

PROCESSO - A. I. Nº 206855.0002/07-3
RECORRENTE - ELÉTRICA BAHIANA - COMÉRCIO & IMPORTAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0212-04/07
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 09/11/2007

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0391-11/07

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA FINS DE COMERCIALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. CANCELAMENTO DA MULTA. POSSIBILIDADE. Restando comprovado nos autos que não houve dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem assim, que o tributo devido foi integralmente recolhido antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, deve ser acolhido o pedido de cancelamento da multa percentual aplicada com esteio no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 4ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0212-04/07, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 3 infrações, sendo que as infrações descritas na inicial do lançamento de ofício – itens 2 e 3 - foram expressamente reconhecidas por este – e mantidas pela JJF - remanescendo o contencioso quanto a infração descrita no item 1, que trata da imputação de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$105.068,64.

Em Primeira Instância, o relator da JJF de logo rechaçou as nulidades suscitadas pelo sujeito passivo, consignando que o Auto de Infração atendeu todas as formalidades essenciais para sua existência e validade, a teor do que dispõe o art. 38 e 39 do RPAF/BA, sendo devidamente observados os princípios invocados pelo autuado, em sua peça de defesa, tais como o princípio da legalidade, da tipicidade cerrada, eis que as infrações apontadas encontram respaldo nas normas tributárias que regem o ICMS. Consignando, ainda, que os demonstrativos, elaborados pelo autuante, fazem parte do Auto de Infração, e neles estão discriminados os cálculos da antecipação parcial referentes à infração 1 e os dispositivos infringidos, o que denota a clareza e a segurança quanto ao objeto da autuação. Ressaltou, ainda, que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, conforme art. 167, I do RPAF/99, e que, não obstante tal fato, o Supremo Tribunal Federal, a respeito da ADIN nº 3426, impetrada pela Confederação Nacional do Comércio contra a cobrança da antecipação parcial do ICMS, proferiu Decisão favorável a esta sistemática de cobrança.

Pronunciou-se, ainda, a JJF sobre o pedido de dispensa da multa ao apelo da equidade, ressaltando a falta de competência desta instância, consoante a norma do art. 159 do RPAF/99, cabendo à empresa autuada pleitear junto à Câmara Superior do CONSEF, em grau de Recurso, tal dispensa, além de rechaçar a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, que se encontra expressamente prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

No mérito, pronunciou-se a JJF pela Procedência da infração, ressaltando que a antecipação parcial é modalidade de substituição tributária, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal, ficando afastados os argumentos da defesa no tocante à falta de previsão legal para a multa aplicada, haja vista que expressamente prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, além do que os demonstrativos elaborados pelo autuante, referentes aos exercícios de 2005 e de 2006, dos quais o contribuinte recebeu cópias, são claros quanto à cobrança relativa à multa sobre a falta de antecipação parcial do ICMS, e discriminam a base de cálculo do imposto consoante a previsão do artigo 60, inciso IX do RICMS/97.

Irresignado contra o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário - fls.1.649 a 1657 – onde pede a reforma da Decisão da JJF quanto à infração descrita no item 1 da autuação, reiterando a alegação de ausência de clareza, obscuridade e contradição da infração imputada, caracterizando limitação do seu direito de defesa, já que na própria descrição da infração está dito que a operação foi devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Alega, ainda, que o autuante cometeu outro equívoco ao denominar a infração como falta de recolhimento de antecipação tributária, quando de trata de antecipação, além de descrever a infração como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, quando se trata de operações com tributação normal.

Alega ser excessiva e confiscatória a multa aplicada, afirmando que sempre agiu dentro da legislação e jamais se furtou ao cumprimento de suas obrigações tributárias, não tendo agido com dolo, fraude ou simulação, invocando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, e pede a dispensa ou redução da multa ao apelo da equidade, negada pela JJF, citando decisões da Câmara Superior que deu provimento a pedidos que entende semelhantes.

No mérito, alega que recolheu 90% da antecipação parcial, deixando de recolher em média 10%, correspondente à alíquota do IPI, pois o encarregado da empresa deixou de incluir na base de cálculo da antecipação esta parcela, por força da disposição do art. 55 da RICMS/BA, mas que no fechamento da conta corrente fiscal agregou esta parcela e mais a MVA, devendo a exigência fiscal ser julgada improcedente. Ao final, requer ainda que seja cancelada ou reduzida a multa por descumprimento de obrigação acessória, citando o art. 53, §3º da lei Estadual nº 7.763/76.

A PGE/PROFIS – às fls.1.664 a 1.667 – quanto ao pedido de cancelamento de multa, consignando que além de não ser o mesmo tecnicamente Recurso Voluntário, deve ser apreciado necessariamente pela Câmara Superior, à luz do quanto prevê os arts. 159 e 169, II, §1º do RPAF, opinando que seja aproveitado o referido pedido, em atenção aos princípios da fungibilidade e da economia processual, e encaminhado para processamento diante da Câmara Superior, e já se manifestando pelo não acolhimento do pedido à míngua de configuração dos requisitos necessários à sua concessão.

Quanto às razões recursais, opina pelo seu não provimento, ao tempo que afasta a nulidade suscitada, consignando que da análise dos autos exsurge-se que a infração encontra-se satisfatoriamente descrita, estando presentes todos os elementos necessários à adequada compreensão do fato gerador, não se vislumbrando qualquer obscuridade ou ausência de clareza na descrição da infração. Afasta também a alegação de ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao argumento de que a multa aplicada foi aquela prevista na legislação, cuja constitucionalidade desborda do estrito limite de apreciação deste Conselho de Fazenda.

VOTO VENCIDO

Inicialmente, quanto ao Pedido de Dispensa de Multa ao Apelo da Equidade, que encontra previsão no art. 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 — discordamos do opinativo da douta PGE/PROFIS quanto à sugestão de encaminhamento do referido Pedido. Entendemos que, talvez por desconhecimento da legislação processual administrativa, foi apresentado o presente Pedido na Impugnação e agora em sede de Recurso Voluntário, sem atentar para sua apresentação ao órgão competente para sua apreciação e nem para os requisitos exigidos na referida norma para seu processamento e conhecimento, daí

porque não nos pronunciaremos sobre o referido pedido, cabendo ao sujeito passivo, depois de cientificado do julgamento do presente Recurso Voluntário, e se for do seu interesse, interpor diretamente à Câmara Superior o pedido em tela, **desde que atenda aos requisitos exigidos na norma em apreço**, abaixo transcrita “*in verbis*”:

Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

§ 1º O pedido de aplicação de equidade deverá fundamentar-se em qualquer das seguintes circunstâncias e ser acompanhado, se for o caso, das devidas provas, sob pena de não ser conhecido:

I - ter o sujeito passivo sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal;

II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;

III - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração;

IV - ter o sujeito passivo agido por força maior ou caso fortuito.

§ 2º O pedido a que se refere este artigo será formulado no prazo de 30 (trinta) dias após a intimação do Auto de Infração, da Notificação Fiscal ou da Decisão do órgão julgador, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos.

§ 3º O pleito será encaminhado pela Secretaria do CONSEF à representação da Procuradoria Geral do Estado, a qual emitirá, no prazo de 10 (dez) dias, seu Parecer sobre conhecimento e acolhimento dos termos da proposta de aplicação da equidade.

§ 4º Ao retornar o processo à Secretaria do CONSEF, esta o remeterá a julgamento em instância única pela Câmara Superior.

Quanto às razões recursais, comungamos com o entendimento da PGE/PROFIS, também expressa na Decisão recorrida, no sentido de rechaçar as nulidades suscitadas, visto que o Auto de Infração foi lavrado em estrita obediência aos ditames legais e regulamentares, a multa cominada é a prevista na legislação aplicável, a infração imputada está descrita de forma a permitir o seu pleno conhecimento por parte do sujeito passivo, e ao se defender, este demonstrou tal conhecimento, não havendo nenhuma obscuridade ou falta de clareza que maculasse a exigência fiscal, não estando presentes nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas no art. 18 do RPAF/99.

Ressaltamos que a antecipação parcial é espécie do gênero antecipação tributária, e muito embora de fato não trate a imputação de exigência relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como descrita na infração, tal fato não tem o condão de macular o Auto de Infração, a uma porque, como dito acima, o contribuinte não teve seu direito de defesa cerceado por este fato, pois demonstrou, tanto na Impugnação como no presente Recurso Voluntário, pleno conhecimento de que a exigência fiscal trata de aplicação de multa percentual pelo não recolhimento da antecipação parcial na forma e prazo exigidos e, a duas, porque os elementos constantes no lançamento de ofício permitem a determinação, com segurança, da infração cominada.

Por outro lado, rechaçamos ainda a alegação de confiscatoriedade ou excesso da multa aplicada, pois a mesma está regularmente prevista na Lei nº 7.014/96, mas precisamente no seu art. 42, inciso II, alínea “d” da legislação do ICMS, e sob este diploma legal não há nenhuma pecha de inconstitucionalidade neste sentido, não cabendo, assim, apreciação de razoabilidade ou proporcionalidade dos percentuais de multas nele previsto.

No mérito, melhor sorte não encontra o sujeito passivo, posto que ele próprio confessa que não efetuou o pagamento do imposto por antecipação, na forma e momento exigidos na legislação, como determinam o inciso II do art. 125, combinado com o art. 352-A, ambos do RICMS/BA, aplicando às suas aquisições interestaduais tratamento diverso do estabelecido na norma, o que o sujeita ao regramento disposto no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, sendo que neste

lançamento de ofício apenas está a se exigir a multa percentual nele estipulada – de 60% - pois o imposto apenas foi recolhido na forma exigida pela legislação pelo sujeito passivo na saída subsequente da mercadorias, como descrito na peça inicial do Auto de Infração.

Ressalto que a empresa alega que recolheu a antecipação parcial no percentual de 90%, e que “*deixou de recolher em média 10%, correspondente à alíquota de IPI, pois o encarregado da empresa deixou de incluir na base de cálculo da antecipação esta parcela, por força da disposição do art.55 do RICMS/BA, mas que no fechamento da conta corrente agregou esta parcela.*” Ora, é necessário esclarecer que, como afirmamos acima, a antecipação parcial é espécie do gênero antecipação tributária, logo, como tal, é exigido o imposto, de forma parcial, antes da ocorrência do fato gerador, que é a saída subsequente da mercadoria. Por outro lado, se está sendo antecipado o imposto que seria devido na saída, e na base de cálculo desta operação de saída deve ser agregado o IPI, óbvio que ao se exigir antecipadamente o imposto devido, o IPI deve também ser exigido antecipadamente. Esta inclusive é a orientação repassada aos contribuintes pela Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda deste Estado, através de Pareceres exarados em processos de consulta, tais como os Pareceres GECOT n^{os} 3256/2004, 1964/2004, 2315/2004 e 5378/2004.

Quanto à multa aplicada, determina o §1º do art. 42 do diploma legal citado que, no caso do contribuinte sujeito ao pagamento do imposto pelo regime normal deixar de recolher o imposto por antecipação, mas, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação subsequente, dispensa-se a exigência do imposto, aplicando-se, no entanto, a penalidade prevista no inciso II, alínea “d” do art. 42, ou seja, a multa de 60%, como aplicado neste lançamento de ofício. Esta é a dicção do referido dispositivo legal, que abaixo transcrevemos, “*in litteris*”:

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, nas hipóteses regulamentares;

§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido 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.

Por último, inaplicável o pedido de cancelamento ou redução da multa por previsão do art. 158 do RPAF, visto que a multa aplicada neste lançamento é multa por descumprimento de obrigação principal, e não multa por descumprimento de obrigação acessória, ao qual se aplica o dispositivo em comento, “*in verbis*”:

*Art. 158 - As multas por descumprimento de **obrigações acessórias** poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto. **Grifos nossos.***

E de fato, a multa ao qual se refere o §1º do art. 42 está sendo aplicada pelo fato de que houve o recolhimento espontâneo do imposto em momento subsequente ao que deveria ter sido recolhido, ou seja, o imposto deveria ter sido pago pelo seu valor integral no prazo regulamentar, mas foi recolhido em valor a menor, tendo ocorrido a complementação do valor devido apenas em um momento subsequente. Ora, tal fato importou em cumprimento **extemporâneo da obrigação principal**, o que importa em remanescer a penalidade – **multa pelo descumprimento desta obrigação principal, não cumprida no prazo devido – exigida expressamente no inciso II, alínea “d” do multicitado dispositivo, “in verbis”:** “*II - 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente: d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares*”. Grifos nossos.

Portanto, aqui não se trata, como quer fazer crer o recorrente, de mera multa por descumprimento de obrigação acessória, mas multa pelo cumprimento **extemporâneo** da obrigação principal, por-

tanto, multa por descumprimento da obrigação principal, como bem frisou a PGE/PROFIS em seu opinativo nos autos.

A obrigação acessória representa deveres administrativos, ou como denominam alguns, deveres instrumentais, que em muitas situações não têm dependência direta com a obrigação principal. A obrigação principal tem caráter patrimonial – obrigação de dar/pagar no momento exigido pela legislação tributária – já a obrigação acessória apresenta-se como uma obrigação de fazer ou não fazer, uma prestação administrativa ou um dever instrumental exigido. Portanto, são distintas e não se confundem. Pagar fora do prazo o imposto devido não é um descumprimento de obrigação acessória, e sim um descumprimento de uma obrigação principal. Se o imposto é pago fora do prazo previsto na legislação, remanesce o fato de que houve o descumprimento do pagamento do imposto no tempo exigido na legislação, ou seja, o cumprimento extemporâneo da obrigação não afasta a aplicação da penalidade, que é específica para o pagamento do imposto **fora do prazo**.

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epígrafado.

VOTO VENCEDOR

Discordo, com a devida licença, do voto lançado pela ilustre conselheira/relatora do presente PAF, apenas no que concerne à qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal e a sua possibilidade de redução pela Câmara de Julgamento Fiscal.

Com efeito, como bem pontuou a nobre relatora, o RPAF autoriza, em seu art. 158, que o órgão julgador do procedimento administrativo fiscal reduza ou cancele multas aplicadas em razão do descumprimento de obrigação acessória.

A Lei nº 7.014/96, no mesmo sentido, giza, no §7º, do seu art. 42, que *“as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”*.

Resta, portanto, verificar se estão ou não presentes nos autos os contornos exigidos pela legislação, para que seja apreciado e acolhido o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada à Recorrente, nesta instância de julgamento. E é neste ponto, exatamente, em que reside o dissenso.

O presente auto de infração visa ao lançamento de multa percentual no valor de R\$105.068,64, pelo recolhimento intempestivo do ICMS a título de antecipação parcial. Da análise dos autos, constata-se que a Recorrente, ao aferir a base de cálculo do ICMS devido a título de antecipação parcial, deixou de computar o IPI que entendia devido, ensejando o recolhimento a menor do imposto estadual. Tal equívoco, após constatado, foi corrigido pelo recorrente, que promoveu o pagamento do imposto na saída das mercadorias objeto da autuação.

Verifica-se, portanto, que, na data da autuação, já não mais existia imposto pendente de pagamento, tanto que a infração sob exame restringe-se à cobrança de multa percentual. Logo, o lançamento tratado no presente voto não tem por base descumprimento de obrigação principal, que, *in casu*, refere-se ao recolhimento integral do imposto devido, que já foi promovido pelo recorrente antes mesmo da lavratura do auto de infração, frise-se.

Como não há qualquer valor de imposto pendente de recolhimento, o descumprimento que se verifica na hipótese sob exame é exclusivamente com relação à antecipação parcial, que, consoante entendimento assente na doutrina e na jurisprudência pátrias, é modalidade de substituição tributária, sendo que esta última nada mais é do que uma técnica de tributação.

Ora, constatando-se que o contribuinte recolheu o imposto devido na íntegra e sendo-lhe imputada apenas a inobservância de uma técnica de tributação, é forçoso concluir que não se está diante do descumprimento de uma obrigação principal, mas, sim, descumprimento de uma obrigação acessória.

Não comungo do entendimento adotado pela ilustre relatora, no sentido de que houve pagamento intempestivo do imposto e, portanto, trata-se de descumprimento de obrigação principal. A meu ver, o contribuinte desatendeu a uma norma de caráter instrumental, que trata, justamente, de uma técnica de tributação, promovendo, por equívoco, o recolhimento do tributo na saída das mercadorias, sem que tenha havido pagamento a menor do imposto.

Com tais considerações, admito o pedido de redução ao cancelamento da multa formulado pelo contribuinte e, neste particular, constato a presença dos requisitos autorizadores do seu deferimento.

Conforme sobejamente comprovado nos autos, o recorrente não se esquivou do pagamento do tributo devido a título de antecipação parcial. Houve, apenas, um equívoco do seu preposto, na aferição da base de cálculo do tributo estadual, tendo sido excluído o valor atinente ao IPI. Registre-se que em função do “equívoco” do preposto do recorrente, apenas cerca de 10% do ICMS supostamente devido deixou de ser recolhido, o que é suficiente para demonstrar o seu intuito de cumprir com a obrigação tributária que lhe foi imposta pela lei.

Não obstante entenda até mesmo por duvidosa a necessidade de inclusão do imposto federal na base de cálculo da antecipação parcial, tratando-se de mercadorias destinadas a comercialização, o fato é que o recorrente, verificando a falta, procedeu ao recolhimento do restante do imposto que entendia devido na saída das mercadorias, regularizando completamente a sua situação e não restando qualquer valor a título de tributo pendente de recolhimento.

Nas circunstâncias, mais do que evidente a falta de dolo, fraude ou simulação nas condutas do recorrente. Não se pode falar, igualmente, em falta de recolhimento do tributo, pois, como visto, todo o ICMS devido foi pago e a infração sob exame visa à cobrança apenas de multa percentual.

Diante de todas estas considerações, é dever do Órgão Julgador, adstrito que está aos ditames da legalidade, aplicar o §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, para cancelar a multa aplicada.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para cancelar a multa aplicada na infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0002/07-3**, lavrado contra **ELÉTRICA BAHIANA - COMÉRCIO & IMPORTAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$80.658,58**, acrescido das multas de 60% sobre R\$62.612,87 e 70% sobre R\$18.045,71, previstas no art. 42, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Sandra Urânia Silva Andrade e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA/VOTO VENCIDO

FÁBIO DE ANDRADE MOURA - VOTO VENCEDOR

ANA PAULA TOMAZ MARTINS - REPR. PGE/PROFIS