

PROCESSO	- A. I. N° 284119.0026/22-6
RECORRENTE	- ADMINISTRADORA LIMA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0105-04/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0452-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. MULTA PECUNIÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. Multa sobre o imposto que deixou de ser pago por antecipação parcial. Razões recursais incapazes a elidir as acusações fiscais. O Auto de Infração preenche todas formalidades legais e as alegações recursais não trazem qualquer fato capaz de modificar a Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0105-04/23-VD, que julgou procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir a multa no valor de R\$ 457.392,03, referente ao período de novembro de 2018 a fevereiro de 2020, sob acusação de:

Infração 01– 007.015.005 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saídas posteriores tributadas normalmente.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após certificar inexistirem motivos para se determinar a nulidade do lançamento e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

VOTO

A acusação fiscal diz respeito a multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

Inicialmente, o autuado alegou ter ocorrido ofensa ao art. 142 do Código Tributário pois no caso presente não restou demonstrado satisfatoriamente a ocorrência do fato gerador, sob o argumento de que o fiscal autuante não demonstrou cabalmente todas as circunstâncias fáticas e não foram apresentados documentos comprobatórios da suposta infração.

Tal argumento não pode ser acatado, pois a infração exige multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

Para embasar o presente lançamento foram elaboradas as planilhas inseridas no CD de 17, que é parte integrante do Auto de Infração, conforme as determinações contidas no Art. 41 do RPAF/BA a seguir transcritas:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, não havendo qualquer consistência da alegada falta de comprovação da

ocorrência do fato gerador. Além disso, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, como dito anteriormente a infração exige multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

Da análise das planilhas elaboradas pela fiscalização inseridas no CD de fl.12, verifico que a exigência é decorrente do comparativo entre o total do valor recolhido pelo contribuinte, a título de “Antecipação parcial”, e o total calculado pela fiscalização a partir das notas fiscais de entrada de mercadoria no estabelecimento. Dessa forma, foi constatada a existência de ICMS a mais a ser recolhido na data estabelecida na legislação, sendo exigida sobre a diferença apurada, a multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, já que as saídas dessas mesmas mercadorias foram tributadas normalmente.

No que se refere a alegação de que não foi obedecido ao princípio da não cumulatividade do ICMS observo que tal argumento não se coaduna com a irregularidade apontada pois o que se exige é multa sobre o valor do imposto que não foi recolhido tempestivamente ou recolhido a menos, em nada se relacionando com a questão trazida pelo defendant.

No que diz respeito a insurgência do sujeito passivo relacionada a suposta conduta da Fiscalização de que teria utilizado critérios de atualização de crédito tributário, pela taxa SELIC, considerada totalmente inconstitucional, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, entretanto, observo que tal previsão encontra-se no art. 102 do COTEB (Lei nº 3.956/1981), que assim determina:

“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios: [...]

II –sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que os juros moratórios destinam-se a remunerar o atraso no cumprimento de uma obrigação. Em assim sendo, são eles devidos desde o momento de sua falta de pagamento no prazo regulamentar, pois a referida legislação é aplicável também ao descumprimento de obrigação acessória, por força do contido no transcrito § 3º.

Assim, concluo pela subsistência da infração, tendo em vista que o sujeito passivo não apresentou qualquer equívoco cometido pela fiscalização, nos demonstrativos que deram respaldo ao lançamento.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão da JJF, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 66/81), no qual reitera suas alegações posta na peça de impugnação ao Auto de Infração de que:

1º) Ilegalidade da multa aplicada. Inobservância dos artigos 37 e 150 da Constituição Federal e 112 e 113 do CTN, os quais tratam da obediência dos poderes públicos aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, etc., assim como da vedação de utilizar tributo com efeito de confisco, cujo excesso da multa fica ainda mais evidente quando se leva em consideração que: *i)* uma das supostas infrações imputadas à recorrente foi a falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias e serviços e *ii)* no momento de apuração da suposta dívida, não houve qualquer menção aos créditos de ICMS que teria direito, ou seja, a aplicação da multa isolada resta totalmente abusiva uma vez que não houve qualquer prejuízo ao Fisco, eis

que:

- a) Não houve falta de recolhimento do ICMS ou qualquer tipo de prejuízo à arrecadação estadual, já que o recorrente tem créditos a serem aproveitados, os quais não foram devidamente considerados;
- b) Não há que se falar em dolo, fraude ou simulação na conduta do recorrente;
- c) O direito ao crédito mencionado é legítimo, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS;
- d) Os juros instituídos pela entidade fiscal por superarem a SELIC, são ilegais e inconstitucionais;
- e) É ilegal a aplicação da multa de ofício sobre o valor atualizado do principal, isto é, a incidência de multa sobre juros, em manifesta ofensa ao ordenamento jurídico.

Tece considerações a respeito dos itens e cita que o STJ já cancelou a aplicação de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória em hipótese em que o contribuinte agiu de boa-fé, sem causar qualquer prejuízo ao erário. Invoca o art. 112 do CTN que consagra o princípio de proteção ao contribuinte de boa-fé, ao permitir a relevação de penalidades, podendo até ser cancelada, do que destaca a violação aos artigos 37 e 150, IV da CF/88 (princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco), pois a aplicação de multa tão exorbitante não se coaduna com os princípios constitucionais reconhecidos pela doutrina e jurisprudência, aplicáveis não apenas aos tributos, mas também às penalidades por infrações à legislação tributária.

Reitera que a aplicação de penalidades sobre os valores das operações ocorridas torna-se ainda mais absurda, caso se leve em conta que o valor mais expressivo dessa multa decorre de falta de apuração do crédito de ICMS que o recorrente tem direito, configurando enriquecimento ilícito por parte do fisco.

Destaca que a vinculação da multa aplicada sobre o valor das operações praticadas faz com que a obrigação acessória passe a cumprir função arrecadatória primária, fazendo as vezes de obrigação principal, contrariando o disposto no art. 113, § 2º do CTN. E, neste sentido, para que uma sanção instituída em lei seja dotada de legitimidade, imprescindível que: *i*) exista um vínculo claro entre o ilícito cometido e a pena prevista, e *ii*) a sanção imposta não represente expropriação do patrimônio do contribuinte de forma desproporcional ao objetivo de sua aplicação. Assim, aduz o recorrente que, não basta a simples previsão em lei para legitimar a aplicação da penalidade.

2º Inobservância do princípio da não cumulatividade. Direito ao crédito de ICMS. Invoca dispositivos legais acerca do princípio da não cumulatividade e do direito aos créditos (art. 155, § 2º, I da CF e art. 20 da LC 87/96), em cujas normas basilares verifica-se que o contribuinte que suportar o imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias tem direito de apurar o respectivo crédito, possibilitando a compensação com o que for devido na operação subsequente, do que destaca que, no caso presente, o Auto de Infração deve ser anulado, uma vez que no momento de apurar a suposta dívida, não levou em consideração o crédito de ICMS que o recorrente teria direito, configurando enriquecimento ilícito por parte do fisco.

3º Indevida aplicação de multa sobre o valor atualizado do principal e a impossibilidade de incidência de multa sobre juros e do limite máximo fixado por norma federal (Taxa SELIC). Diz que, em respeito ao princípio da eventualidade, não concorda com a aplicação da alegada multa sobre o valor atualizado da operação, uma vez que se trata de manobra do fisco para atualizar a multa desde o suposto não recolhimento do imposto, quando na verdade a multa deveria ser atualizada tão-somente a partir da lavratura do Auto de Infração e na hipótese do seu não pagamento pelo contribuinte no prazo legal, pois somente a partir daí pode-se dizer que o recorrente estaria em mora com relação à multa não paga, sob pena de ofensa ao art. 161 do CTN.

Salienta que a sistemática de cobrança de juros de mora disciplinada pelo Fisco, além de abusiva,

está em confronto com o art. 24 da CF, uma vez que é vedado estabelecer índice de juros moratórios estaduais superior ao índice utilizado pela União para o mesmo fim. Diz que tal fato já foi inclusive reconhecido pelo STF no julgamento ADI nº 442/SP11.

Por fim, de todo exposto, requer que o Acórdão recorrido seja modificado para declarar nulo o Auto de Infração e, se acaso subsistir a autuação, requer o reconhecimento de que a multa é nula, conforme demonstrado, devendo ser afastada ou, no mínimo, reduzida, bem como a aplicação da SELIC como índice de correção da dívida, limitada a 1% ao mês.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir do sujeito passivo a multa percentual, no valor de R\$ 457.392,03, sobre a parcela do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, nos meses de novembro e dezembro de 2018; janeiro e março a dezembro de 2019; janeiro e fevereiro de 2020, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para comercialização e com saídas posteriores tributadas normalmente registradas na escrita fiscal, nos termos previsto no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativos analíticos e sintético, às fls. 5 e 12 dos autos.

Da análise das razões recursais, verifica-se que o recorrente limita-se a reiterar suas alegações de defesa, já objeto de análise na primeira instância, não trazendo qualquer fato novo ou prova documental que viesse a provocar a reforma da Decisão recorrida, as quais passo a analisá-las.

Inicialmente, o apelante arguiu a nulidade do Auto de Infração sob alegação “*DA ILEGALIDADE DA MULTA APLICADA. INOBSERVÂNCIA DOS ARTIGOS 37 E 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E 112 E 113 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*”.

Da análise das peças processuais, o devido processo legal foi observado no lançamento de ofício, eis que a hipótese legal para aplicação da multa, objeto da acusação fiscal, ocorreu por ter o contribuinte deixado de recolher **integralmente** a antecipação parcial, prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, submetendo-se à multa 60% sobre a parcela do imposto não recolhido tempestivamente, conforme demonstrativo à fl. 5 dos autos, em decorrência do previsto no art. 42, II, “d” c/c o § 1º da mesma Lei nº 7.014/96, conforme dispositivos abaixo transcritos:

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.

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

[...]

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

[...]

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

[...]

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

Portanto, por não ocorrer qualquer afronta aos dispositivos constitucionais invocados pelo apelante e nem tampouco aos artigos 112 e 113 do CTN, comungo com a Decisão recorrida de que:

Tal argumento não pode ser acatado, pois a infração exige multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federações adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

Para embasar o presente lançamento foram elaboradas as planilhas inseridas no CD de 17, que é parte integrante do Auto de Infração, conforme as determinações contidas no Art. 41 do RPAF/BA a seguir transcrito:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, não havendo qualquer consistência da alegada falta de comprovação da ocorrência do fato gerador. Além disso, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Ademais, nos termos do art. 125, I e III do Código Tributário da Bahia (COTEB), Lei nº 3.956/81, faz-se oportuno registrar, apenas a título de reforço, que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, ou negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para abster-me acerca da multa ser confiscatória (fl. 67), consoante texto normativo a seguir transcrito:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior

Assim, diante de tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob tal arguição, tendo em vista a legalidade da multa aplicada e a constatação da observância do devido processo legal na constituição do lançamento de ofício.

Melhor sorte não coube ao recorrente quanto à alegação “*DA INOBSEERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS*”. Parece-me que o recorrente confunde a acusação fiscal da multa sobre a parcela da antecipação parcial não recolhida com **uma suposta** infração pela falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias e serviços, razão para fazer menção aos créditos de ICMS que teria direito.

No presente caso, a aplicação da multa de 60% sobre a parcela da antecipação parcial não recolhida, conforme demonstrativo à fl. 5 dos autos, como previsto no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96, não enseja qualquer direito ao crédito do ICMS e muito menos contraria o princípio da não cumulatividade do imposto.

Por fim, no que tange à alegação recursal de: “*A INDEVIDA APLICAÇÃO DE MULTA SOBRE O VALOR ATUALIZADO DO PRINCIPAL E A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE MULTA SOBRE JUROS E DO LIMITE MÁXIMO FIXADO POR NORMA FEDERAL (TAXA SELIC)*”, pelas razões já expostas de que, nos termos do art. 125, III do COTEB, falece competência este Colegiado a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior e considerando que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II da mesma Lei nº 3.956/81 – COTEB, considero tal análise prejudicada, em que pese registrar que, conforme previsão legal acima, no lançamento de ofício, os acréscimos moratórios são calculados sobre os débitos reclamados que incidem a taxa SELIC, acumulada até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Portanto, concluo que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais e que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, em respeito aos princípios do contraditório e da verdade material.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 284119.0026/22-6, lavrado contra **ADMINISTRADORA LIMA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa no valor de R\$ 457.392,03, prevista no artigo 42, II, “d”, c/c § 1º, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS