

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0010/21-8
RECORRENTE - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0049-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/06/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0179-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. O contribuinte reteve na qualidade de sujeito passivo por substituição, e não recolheu o imposto relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. O sujeito passivo não logra êxito em afastar a acusação fiscal. Infração subsistente. Decretada, de ofício, a previsão correta é no inciso V, alínea “a”, do art. 42 da citada Lei nº 7.014/96, a multa de 100% do valor do imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente. Preliminar de nulidade não acolhida. Indeferido pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Vencido o voto do relator quanto à multa aplicada. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 123 a 137) interposto em face do Acórdão em epígrafe, da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluiu pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/2021 e notificado ao Sujeito Passivo em 07/12/2021 (fl. 42), tendo em mira fatos ocorridos em todos os períodos de apuração dos exercícios de 2017 a 2020, imputou ao autuado a seguinte acusação:

INFRAÇÃO 01 – 07.14.01 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Conforme demonstrativos analítico e sintético, acostados ao PAF em meio magnético e cópias dos CTE's juntados de forma exemplificativa. [...] **Enquadramento Legal:** art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 C/C art. 298 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. **Multa Aplicada:** Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Após regular contraditório, com:

- i) Defesa (fls. 45 a 60) - aduzindo nulidade do lançamento, por não levar em consideração que a “nova realidade fiscal/contábil [do estabelecimento autuado], após pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 [...]”, dada a necessidade de “recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado”; ilegitimidade passiva da autuada (responsabilidade pessoal do transportador), arrostando em seu socorro excertos de julgados do STJ (AREsp nº 1.198.146, j. em 04/12/2018), do STF (RHC nº 163.335, DJe de 13/11/2020), de legislação estadual (art. 441 do RICMS-BA/12), excerto de julgado do CONSEF (Acórdão CJF nº 0149-11/09, j. em 19/06/2009), pugnando por diligência fiscal, insubsistência da infração e cancelamento da exigência; e

- ii) Informação Fiscal (fls. 88 a 94) - sustentando a manutenção integral do auto, a 3ª JJF assim decidiu:

VOTO

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, sob o fundamento de que erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido. Aduzindo que os Autuantes cometeram um lapso material, ao não recompor sua escrita fiscal para refletir a sua nova realidade fiscal/contábil, depois de ter efetuado o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46, relacionado à liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais no programa PROAUTO/FUNDESE.

Explicou que celebrou com o Estado da Bahia Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido de financiamento.

Verifico que o que se constata é a inexistência de qualquer conexão entre a origem e a forma de apuração da presente exigência fiscal, e o tratamento tributário disposto ao Autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99, mesmo tendo celebrado o supra aludido Termo Aditivo. Eis que a falta de recolhimento do ICMS retido apurada, objeto da presente autuação se origina da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária estatuído em lei, que só se extingue com o crédito dela decorrente. Ademais, o citado acordo celebrado não tem o condão de alterar a interpretação da lei tributária, muito menos inibir a ocorrência do fato gerador.

Convém salientar, por importante, que o benefício do Autuado consistia na apropriação como crédito fiscal de valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º da Lei nº 7.537/99, constava o da obrigatoriedade da empresa beneficiada de emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada.

Já o art. 4º do Dec. nº 14.209/12, reiterou que a escrituração de créditos fiscais para compensação do valor do ICMS a recolher, no valor correspondente ao financiamento de capital de giro, dependia da emissão da correspondente nota promissória em favor do agente credor.

Como se depreende claramente do arcabouço normativo que rege o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, inexistente de previsão legal para sua aplicação em imposto devido, apurado através de auditoria fiscal oriundo de lançamento de ofício realizado pelo sujeito ativo.

Assim, além do já expendido, e não tendo natureza tributária o pagamento do financiamento antecipadamente realizado pelo Defendente, não há como prosperar a pretensão do Autuado de ser levado em consideração na apuração do ICMS devido objeto da presente autuação.

Por isso, em suma, rechaço a preliminar de nulidade suscitada, por entender ser descabida a pretendida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, haja vista a inexistência de conexão entre o crédito tributário, devidamente constituído nos presentes autos, em face da constatação da ocorrência de fato gerador previsto em lei e o multicitado contrato de financiamento celebrado entre o Defendente e o Estado da Bahia.

Consigno ainda, no que tange às questões formais, estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos o enquadramento legal da irregularidade apurada, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. O lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses preconizadas pela legislação de regência, especialmente as constantes do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade a autuação.

O Impugnante solicita a conversão dos autos em diligência à ASTEC, a fim de que seja comprovado se de fato as transportadoras não efetuaram o recolhimento do ICMS-ST retido.

Indefiro de plano a solicitação de diligência solicitada pelo Autuado. Observo que a diligência se presta a esclarecer dúvida porventura existente, mas, se para convencimento dos Julgadores não se faz necessária, nos termos da alínea “a”, do inciso I, do art. 147 do RPAF-BA/99, a realização de diligência pode ser dispensada. Neste caso, entendo que já se encontram presentes no PAF os elementos necessários e suficientes para decisão sobre a lide.

No mérito, o presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2020, consoante demonstrativo às fls. 09 e 10 e CD à fl. 35.

A legislação de regência define a sujeição à Substituição Tributária pelos tomadores de serviços de transporte, in verbis:

RICMS-BA/12

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: I - transportador autônomo;

II - empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III – empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional.”

O Impugnante, em sede de defesa, concentrou seu esforço argumentativo para elidir a acusação fiscal em dois eixos principais.

O primeiro, ressaltou a existência de insanável vício material atinente ao erro de sujeição passiva, apresentando o entendimento de que a responsabilização pelo eventual crédito tributário devido é pessoal, do transportador da mercadoria, uma vez que o mesmo promoveu a retenção do imposto no CT-e e não o levou à tributação, configurando apropriação indevida do ICMS-ST, repassado quando do faturamento dos veículos.

Segundo, destacou que no levantamento fiscal constam diversas operações que foram objeto de subcontratação dos serviços de frete pelas transportadoras, de forma a restar evidente que eventual ICMS-ST não recolhido é de total responsabilidade das transportadoras contratantes, nos termos do § 4º, do art. 441 do RICMS-BA/12.

Em suma, essas foram o cerne das razões de defesa articuladas pelo sujeito passivo para elidir a acusação fiscal que lhe fora imputada.

Os Autuantes, ao procederem a informação fiscal, registraram que o contribuinte inscrito na condição de normal no CAD-ICMS-BA, como é o caso do estabelecimento autuado, ao contratar prestações de serviço nas situações preconizadas pelos incisos de I a III, do art. 298 do RICMS BA/12, deverá efetuar a retenção do ICMS, na condição de substituto tributário. Asseveraram que o Defendente contratou serviços de transporte junto a transportadoras inscritas no CAD-ICMS-BA, efetuou a retenção do ICMS e não recolheu o imposto para o Estado da Bahia, apontando, inclusive exemplo de retenções efetuadas através de cópias de CTes, acostados aos autos às fls. 11 a 33.

No tocante às alegadas prestações que foram objeto de redespacho, ou seja, de subcontratação dos serviços de frete pelas transportadoras, explicaram também os Autuantes que não deve prosperar, tendo em vista que o próprio § 4º, do art. 441, combinado como art. 298 do RICMS-BA/12, determina que a responsabilidade do tributo é da transportadora contratante, que estará sujeita à substituição tributária por retenção, nos moldes do citado art. 298. Revelou ainda que o CTe de nº 116.564, apontado pelo Impugnante, conforme consta às fls. 17 a 19, verifica-se que o serviço foi contratado junto a Transzero, por R\$ 5.606,06, no entanto, a transportadora só recebeu R\$ 4.933,33, em decorrência da retenção do ICMS no valor de R\$ 672,73, efetuada pelo Autuado.

Depois de examinar as peças que alicerçam a acusação fiscal e coligir com as alegações apresentadas pelo Impugnante para elidir a irregularidade que lhe fora imputada, constato que razão não lhe assiste, haja vista que apesar de simples, clara e objetiva a apreensão do ilícito tributário cometido - falta de recolhimento do ICMS retido, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal - e individualizadamente discriminada, nos demonstrativos analíticos, a origem de cada prestação que teve o ICMS retido e não recolhido, o Autuado não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de desconstituir, de forma inequívoca, a solidez da exação fiscal.

A despeito do expressamente preconizado pelo art. 298 do RICMS-BA/12, que lhe atribui a condição de substituto tributário e determina a retenção do imposto nas operações arroladas no levantamento fiscal, o Impugnante afirma ser as prestações de serviço de transporte ora em lide, responsabilidade tributária pessoal do transportador, sem aludir sequer o dispositivo legal em que se baseia.

Entendo também, que não deve prosperar a alegação de que em ocorrendo subcontratação dos serviços pelas transportadoras, lhe descabe a responsabilidade pela retenção. Comungo com o entendimento esposado pelos Autuantes, no sentido de que a inteligência do § 4º, do art. 441, combinado com o art. 298, ambos do RICMS-BA/12, não deixa dúvida quanto à responsabilidade originária ser do Autuado, e a do trecho seguinte é da transportadora contratante, que também estará sujeita à substituição tributária por retenção, nos mesmo moldes do citado art. 298. Aliás, como procedera o Impugnante, efetuando a retenção, no exemplo por ele próprio citado acerca do CTe nº 116564, e demonstrada pelo Autuante o procedimento.

Assim, nos termos expendidos, ante à inexistência nos autos da comprovação de que o Autuado procedera ao recolhimento do ICMS retido nas prestações de serviço de transporte arroladas no levantamento fiscal, concluo pela subsistência da autuação.

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 123 a 137), no qual reiterou integralmente os argumentos da Defesa (inclusive nos dispositivos

normativos e textos jurisprudenciais referidos), em nada inovando: preliminar de nulidade, preliminar de ilegitimidade passiva, e requerimento de diligência fiscal.

Concluiu requerendo o cancelamento integral da exigência fiscal.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos e por considerá-los regularmente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Trazidos à sessão de 25/08/2022 oportunidade em que se fizeram presentes os Autuantes e os advogados Drs. Ana Carolina de Oliveira Martins – OAB/RJ nº 216338 e José Guilherme Feuermann Missagia – OAB/RJ nº 140.829 (pela Recorrente), tendo por premissa o disposto no art. 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96, e no art. 298 do RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780, de 16/03/2012), além dos CTEs (mídia à fl. 135 e impressões às fls. 11 a 39) e demonstrativos do Auto de Infração (fls. 07 a 10), essa 2ª CJF deliberou por converter o presente feito em diligência à INFAZ DE ORIGEM, a fim de que: **a)** fossem anexados aos autos a Planilha fornecida pela Recorrente aos Autuantes, no curso da ação fiscal, contendo os CTEs em que figura como “tomadora” ou “remetente”, tanto aqueles em que haja, quando aqueles em que não haja recolhimento por parte da Recorrente (código de receita “1632”); **b)** fosse intimado o Contribuinte, no prazo de 60 (sessenta) dias, para que apresente nos autos o comprovante de recolhimento do ICMS-transporte em todas as operações relacionadas com a planilha apresentada e os demonstrativos do Auto de Infração, facultando-se-lhe oferecer alegações complementares na mesma oportunidade; **c)** subsequentemente, os Autuantes, ou qualquer deles, ou preposto fiscal vinculado à Inspetoria de Origem (ao prudente critério daquela repartição) ofereçam Informação Fiscal complementar, a respeito das alegações da Recorrente e dos documentos acostados, reabrindo prazo regulamentar para manifestação caso fosse anexado documento novo por parte dos prepostos da Fiscalização; **d)** concluída a diligência, com ou sem as manifestações da Recorrente, devem os autos ser remetidos a este CONSEF para subseqüente deliberação - tudo conforme Requisição de Diligência de fl. 175.

Em 14/03/2023, foi exarado termo para encaminhamento dos autos a esta relatoria, e neles constatei que: **a)** os arquivos contendo planilhas foram disponibilizados ao Sujeito Passivo (fl. 183), e anexadas em mídias nos autos (fl. 187); **b)** intimado o Sujeito Passivo, este ofereceu petitório (fl. 184) em que de modo sintético afirmou “reiterar os termos de seu Recurso Voluntário e demais manifestações”, sem manifestar-se especificamente sobre as planilhas que ela mesma, Recorrente, havia demonstrado interesse em conhecer; **c)** o Autuante lavrou relatório de diligência fiscal (fls. 179 a 182), destacando que:

Frise-se que em cada período existem dois DAES 1632 sendo que os recolhimentos de maior valor no código de receita 1632 - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA-TRANSPORTES são referente as operações relacionadas a com a planilha apresentada com a informação ICMS PAGO (SIM) e os de menor valor referente ao ICMS incidente em operações transporte de funcionários, cujo documentos não constam na planilha, conforme declaração via e-mail enviado pela Recorrente também em anexo.

Retornados os autos ao CONSEF, solicitei nova inclusão em pauta, trazendo-os, pois, para julgamento nesta sessão de 24/05/2023. Nesta oportunidade, se fez presente a advogada Dra. Joyce Oliveira e o fiscal autuante Sr. Marcos Antonio Moura Crisostomo que acompanharam o julgamento.

VOTO (Vencido quanto à multa aplicada)

O Recurso Voluntário foi interposto conforme a hipótese do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, dentro do prazo previsto no art. 171 do mesmo diploma normativo. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso.

Não há questões preliminares em torno da decisão recorrida.

Sobre o pleito de diligência fiscal, correta a decisão de primeiro grau: dos autos não defluem dúvidas de qualquer ordem, pois todos os elementos necessários e suficientes para julgamento encontram-se presentes. A acusação de não pagamento do ICMS-ST devido pelo tomador dos serviços de transporte prova-se documentalmente, a partir dos CTEs e da escrita fiscal do tomador

do serviço, todos suficientemente reproduzidos nos autos (e de posse comum da Fiscalização e do Autuado).

Ainda assim, deferida a diligência, nenhum resultado diverso dela adveio, como esclareço mais adiante.

Adentrando o mérito da pretensão recursal, esse cuida singelamente de examinar o acerto do órgão de piso, ao afastar a preliminar de nulidade, e afastar a arguição de ilegitimidade passiva.

A tese de nulidade, por não ter a Fiscalização procedido à recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, também eu entendo descabida. Com efeito, não há conexão entre o crédito tributário, devidamente constituído via Auto de Infração em exame, e o contrato de financiamento celebrado entre o Defendente e o Estado da Bahia.

Dito de outro modo: não visualizo a nulidade arguida pelo Recorrente, pois o Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia não contempla uma espécie de “quitação global” que impeça o Fisco de verificar eventuais desconformidades na apuração e pagamento do ICMS, e efetuar lançamentos, dentro do prazo decadencial - e nem seria viável, por não se tratar de matéria de livre disposição da Administração Pública.

Fica afastada, portanto, a preliminar de nulidade.

Resta enfim examinar o acerto da decisão de primeiro grau, à luz dos julgados referidos, e do dispositivo da legislação indicado pela Recorrente, sobre a pretensa ilegitimidade passiva.

Com a devida vênia, a narrativa defensiva não enfrenta a acusação que lhe foi feita. A fiscalização afirma que, ao emitir o Conhecimento Transporte Eletrônico (CT-e), com destaque do ICMS devido em prestações subsequentes (ou seja, o ICMS devido prospectivamente, nas prestações de transporte sucessivas), a ser retido pelo tomador de serviços (no caso, a Recorrente), não foi localizado pagamento efetuado por parte do tomador.

Ao que parece, a Recorrente defende-se alegando que haveria responsabilidade pessoal e exclusiva do prestador de serviço subcontratante. Olvida-se da responsabilidade do tomador de serviços de transporte (isto é, do contratante do serviço de transporte), que se encontra indicada no art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96:

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:

[...]

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

Portanto, a prova da infração demanda evidência 1) do serviço de transporte (prova-se por CTe), 2) da retenção destacada no CTe pelo tomador, 3) do não pagamento de valores a título de ICMS retido.

Nesse passo, a JJF examinou o exemplo dos autos, a partir da Informação Fiscal: o CTe de nº 116.564, apontado pelo Impugnante, conforme consta às fls. 17 a 19, verifica-se que o serviço foi contratado junto a Transzero, por R\$ 5.606,06, no entanto, a transportadora só recebeu R\$ 4.933,33, em decorrência da retenção do ICMS no valor de R\$ 672,73, efetuada pelo Autuado.

Assim, nenhum dos dispositivos da legislação ou julgados referidos pela Recorrente lhe socorrem, a saber:

- No AREsp nº 1.198.146, julgado em 04/12/2018, o STJ examinando decisão que decorre de lançamento e legislação do Estado de Minas gerais, julgou inaplicável a solidariedade do art. 124 do CTN em face do vendedor de mercadorias; o caso ora em exame não trata da solidariedade, mas da responsabilidade do tomador de serviço de transporte, nos termos da Lei (Baiana) nº 7.014/96, art. 8º, inciso V.

- Ao cuidar da incursão, em tese, no tipo penal da Lei nº 8.137/91, art. 2º, inciso II, daquele contribuinte que (de forma contumaz e com dolo de apropriação) retém e não recolhe o ICMS ao vender uma mercadoria ou prestar serviço, o STF (RHC 163.334) não examinou a constituição do crédito tributário, e sim a adequação da acusação que originou o crédito à descrição normativa do tipo penal, algo muito distante do que se está a examinar nestes autos.
- O art. 441, § 4º (c/c art. 298) do RICMS-BA/12 não implica exoneração do prestador do serviço de transporte, como bem decidiu o órgão julgador de primeiro grau, e sim a responsabilização tributária do prestador originário pelo imposto devido pelos subcontratados, de modo que a combinação com o art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96 faz com que todos ingressem no polo passivo da relação jurídica tributária (sem exclusividade), desde o tomador do serviço.
- Por meio do Acórdão CJP nº 0149-11/09, o CONSEF exonerou (à luz de ordenamento normativo anterior, é importante frisar) um transportador subcontratado do ICMS que em tese deveria ter sido recolhido pelo transportador subcontratante, o que não tem qualquer relação com o presente caso, em que se cobra o ICMS-transporte da tomadora do serviço de transporte, não havendo falar-se em ilegitimidade.

De resto, atendendo à solicitação formulada pela Recorrente, o feito foi convertido em diligência em assentada anterior, mas a oportunidade de evidenciar mais uma vez as suas razões não foi aproveitada, pois não se evidenciam nos arquivos anexados pelo Autuante qualquer prova em favor da Recorrente, a qual se limitou ratificar remissivamente os termos de suas alegações recursais.

Em relação à multa aplicada, uma vez proferido o meu voto, o Ilustre Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo inaugurou divergência afirmando que a competência deste Conselho para revisar a penalidade proposta (art. 142 do CTN) pelo agente da Fiscalização viabiliza o reenquadramento dos fatos à norma jurídica a eles correspondente, até mesmo para agravar o valor da multa aplicada.

Concordo apenas em parte com Sua Excelência, com a devida licença.

Da leitura da acusação fiscal (que cuidei de detalhar no Relatório) se colhe que ao Sujeito Passivo foi imputada a infração *“Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais”*.

Isto é, desde o curso da ação fiscal foi constatado que o Sujeito Passivo, na posição de tomador de serviço de transporte, fez destacar o ICMS-Transporte nos CT-e, pagando ao transportador o valor líquido de imposto (ou seja, descontando o valor do ICMS-Transporte), porém sem proceder ao recolhimento, em favor dos cofres públicos, do imposto retido contra o transportador.

A essa conduta, qualificada como infração de “deixar de recolher ICMS retido”, foi aplicada pelo Autuante a multa de 60%, fazendo expressa referência ao disposto no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, que assim preconiza:

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:

a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;

O Ilustre Conselheiro Fernando Araújo propõe que o valor da multa seja majorado a 100% do valor lançado (e não 60%, conforme consta do lançamento inaugural), por identificar na conduta descrita (e na infração enunciada) a incursão em outra tipificação legal:

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

[...]

V - 100% (cento por cento) do valor do imposto:

a) retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente;

Concordo com o Ilustre Conselheiro em relação ao dispositivo que melhor se amolda à conduta imputada.

No entanto, não posso concordar nem que (a) o acórdão recorrido mereça modificação, já que em sua Resolução consta expressamente a retificação do dispositivo legal (malgrado não se despende uma linha sequer de fundamentação sobre essa modificação); nem que (b) se possa legitimamente MAJORAR uma multa aplicada em 60% para 100% com base no poder conformador desta Câmara, ao apreciar Recurso Voluntário movido pelo Sujeito Passivo contra quem se infligiu a penalidade.

Sobre a Resolução do acórdão recorrido, que não transcrevi no Relatório, vale a transcrição (com grifos meus):

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.0010/21-8, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 2.963.419,17, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso V, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Com efeito, e vimos na transcrição mais acima, a multa prevista no excerto da legislação não é de 60% (e sim de 100%). De modo algo silencioso, sem qualquer sinalização na fundamentação do voto condutor, o acórdão recorrido procedeu à retificação do dispositivo aplicável à infração, mantendo a multa infligida (60%) com a lavratura do Auto de Infração.

É verdade que o RPAF relativiza a nulidade de auto de infração cuja motivação contenha equívoco de indicação de disposição legal (art. 19). Afinal, o auto de infração não é um “libelo crime acusatório”, e não se espera dele a precisão técnica de uma peça acusatória em um juízo criminal, mormente em matéria de penalidade pecuniária.

Contudo, também é verdade que o RPAF repudia o “agravamento da infração”, comandando que:

Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Não vejo como considerar que a modificação de uma multa de 60% (em valor histórico, algo como R\$ 1.800.000,00), para 100% (em valor histórico, algo como R\$ 3.000.000,00) não signifique “agravamento da infração”. **Uma cobrança, a mais, de mais de um milhão de reais é, sem dúvida alguma, no momento atual e sob qualquer prisma, agravamento da infração (isto é, agravamento da penalidade infligida).**

Senhores, a doutrina especializada clama pela aplicação de princípios do Direito Penal para o Direito Tributário Sancionador.

Cito Rodrigo Numeriano Dubourq Dantas (*Direito Tributário Sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*, São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 153):

Por mais grave que pareça ser uma dada conduta infratora, os agentes fiscais não devem se afastar dos limites constitucionais - penais ou tributários - dentro dos quais se circunscreve o exercício válido do poder repressivo que titularizam. Evita-se, assim, de um lado, a imprevisibilidade na instituição de sanções fiscais, o que lesiona a estabilidade, a unidade e a coerência do sistema jurídico (dimensão objetiva do princípio constitucional da segurança jurídica); de outro, a imprevisibilidade na aplicação dessas sanções, com comprometimento da confiança que sujeitos passivos da tributação depositam no Direito e nas ações do Estado (dimensão subjetiva do princípio constitucional da segurança jurídica).

Cito Heraldo Garcia Vita (*A Sanção no Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 104):

O princípio non reformatio in pejus decorre do devido processo legal. Se a autoridade pudesse impor sanção mais grave, os particulares ficariam inibidos de recorrer; haveria, também, ofensa ao duplo grau de jurisdição, inerente ao regime democrático, além de ir de encontro ao contraditório e a ampla defesa. Na verdade, é princípio geral de Direito, corolário do direito de defesa.

Este Conselho diuturnamente se debruça sobre o conceito do princípio do “*non reformatio in pejus*”.

Ao erigir a Súmula nº 11, assentou que “*não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, **respeitado o limite do valor total lançado na infração***” (grifei).

Ora, aqui temos multa que saltou de 60% para 100%, logo ultrapassou o “limite do valor total lançado na infração”.

Na mesma linha, quando teve de apreciar se o erro do autuante poderia ser retificado, implicando em lançamento maior, assentou (Acórdão CJF nº 0358-11/20-VD, j. em 09/12/2020, com grifos meus):

*Neste ponto, a majoração encontrada deve ser objeto de autuação complementar, **uma vez que o reformatio in pejus é proibido por nossa legislação**, sendo mantidos neste Auto de Infração os valores iniciais.*

Concluo, portanto, pela manutenção do julgamento de primeiro grau, o que implica NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa aplicada)

Com a devida *venia*, divirjo da decisão do Relator apenas no que diz respeito a multa a ser aplicada à infração, pois, conforme art. 142 do CTN, “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, **sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível***.” (grifo nosso).

Tanto a acusação fiscal, quantos as demais peças processuais, não deixam dúvidas de que a exação se trata de retenção e não recolhimento do ICMS retido pelo recorrente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais, a exemplo do excerto a seguir transcrito do voto condutor:

“... CTe de nº 116.564, apontado pelo Impugnante, conforme consta às fls. 17 a 19, verifica-se que o serviço foi contratado junto a Transzero, por R\$ 5.606,06, no entanto, a transportadora só recebeu R\$ 4.933,33, em decorrência da retenção do ICMS no valor de R\$ 672,73, efetuada pelo Autuado.”

Sendo assim, inadequada a multa de 60% do valor do imposto, “*proposta*” pela a autoridade autuante ao constituir o crédito tributário, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, em razão de: registro de operação ou prestação tributada como não tributada; em caso de erro na aplicação da alíquota; na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, hipóteses legais que não coadunam com o caso concreto de retenção e não recolhimento do ICMS retido.

Conforme previsto no inciso V, alínea “a”, do art. 42 da citada Lei nº 7.014/96, a multa correta a se aplicar é de 100% (cento por cento) do valor do imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente.

Assim, como já visto, o art. 142 do CTN estabelece que a autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, *apenas propõe*, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível.

Em consequência, a **propositura** da multa descabida pelo autuante deve ser corrigida pelo Órgão Julgador para a devida aplicação da penalidade prevista ao caso concreto pela hipótese legal, sem que isso implique em qualquer agravamento do imposto exigido no lançamento de ofício, cuja penalidade pecuniária, legalmente prevista, compõe o crédito tributário.

Do exposto, em que pese concordar com o voto do i. Relator pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, peço licença para discordar apenas quanto a multa proposta no Auto de Infração, a qual deverá ser adequada para 100% (cento por cento) do valor do imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACÓRDÃO os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0010/21-8**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.963.419,17**, acrescido da multa de 100%, prevista na da alínea “a”, do inciso V, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa) - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Quanto à multa) - Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Igor Lucas Gouveia Baptista e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à multa)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(Quanto à multa)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS