclusão da multa aplicada e ainda que se admita a legalidade da multa aplicada, refuta desde já, o valor da penalidade imputada, por outros fundamentos, além daqueles desenvolvidos acima.

Caso seja admitida sua aplicação, a multa cominada supera em muito o patamar aceitável, dentro dos limites impostos pelos princípios norteadores do Direito Tributário, inclusive, os permitidos pela Constituição Federal, e de acordo com vários precedentes da mais alta Corte de Justiça do País, o Supremo Tribunal Federal, conclui.

Tem como entendimento pacificado que o Fisco, deparando-se com legislação absolutamente inconstitucional, pode deixar de aplicar as normas viciadas, sem que isso signifique violação de dever funcional. A Constituição é bem clara quando veda a utilização de tributos com efeito de confisco, aqui se valendo de lição de Sacha Calmon Navarro Coelho e Sampaio Dória.

Menciona o fato de há muito o Poder Judiciário reconhecer o direito de excluir ou mitigar a multa fiscal imposta por autoridades administrativas, como no RT 44/661, TACSP in RT 372/276; 390/269; 414/236), sendo facultado ao Poder Judiciário, atendendo à circunstância do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco (STF, RE 82.150/SP, 2ª Turma, RTJ vol. 78/610).

Assim, enxerga patente o aspecto imoral e confiscatório da multa aplicada à Impugnante, em flagrante violação aos basilares princípios de Direito Tributário, e ao entendimento uníssono de nossas Cortes de Justiça, por ser a multa exigida muito superior a 100% (cem por cento) do valor do próprio tributo cobrado e pago integralmente. Com efeito, diante da possibilidade de redução pelo Poder Judiciário das multas exigidas de maneira aparentemente excessiva, a própria administração pública pode, em nome dos princípios constitucionais da moralidade, vedação de confisco e legalidade, realizar a revisão das penalidades sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário, especialmente em razão de precedentes do Supremo Tribunal Federal e de outros Tribunais sobre a questão. Afinal, se a redução de multas tributárias impostas pelo Fisco por meio de decisões do Poder Judiciário é admitida de forma pacífica no Brasil, não há motivos para que a administração pública mantenha entendimento destoante da jurisprudência.

Menciona e copia enunciados de Súmulas do Excelso Pretório, consagram o princípio da autotutela administrativa, que significa o poder-dever de anulação do ato inconstitucional, ilegal ou ilegítimo, sem intervenção judicial, como a Súmula 346 e a Súmula 473, embora não indique as suas origens.

Fala ser certo que qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade pode ser objeto de controle pela via judicial. Contudo, isso não retira das autoridades administrativas o poder-dever de rever atos eivados de nulidade. As normas tributárias, bem como sua aplicação pelo Fisco, podem ser declaradas inválidas por conta de incompatibilidade com outros textos legais, ou especialmente com o Texto Constitucional.

Por este motivo, a declaração de invalidade pelo Judiciário ou pela Administração pode ser determinada ainda que as mesmas tenham sido editadas pelo órgão competente, pois nenhum veículo normativo subsiste de maneira contrária à Constituição.

Tece, a seguir, diversas considerações, inclusive de cunho constitucional acerca do princípio da vedação do confisco, que impede que a tributação represente uma apropriação indevida/excessiva do patrimônio do contribuinte em virtude dos tributos, bem como acerca do princípio da razoabilidade, bem como se estriba no entendimento da doutrina, especialmente Luciano Amaro, Ives Gandra, além de decisões como a da ADI 1.075-MC, relatada pelo Ministro Celso de Mello, DJ de 24/11/2006.

Indica que a autuação em referência demonstra um valor superior da multa em relação ao próprio tributo, pois a multa incidente foi aplicada com base em percentual superior a 100% (cem por cento).

A confiscatoriedade, como já afirmado, se apresenta de certa maneira subjetiva no direito brasileiro, motivo pelo qual um percentual que pode ser entendimento como confiscatório por um Tribunal, pode não receber o mesmo tratamento por outro, fiz, invocando ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, cujo escólio reproduz.

Para se chegar à conclusão de qual percentual aplicado representaria uma exigência inconstitucional, necessário se faz uma análise detida das decisões judiciais proferidas pelos Tribunais (jurisprudência) com a finalidade de demonstrar como o patamar praticado pelo Estado é inconstitucional.

Colaciona decisões de vários Tribunais e também do Supremo Tribunal Federal, última instância em matéria constitucional no Brasil, com a finalidade de demonstrar com clareza a existência do entendimento favorável à Empresa acerca da inconstitucionalidade de multas equivalentes a 100% (cem por cento) do imposto devido, a exemplo do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, Acórdão da 4ª Câmara Cível em 10/6/1981, Ap. 55.354, ADV nº 429, AC 199836000025145, Juiz Federal Mark Yshida Brandao. Tribunal Regional Federal da Primeira Região, AMS 200451010123195, Desembargador Federal Alberto Nogueira, Tribunal Regional Federal da Segunda Região, 24/01/2011, AC 199151030638039, Desembargador Federal José Antônio Lisboa Neiva, Tribunal Regional Federal da Segunda Região, 12/05/2010, TRF da 3ª Região, Apelação Cível - 547152: AC 105143 SP 1999.03.99.105143-3, Relator Juiz Alexandre Sormani, 31/01/2007 e Eiac 20010500032565502, Desembargador Federal José Baptista de Almeida Filho, TRF da 5ª Região, Pleno, 06/04/2006.

A diminuição da multa fixada tem respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Colaciona trechos de decisões e ementas da Suprema Corte neste sentido, a saber, o RE 556.545, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski em 10/12/2008, o AgR no AI nº 482281-8/SP – Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Turma, julgamento em 30/06/2009, RE 523471 AgR/MG que teve como relator o Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgamento: 06/04/2010,

Por estes fundamentos, tem como inquestionável que o Poder Judiciário, bem como a própria Administração, pode e deve reduzir as multas fiscais impostas pela autoridade administrativa, obedecendo a legislação tributária, em virtude dos princípios constitucionais da vedação de confisco, da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.

Finaliza, requerendo, após o devido processamento e análise de todas as razões de fato e de direito pelas quais se funda a presente impugnação, seja a mesma provida, com a decretação de nulidade do lançamento em foco, por sua absoluta improcedência, cancelando-se a exigência imputada, como forma de alcançar a lídima e costumeira justiça.

Subsidiariamente, requer a Impugnante, a improcedência da ação fiscal, com o consequente cancelamento da exigência contida no lançamento, e caso assim não entenda este Órgão Julgador, o que admite somente *ad argumentandum*, requer a redução das penalidades combinadas a patamares constitucionalmente admitidos, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal nos termos dos argumentos expostos.

Informação fiscal constante às fls. 171 e 173, prestada pelo autuante, esclarece que ao longo de 2016 e 2017, a empresa não realizou 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 interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, conforme quadro que apresenta.

Argumenta que a defesa se limita a pedir a nulidade do Auto de Infração, e avaliar como confiscatória a multa, entendendo não haver espaço para a nulidade suscitada, tendo em vista que toda tipificação legal está manifesta no mesmo, no corpo do processo estão acostados os documentos demonstrativos da infração e foi dado o direito à ampla defesa.

Afirma não lhe caber manifestação acerca do caráter confiscatório da multa, por se tratar de dispositivo legal.

Quanto ao argumento de *bis in idem* diz ser devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada na Bahia, a título de antecipação parcial do ICMS, não sendo a mesma recolhida no momento próprio, porém a empresa recolheu normalmente o imposto quando da operação de saídas das mercadorias, sendo cabível a aplicação da multa do artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Observo ter o autuante, quando do lançamento, descrito com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Constam, às fls. 14 a 26, em formato impresso, parte dos demonstrativos elaborados pelo autuante, para sustentar o lançamento, o qual, de forma completa, contém 222 folhas, inserido na mídia de fl.28, a cujo teor o sujeito passivo teve acesso.

Assim, descabe qualquer consideração acerca de inexistência de demonstrativos, tal como aventado na defesa.

Entretanto, ainda existem questões preliminares a serem apreciadas.

Antes de qualquer consideração, entretanto, tenho como relevante a observação de que o sujeito passivo, ao se defender, ou aproveitou outro documento apresentado como recurso, ou não atentou devidamente para os dados e elementos do lançamento.

E cito, como substrato para tal afirmação, trechos da impugnação apresentada, onde a defesa fala em “*autoridade julgadora ter mantido o malfadado lançamento do imposto*”, quando o feito sequer foi julgado em sede de primeiro grau, o que ocorre neste momento, “*ser a multa exigida muito superior a 100% (cem por cento) do valor do próprio tributo cobrado e pago integralmente*”, quando a multa aplicada na autuação foi de 60% sobre o imposto devido, ao invocar e copiar o teor do artigo 127, § 6º do RPAF/99, em sede de defesa, quando é sabido ser a informação fiscal prestada após a interposição da impugnação, em prejuízo ao fisco capixaba, quando ser sabido que o sujeito ativo da relação tributária é o estado da Bahia, e não o Espírito Santo, “*novos cálculos apresentados pela Fiscalização*”, quando não houve qualquer revisão dos valores inicialmente lançados, “*em que pese a autoridade julgadora ter mantido o malfadado lançamento do imposto*”, quando o julgamento somente agora ocorre, dentre outros exemplos.

Feitas tais observações, extremamente pertinentes, adentro no exame das questões postas no lançamento propriamente dito. Inicio por aquela que diz respeito ao fato alegado de que a

descrição fática da suposta infração praticada seria extremamente deficiente, quando em verdade não o é.

A acusação formulada foi: “*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*”. Assim, há de se questionar, onde estaria de deficiência na descrição do fato de não ter recolhido o imposto que lhe cabia, quando das entradas em operações interestaduais de mercadorias destinadas a revenda? A autuada simplesmente não esclarece.

E mais: ainda que deficiência houvesse, bastaria uma consulta aos artigos tidos como infringidos, inclusive o 12-A da Lei 7.014/96, para melhor entender o teor da acusação, o que tudo indica não foi feito pela empresa.

Quanto ao argumento de ser a autuação estribada em presunção, esclareço que a Lei 7.014/96, em seu artigo 4º, estabelece as hipóteses de presunção em matéria de ICMS, aí não estando incluída aquela presente nos autos, senão vejamos:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) revogada;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.

A falta de recolhimento da antecipação tributária parcial, pois, é fato constatável, e não presumido, contrariamente ao alegado pela defesa, não implicando, pois, em qualquer motivo ou razão para nulidade do lançamento.

Quanto ao artigo 39 do “Decreto 1.999/76”, citado pela impugnante, certamente ela quis se referir ao Decreto 7.629/99 que aprovou o Regulamento do Processo Fiscal do Estado da Bahia, em relação ao qual o mencionado artigo contém os pressupostos de validade do lançamento tributário, os quais, reafirmo, foram devidamente obedecidos na autuação.

E relação ao argumento de não ter feito o autuante a “*capitulação do imposto cobrado*”, o mesmo se apresenta despropositado, vez que, no ato do lançamento, o autuante indicou não somente os dispositivos tidos como infringidos, bem como o embasamento legal para a aplicação da penalidade.

Quanto o alegado prejuízo em relação aos demonstrativos elaborados pelo autuante, verifico que o lançamento se deu com base não somente nas notas fiscais emitidas contra o sujeito passivo por seus diversos fornecedores sob o formato eletrônico, como, de igual modo, em função dos registros existentes na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), emitida, transmitida e apresentada pelo contribuinte, sendo ele o único responsável pelos dados ali apresentados.

Existisse alguma divergência ou discrepância, deveria de maneira objetiva apontá-la, o que não ocorreu quando da apresentação da defesa.

Desta forma, as preliminares não são acolhidas.

No mérito, a acusação, como já visto, funda-se na falta de recolhimento do ICMS correspondente a antecipação parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

Ou seja: 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 insculpida no artigo 12-A da já mencionada Lei n.º 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 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é 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.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*(...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”*

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria, o que na forma da informação fiscal, não seria o caso.

Como a ninguém é dado desconhecer a lei, o contribuinte autuado deveria recolher o imposto nesta oportunidade, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido.

Ao não o fazer, infringiu, sim, a legislação tributária, por não atender ou cumprir regra nela estabelecida.

A tese defensiva é a de que o imposto foi recolhido conjuntamente com o imposto normal, o que me leva a interpretar que, em verdade, o sujeito passivo não recolheu o imposto, pagando o valor devido a título de ICMS quando das saídas.

Tal fato foi confirmado pelo autuante em sede de informação fiscal, ao garantir que “*a empresa recolheu normalmente o imposto quando da operação de saídas das mercadorias, sendo cabível a aplicação da multa do artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96*”, o que de logo afasta a cobrança do imposto lançado, uma vez que estaria caracterizada a duplicidade da exigência, o que não se admite, inclusive consta como alegação defensiva, no que está correta.

Remanesce, pois, a cobrança da multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96, cabível na hipótese presente nos autos, de “*quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares*”.

E aqui, importante relembrar o teor do artigo 136 do CTN: “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Tal intelecção apenas pontua independe a responsabilidade de intenção, dispensando-se assim a presença do dolo, ou seja, a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito. Mas, esse mesmo preceito não afastou a necessidade de existência, ao menos em um grau mínimo, da culpa *stricto sensu*.

Na ótica de Luciano Amaro (Infrações Tributárias. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 67, p. 25 a 42, 1996), “*Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova*”.

Ou seja: o regramento contido no CTN admite a responsabilidade subjetiva como regra a todas as modalidades de infrações tributárias. E mais: a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, é no sentido de que “*em caso de empresa com estrutura de contadores, o ônus da prova deve ser do contribuinte*”, vide o STJ no RE 1.263.104/MT, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decisão de 13/12/2016, TRF-4, 1ª Turma, AG 5035315-88.2019.4.04.0000, Relator Eduardo Vandré Oliveira Lema Garcia, julgado em 21/08/2019, para ficarmos apenas nestes exemplos.

Quanto ao argumento acerca da confiscatoriedade e ilegalidade da multa aplicada, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um 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 descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio 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 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 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 Agente 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.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*"TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral".*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*"A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais".*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi no patamar de 60%, e não de mais de 100% como sugeriu a defesa apresentada, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descebe a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto aos temas de natureza constitucional abordados pela defesa, esclareço que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual fica afastada qualquer discussão a respeito, por conta de tal vedação.

Diante dos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, para cobrar a multa devida pelo não recolhimento das parcelas de imposto devido a título de antecipação parcial, na forma da demonstração abaixo:

2016

JANEIRO	R\$2.884,69	R\$1.730,81
FEVEREIRO	R\$1.596,72	R\$958,03
MARÇO	R\$6.292,66	R\$3.775,60
ABRIL	R\$8.862,13	R\$5.317,28
MAIO	R\$8.939,91	R\$5.363,95
JUNHO	R\$12.155,23	R\$7.293,14

JULHO	R\$5.635,56	R\$3.381,34
AGOSTO	R\$2.499,24	R\$1.499,54
SETEMBRO	R\$7.353,69	R\$4.412,21
OUTUBRO	R\$8.832,21	R\$5.299,33
NOVEMBRO	R\$13.389,59	R\$8.033,75
DEZEMBRO	R\$7.180,41	R\$4.308,25
2017		
JANEIRO	R\$2.764,52	R\$1.658,71
FEVEREIRO	R\$4.754,40	R\$2.852,64
MARÇO	R\$11.118,87	R\$6.671,32
ABRIL	R\$10.233,68	R\$6.140,21
MAIO	R\$9.923,46	R\$5.954,08
JUNHO	R\$1.860,96	R\$1.116,58
JULHO	R\$84,58	R\$50,75
AGOSTO	R\$15.976,00	R\$9.585,60
SETEMBRO	R\$10.045,15	R\$6.027,09
OUTUBRO	R\$10.486,35	R\$6.291,81
NOVEMBRO	R\$13.923,33	R\$8.354,00
DEZEMBRO	R\$9.992,09	R\$5.995,25
TOTAL		R\$112.071,27

### 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 **269369.0008/19-7** lavrado contra **CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$112.071,27**, acrescido da multa de 60% prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d” e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR