

**PROCESSO** - A. I. N° 380214.0016/07-8  
**RECORRENTE** - NOVOPASSO CALÇADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0280-03/08  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 15/05/2009

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0090-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Mantida, no mérito, a Decisão da JJF. Retificação do Acórdão de 1º grau, que homologou valores recolhidos após autuação, por não existir nos autos prova do pagamento do ICMS lançado de ofício. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa por descumprimento de obrigação acessória absorvida pela multa decorrente do descumprimento da obrigação principal. O descumprimento da obrigação acessória funcionou como meio para o não pagamento do tributo, Aplicação do art. 42, § 5º, da Lei n° 7.014/96. Infração excluída para não caracterizar o “*bis in idem*” na aplicação da multa. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3<sup>a</sup> JJF, que decidiu à unanimidade, a Procedência Parcial do Auto de Infração em face da alteração do percentual de multa lançada no item 2, para 1%, mantida sem alteração a infração 1.

No presente lançamento de ofício foi exigido ICMS e multa em razão da prática das seguintes infrações:

*“Infração 01: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA. Valor do débito: R\$22.523,48. A exigência fiscal encontra-se respaldada nas notas fiscais anexadas às fls. ,*

*“Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no período de janeiro de 2004 a junho de 2006, sendo exigido multa no valor total de R\$19.835,23.”*

A Junta de Julgamento ao decidir a lide afastou as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte e no mérito manteve a infração 1, aplicando ao caso o art. 125 do RICMS/97, para considerar devido o ICMS a título de antecipação tributária de mercadorias sujeitas ao regime de substituição, adquiridas em outras unidades da Federação, conforme consta das notas fiscais anexadas ao PAF, fls. 21 a 229, com o ICMS apurado nos demonstrativos de 17 a 20. Constou

também do acórdão que o valor exigido na infração 1, no montante de R\$22.523,48, já foi objeto da Denúncia Espontânea de nº 600000158208, devendo o ICMS que foi recolhido pelo sujeito passivo ser considerado quando da quitação total do débito deste Auto de Infração.

Quanto à infração nº 2, a Junta ressaltou que a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97), sendo que a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa. Não foram acolhidos os argumentos defensivos que visavam cancelar a penalidade, mas a JJF efetuou a redução da multa, ao entendimento de que o fato deveria ser enquadrado no art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96, com penalidade de 1%, por se tratar de aquisição de mercadorias com a fase de tributação encerrada, que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Em decorrência, a penalidade no valor original de R\$19.835,23 foi reduzida para R\$ 1.983,56. Não foi acatado o pedido de cancelamento da multa exigida na infração 02 ao argumento de que não ficou comprovado nos autos que a falta de cumprimento da obrigação acessória não implicou falta de recolhimento de tributo, consoante o disposto no art. 158 do RPAF/99.

Ao concluir o voto a relatora da 1ª instância consignou que o contribuinte, após ser cientificado da diligência requerida pela 3ª JJF CONSEF, entendeu que era necessário pagar o débito apurado na infração 1, no valor de R\$22.523,48 e para isso, fez uma “denúncia espontânea” de nº 6000001582081, referente a esse valor, tendo iniciado o pagamento, sendo destacado na resolução do Acórdão que os valores efetivamente recolhidos devem ser homologados pela autoridade competente. Observou, porém, que o mencionado pagamento se refere à primeira infração e deve ser computado quando da quitação do valor total devido no presente Auto de Infração.

Na súplica recursal, inserida às fls. 386/388 requereu o contribuinte, em suma, a redução da multa aplicada nas duas infrações, de 60% para 10%. Sustentou a sua pretensão no argumento de que a exigência fiscal encontra-se baseada tão-somente em presunção fiscal incompatível com a atividade vinculada e regrada da Administração Pública e que o ICMS foi exigido sem prova concreta da ocorrência do fato gerador.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS) se manifestou nos autos em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão. Consignou a ilustre representante da PGE/PROFIS que as razões recursais apresentadas não visam elidir as infrações apuradas no presente lançamento. Registrhou que o autuado não trouxe aos autos qualquer argumento jurídico ou prova capaz de afastar as imputações apuradas no lançamento tributário, contestando de forma genérica as infrações. Em seguida, argumentou que no tocante à infração 1 a multa aplicada se encontra prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e refere-se a multa por descumprimento de obrigação principal (ICMS não recolhido por antecipação), estando perfeitamente adequada ao fato imputado ao contribuinte.

Quanto à infração 2, observou que a Decisão recorrida modificou a multa aplicada para 1% do valor comercial das mercadorias, nos moldes previstos no inciso XI, da Lei nº 7.014/96.

Ao final opinou pelo Não Provimento do apelo empresarial.

## VOTO

Deve ser mantida a Decisão da Junta de Julgamento quanto à infração 1, na qual se exige ICMS pela falta de recolhimento da antecipação tributária de mercadorias enquadradas no regime de substituição, adquiridas em outras unidades da Federação. Isto porque o contribuinte, na sua intervenção às fls. 369/370, declarou ter solicitado à repartição fazendária, após a autuação, o pagamento em parcelas desta parte do Auto de Infração, protocolando para tanto uma “denúncia espontânea”, registrada sob o nº 6000001582081. Apesar deste expediente ser totalmente

inadequado para a situação em exame, visto que só se denuncia tributo antes de iniciada qualquer ação fiscal, conforme prescreve o art. 59 do RPAF/99, esta intervenção do contribuinte deve ser recebida como uma confissão de dívida e desistência do Recurso Voluntário interposto, visto que quem externa a intenção de pagar e formaliza essa intenção à Administração Tributária, pratica ato incompatível com a pretensão de recorrer. Diante disso, deve a repartição fiscal de origem deste PAF reunir os feitos e processar o pedido protocolado sob o nº 6000001582081, registrado como “denúncia espontânea”, para analisar a possibilidade de convertê-lo em requerimento de parcelamento do item 1 do Auto de Infração, em face da identidade de valores.

Não obstante as circunstâncias de ordem processual acima expostas poderem causar um tumulto no processo que a Administração deve de imediato corrigir, a infração cometida pelo sujeito passivo se encontra devidamente comprovada pelas notas fiscais de aquisição que foram juntadas ao processo, às fls. 21 a 229. O autuado não negou as aquisições nem mesmo trouxe aos autos documentos que atestassem o pagamento do ICMS das mercadorias adquiridas. Por outro lado a obrigação tributária se encontra prevista em dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, entre eles o art. 125, inc. I, letra “a” e o art. 371, inc. I, “a”, não havendo qualquer dúvida que o recorrente descumpriu normas expressas da legislação tributária estadual.

Limitou-se o contribuinte em seu apelo fazer uma contestação genérica das infrações requerendo, ao final, a redução das multas de 60% para 10%. O referido pedido, todavia encontra pelo menos 2 (dois) óbices legais para o seu atendimento. Primeiro, em razão da multa derivar de descumprimento de obrigação tributária principal, ou seja, a penalidade foi lançada em virtude do autuado se encontrar omisso de pagamento do ICMS, particularidade que afasta a competência desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal de ingressar no mérito do apelo empresarial, visto que a legislação processual administrativa, atribui com exclusividade à Câmara Superior deste CONSEF, o exame e a Decisão desta matéria, conforme se encontra previsto no art. 159 do RPAF/99. Poderíamos até cogitar a aplicação, ao caso, do princípio da fungibilidade dos Recursos e encaminhar o pleito para a Câmara Superior, porém, o contribuinte não instruiu a sua petição com a prova do pagamento do principal, condição *“sine qua non”* para que o pedido de dispensa de multa seja processado naquela instância superior. Diante dos óbices processuais apontados acima deve ser mantida a Decisão de 1º grau, em relação ao item 1 do lançamento, que condenou o contribuinte ao pagamento do valor de R\$22.523,48, mais os acréscimos legais.

Observo, todavia, que no presente processo não foram anexadas provas documentais que atestassem o pagamento de parcelas atinentes à infração em exame, havendo apenas a menção de que o contribuinte protocolou uma “denúncia espontânea”, registrada sob o nº 6000001582081, que entendo deve ser recebida como pedido de parcelamento de débito lançado através Auto de Infração. Diante disso, não há valores a serem homologados, razão pela qual retifico a resolução da Junta de Julgamento para excluir da parte dispositiva do Acórdão a expressão *“... devendo ser homologados os valores já recolhidos”*.

A Decisão quanto à infração 2, todavia, necessita ser totalmente revista. Nesta parte do lançamento a fiscalização lançou multa por descumprimento de obrigação acessória considerando que o contribuinte deixou de lançar em sua escrita fiscal as notas fiscais de aquisição de mercadorias. A Junta manteve a infração procedendo, entretanto, à redução da penalidade para 1% do valor comercial, visto que as notas fiscais não escrituradas acobertavam aquisição de mercadorias cujo imposto se encontrava submetido ao regime da antecipação tributária por substituição. Ao analisar o demonstrativo que serviu de base para o lançamento constatei que as notas fiscais não registradas são as mesmas que integram a exigência fiscal contida no item 1 do Auto de Infração, na qual foi aplicada a penalidade de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pelo não recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária.

A Lei nº 7.014/96, porém, tem disposição expressa no § 5º, do art. 42, que afasta a possibilidade de manutenção da multa em exame. Eis o teor da norma em comento:

*“Art. 42 (...) § 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.”*

Observa-se, sem maior esforço, que na situação em análise a obrigação acessória de não registro das notas fiscais foi o meio que o contribuinte utilizou para se eximir do pagamento do imposto (obrigação principal), em cuja apuração o autuante teve que se valer das 3<sup>a</sup> vias emitidas pelos fornecedores do autuado e retidas pelo fisco baiano. A infração acessória foi, portanto, o expediente ou via para o cometimento da infração e a inexecução da obrigação principal. A omissão de registro acobertou as aquisições e por via de consequência, não declarando essas operações de compra de mercadorias, deixou o contribuinte de efetuar o pagamento do ICMS por antecipação. Por este motivo, a multa decorrente do não recolhimento do tributo absorve a penalidade de não registro das notas fiscais. Evita-se, assim, a incidência de dupla penalização ou o “bis in idem”, circunstância que é expressamente vedada pelo comando legal inserido no § 5º, do art. 42, da Lei do ICMS que positiva o princípio jurídico da consunção, assentado em duas premissas: a infração maior absorve a menor e a infração fim absorve a infração meio.

Acolho, portanto, a pretensão recursal, para excluir da autuação a penalidade lançada no item 2 do Auto de Infração.

Ante o exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar tão-somente a procedência do item 1 do presente lançamento de ofício, retificando, porém, a Resolução da JJF que homologou valores cujos recolhimentos não se encontram comprovados no processo.

Represento, todavia, à autoridade fazendária da Inspetoria de origem do presente processo para que regularize o trâmite processual, considerando o expediente indevidamente protocolado pelo contribuinte, sob o nº 6000001582081, após a autuação, com o título de “denúncia espontânea”. Intime-se o autuado a efetuar o pagamento do débito de R\$22.523,48, integrante do item 1 do presente lançamento, com os acréscimos de lei, analisando a possibilidade de convertê-lo em pedido de parcelamento, visto que existe identidade de valores.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 380214.0016/07-8, lavrado contra **NOVOPASSO CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.523,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS