

**PROCESSO** - A. I. Nº 180459.0003/12-6  
**RECORRENTE** - DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0299-03/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 11/10/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0287-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O autuado comprova parte da referida escrituração. Infração parcialmente subsistente. 2. LIVROS FISCAIS. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO. Uma vez comprovado a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado integralmente, em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. O contribuinte comprovou ter realizado tempestivamente o recolhimento do ICMS de parte das notas fiscais do levantamento do autuante. Infração parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/05/2012 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$60.697,81, em decorrência do cometimento de quatro infrações, sendo somente contestadas em sede de Recurso as infrações 01, 02 e 03, a seguir descritas:

*Infração 01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. (meses de maio, setembro, outubro de 2007, janeiro, fevereiro, julho e dezembro de 2008, sendo aplicada a multa de 10% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada, multa pelo descumprimento de obrigação acessória, totalizando R\$ 6.649,48);*

*Infração 02 - Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (mês de janeiro de 2011, no valor de R\$45.126,63, acrescido da multa de 60%);*

*Infração 03 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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 saída posterior tributada normalmente, (meses de fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2008, novembro e dezembro de 2009 e janeiro de 2010, no valor de R\$6.229,61).*

Houve interposição de Defesa às fls. 428 a 437, pedindo pela improcedência de todas as infrações lançadas e, por parte do Fiscal Autuante, apresentação de Informação Fiscal à fl. 497, rebatendo grande parte das teses recursais e pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**"VOTO**

(...)

*Compulsando os autos, vejo que o PAF está revestido das formalidades legais, nele estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, pois que a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes e em demonstrativos e documentos dos quais foram dados cópias ao autuado mediante afirmação de recebimento, de modo a possibilitar-lhe o exercício do contraditório com plena garantia da ampla defesa sem o mínimo cerceio.*

*Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte desta julgadora para Decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, II, "a" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*No mérito, a infração 01 refere-se à multa por descumprimento de obrigação acessória pelo fato de o sujeito passivo ter deixado de registrar notas fiscais de entradas em sua escrituração fiscal e a infração 04 acusa a falta de recolhimento da antecipação parcial. Em sede defensiva, o autuado alegou que cumpriu estas obrigações, no entanto, por equívoco, realizou o registro das notas fiscais e fez o recolhimento da antecipação parcial através da inscrição estadual e CNPJ da matriz.*

*Na informação fiscal, o autuante afirma que o contribuinte comprovou apenas o registro da nota fiscal de nº 184194, no valor de R\$9.456,96, que exclui do levantamento fiscal. Sobre o recolhimento da antecipação parcial, afirma que diante dos DAEs apresentados concorda com os argumentos da empresa, pois na verdade o erro referente ao nº de inscrição da matriz utilizado para o recolhimento do imposto, não trouxe prejuízos para o erário público. Quanto à multa aplicada pela não escrituração das notas fiscais de entradas, reafirma a atuação dizendo não concordar com sua exclusão.*

*Acato entendimento do autuante, visto que o recolhimento do ICMS antecipação parcial, infração 04, foi devidamente comprovado e os valores referentes ao imposto ingressaram nos cofres públicos. Entretanto, relativamente à infração 01, em função da autonomia dos estabelecimentos, com o registro de notas fiscais de entradas na escrituração da matriz, ocorreu utilização indevida de créditos fiscais em estabelecimento diverso do indicado no documento, o que se constitui em ilícito tributário. Portanto, não podemos afirmar de forma inequívoca não ter havido prejuízo ao erário estadual com este procedimento, conforme quer o autuado.*

*Assim sendo, concluo que a infração 01 subsiste parcialmente e com a exclusão do valor de R\$1.150,72, data de ocorrência 31.07.2008, referente a exclusão da nota fiscal nº 184194, o valor do débito remanesce em R\$5.498,76. Quanto ao recolhimento do ICMS antecipação parcial, o contribuinte comprovou o respectivo recolhimento, ainda que na inscrição estadual da matriz, logo a infração 04 está descaracterizada.*

*Sobre a infração 02, ICMS regularmente registrado nos livros fiscais, porem não recolhido tempestivamente, o autuado não nega o cometimento da infração, insurgindo-se apenas contra a multa aplicada, que diz não ser razoável tachando-a de confiscatória, requerendo sua anulação ou cancelamento.*

*Sobre a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99. Portanto, a infração 02 subsiste integralmente no valor histórico de R\$45.126,63.*

*A infração 03, refere-se a multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial. O autuado em sua impugnação comprova o recolhimento no prazo regulamentar, de parte das notas fiscais constante no levantamento do autuante. Declara que por equívoco, a arrecadação se deu com a inscrição de sua loja matriz.*

*O autuante em informação fiscal registra acolher a alegação do contribuinte, visto que diante dos DAEs apresentados concorda que na verdade o erro de recolhimento referente ao nº de inscrição da empresa, não trouxe prejuízos para o erário público. Informa que refaz o demonstrativo com a exclusão das notas fiscais, com o valor do ICMS antecipação parcial recolhido no prazo regulamentar devidamente comprovado conforme fl.514.*

*Acato o demonstrativo do auditor, visto que ajustado diante da apresentação dos DAEs de recolhimento e a infração 03 subsiste em R\$1.256,15.*

*Quanto ao insistente pedido pelo cancelamento da multa aplicada, transcrevo norma sobre a matéria para melhor entendimento sobre a questão. Assim dispõe a alínea "d", inciso II do art. 42 da Lei 7014/96, in verbis:*

*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;

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, verifica-se que o autuado descumpriu norma expressa da legislação vigente, portanto não pode ser acolhido seu pedido de nulidade ou cancelamento da multa aplicada.

Ante ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 01	5.498,76
INFRAÇÃO 02 31.08.2011	45.126,63
INFRAÇÃO 03 31.08.2008	663,91
30.11.2009	187,86
30.01.2010	404,38
INFRAÇÃO 04	- 0 -
TOTAL	51.881,54

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls 543 a 552 no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância quanto às infrações 1, 2 e 3.

Inicia o seu arrazoado arguindo a inexistência a infração 1. Após dizer que foi reconhecida pela JJF e pelo próprio autuante o correto registro da Nota Fiscal nº 184194, excluindo-a do lançamento fiscal, assevera que registrou as mercadorias que deram entrada no estabelecimento autuado. Reconhece que o livro de entrada apresentado em sede de defesa “*é na verdade da matriz do recorrente, ou seja, as notas fiscais foram lançadas na matriz e não em outra empresa*”. Entretanto, afirma que tal procedimento não causou danos ao Erário uma vez que o Recorrente não deixou de escriturar e pagar a antecipação tributária, conforme abordado pela 3ª JJF.

Após citar o argumento dos julgadores de Primeira Instância para a manutenção da infração 1 de que “*ocorreu a utilização indevida de créditos fiscais em estabelecimento diverso no indicado nos documentos*”, alega novamente que a JJF acatou o argumento do Recorrente de que não houve dano ao Erário, mas simplesmente aproveitamento do crédito pela matriz e não na filial. Neste ponto, demonstra nota a nota os valores recolhidos na antecipação parcial, conforme se vê abaixo:

- a) Nota Fiscal nº 740125 – Foi recolhido o ICMS antecipação parcial e lançado na matriz através de DAE no valor de R\$ 1.639,31
- b) Nota Fiscal nº 248924 – Foi recolhido o ICMS antecipação parcial e lançado na matriz através de DAE no valor de R\$ 10.651,46
- c) Nota Fiscal nº<sup>os</sup> 13894, 13893, 13892, 13891, 13895 - Foi recolhido o ICMS antecipação parcial e lançado na matriz através de DAE no valor de R\$ 163.135,45
- d) Nota Fiscal nº<sup>os</sup> 512427, 512376, 454547, 214645, 214993, 214994, 455579 – Foi recolhido o ICMS antecipação parcial e lançado na matriz através de DAE no valor de R\$ 10.825,96
- e) Nota Fiscal nº<sup>os</sup> 21653, 162940, 162941, 164892 – Lançado no livro da filial – Central de Distribuição.

Ao final do tópico, alega que restou comprovado que houve a escrituração das citadas notas fiscais, não houve dano ao Erário e que está equivocado o entendimento da 3ª JJF.

Na infração 2, insurge-se contra o caráter confiscatório da multa cominada, pedindo que tal fato seja revisto por esta CJF. Afirma que a multa de 60% foi imposta sobre o valor do suposto imposto devido, revelando assim o caráter confiscatório da multa cobrada pelo Estado da Bahia, destoando do quanto previsto no art. 150, IV da CF, que transcreve. Assevera que a aplicada na infração 2 multa não é razoável, para então apoiar-se nas lições de Hugo de Brito Machado e expor seu conceito quanto caráter confiscatório do tributo e/ou multa, como é o caso da lide.

Afiança que “*é preciso que se proclame a Supremacia da Lei Maior e da Justiça sobre os caprichos e equívocos daqueles que devem obediência cega à legislação infraconstitucional, sob pena de, ao final, quando esgotarem-se os pedidos justificados, não mais restar a aplicação da Lei e da Justiça, mas tão somente a supremacia do arbítrio, da prepotência e da ignorância*”.

Em seguida, cita ensinamentos de Celso ribeiro Bastos, Ives Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coelho sobre carga tributária confiscatória. Transcreve ementa da ADI-MC (Medida Cautelar na Ação direta de Inconstitucionalidade) Nº 1075-DF, DJ 24.11.2006 que afasta tributo tido como confiscatório pelo STF.

Ao final deste item, infere que restou amplamente demonstrado que a penalidade imposta na infração 2 deve ser anulada em face do seu caráter confiscatório.

Adiante, passa a discorrer sobre a infração 3.

Transcreve parte do voto relativo a essa infração para então dizer que *“mais uma vez a 3ª Junta de Julgamento acata os fundamentos da defesa e de forma contraditória exclui parte da autuação, mas mantém outra”*. Propala tal afirmação porque diz ter comprovado que o tributo foi todo recolhido através dos DAE's que anexa, o que levaria 3ª JJF a acatar totalmente os fundamentos da defesa. Aduz também que o Auditor Fiscal não demonstra como chegou aos valores residuais supostamente devidos, fato que por si só macularia sua manifestação e o Acórdão recorrido.

Nestes termos, pede pela exclusão do valor remanescente da multa aplicada.

Ao final de seu arrazoado, pede para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando o Acórdão JJF nº 0299-03/12 quanto às infrações 1, 2 e 3, para passar a julgar totalmente improcedente o Auto de Infração aqui combatido.

Em termos, o PAF foi remetido a PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 556 e seguintes, a n. procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, após breve resumo dos fatos e das infrações ocorridas nos autos, afirma que as razões recursais são insuficientes para modificar o julgamento proferido pela primeira instância, pois não foi colacionado aos autos aprova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento.

Assevera que as infrações 1 e 3 foram acatadas pelo autuante e excluídos do levantamento fiscal as ocorrências que foram comprovadas pelo Autuado, remanescendo parte do débito que não fora comprovado mesmo em sede recursal. Alega que o recorrente não apresenta novos documentos ou argumentos além daqueles que já foram analisados pelo autuante e considerados na Decisão recorrida.

Quanto à infração 2, aponta que o Recorrente se insurge contra a multa aplicada por entender ser confiscatória. Afirma que a multa aplicada à infração esta adequada e prevista na legislação tributária, consoante o art. 42 da Lei nº 7.014/96. Alude que o art. 159 do RPAF prevê a possibilidade do contribuinte requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou a redução de multa por infração à obrigação tributária principal ao apelo da equidade, sendo indispensável fundamentar o pedido em umas das circunstâncias elencadas no parágrafo primeiro, incisos I a IV do citado dispositivo legal. Aduz também que deverá ser comprovada, como caráter objetivo, o pagamento do principal e seus acréscimos legais, como prevê o parágrafo segundo do mesmo artigo.

Assim, entende que o pedido de redução de multa só deve ser dirigido a Câmara Superior e não a uma de suas Câmaras.

Ao final, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Temos em análise Recurso Voluntário que visa à modificação da Decisão de primeiro grau, para que se julgue improcedente ou nulas as infrações 1, 2 e 3 do Auto de Infração em epígrafe.

A infração 1 é relativa a falta de escrituração das operações de entrada de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Durante o presente procedimento fiscal, restou

demonstrado que as operações foram registradas nos livros fiscais da matriz da empresa, com o devido pagamento do imposto devido por antecipação parcial. Tais fatos levaram a improcedência da infração 04, pois houvera o recolhimento da antecipação parcial, como também a manutenção de parte da infração 01, eis que, realmente houve a falta de escrituração no livro de entrada do estabelecimento em que realmente ocorreu a operação com as mercadorias.

Entendo que devemos ponderar certos aspectos para o correto deslinde do feito.

Primeiramente, não há dúvida quanto ao descumprimento da obrigação acessória em relação a correta escrituração dos livros fiscais, tanto que o próprio Sujeito Passivo expõe esse fato nos autos. Entretanto, no caso em tela, observo também que houve o pagamento do imposto devido (antecipação parcial), por outro estabelecimento da mesma empresa. De igual importância, noto que não houve qualquer embaraço a fiscalização pela inobservância dessa regra tributária instrumental.

Pela análise dessas questões, entendo que o Contribuinte não almejou, em nenhum momento ludibriar o Fisco Estadual ou tentou impedi-lo de exercer o seu poder de fiscalização, para que eventualmente pagasse menos imposto. Percebo até que as consequências pelo seu desacerto fiscal/administrativo só fizeram aumentar o custo de sua atividade, o que já leva em certa medida a sua própria penalização.

Assim, diante desses aspectos peculiares dos fatos vividos nestes autos, vejo que não houve dano algum ao Erário estadual, já que o imposto foi devidamente recolhido por outro estabelecimento da empresa, como também entendo que não houve qualquer traço ou indício de dolo, fraude ou simulação no descumprimento da exação. Por esses aspectos, entendo estarem presentes os requisitos necessários para a aplicação do quanto disposto no art. 158, do RPAF/BA, abaixo transcrito:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Portanto, reduzo a multa imposta por descumprimento de obrigação acessória na infração 1 para 10% do valor julgado em primeira instância, passando a ser cobrado o valor de R\$ 549,87.

Quanto a infração 02, o Recorrente somente se insurge contra a confiscatoriedade da multa aplicada. Mesmo entendendo que a multa prevista na legislação estadual é alta, deixo de analisar as alegações recursais por falta de competência dessa Câmara para julgar aspectos constitucionais das normas estaduais postas, conforme determina o art. 167, I do RPAF/BA.

Quanto ao mérito da acusação, vejo que não foram trazidos aos autos nenhuma prova que elidissem o cometimento do ilícito tributário, não havendo qualquer outro argumento jurídico que indicasse qualquer resistência quanto ao alegado pela fiscalização. De tal forma, aplico o quanto disposto no art. 140 do RPAF.

Infração procedente, conforme julgamento de piso.

No que tange a infração 3, o Recorrente clama pela exclusão do valor remanescente da multa aplicada. Compulsando os autos, depreendo que a imposição da multa se deu pelo descumprimento de obrigação acessória no percentual de 60% da antecipação parcial pela intempestividade do pagamento do imposto, e não pela falta do pagamento do mesmo.

Pela análise dos fatos ocorridos, novamente entendo que cabe a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RPAF/BA, pois a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse dolo ou intenção de burlar o Fisco quanto ao pagamento do imposto devido na antecipação parcial.

Não há dúvida que o imposto devido por antecipação já foi recolhido quando das saídas, como aponta a própria fiscalização, e o suposto prejuízo do Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo foi irrisória, desproporcional ao valor cobrado nos presentes

autos, podendo-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração.

Entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a igualdade de concorrência, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela nossa legislação em casos similares a este.

Assim sendo, por estarem presentes os requisitos previstos no art. 158 do RPAF, reduzo a multa da infração 3 para 10% do valor julgado em primeira instância, passando a ser cobrado a soma de R\$ 125,61.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, para reduzir as multas das infrações 1 e 3 para 10% dos valores julgados Em Primeira Instância.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3)**

*Data venia*, ousou discordar do n. relator quanto à redução das multas ora exigidas nas infrações 01 e 03 do presente lançamento fiscal.

É certo que o permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/BA faculta ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, deve ele dosar tal penalidade, se a situação assim se apresente, pois as determinações do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 não podem ser aplicadas indiscriminadamente, sendo necessária a análise de cada caso de *per si*.

As JJF e as CJF podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória se provado não ter existido dolo, fraude ou simulação. No presente caso, o contribuinte não faz prova. Afora que se este CONSEF seguir sistematicamente a linha de que cabe ao fisco, antes de aplicar qualquer penalidade de cunho acessório, ter que antes prova, por obrigação, não ter havido dolo, fraude ou simulação, como se infere do posicionamento do n. relator, o deixa sem respaldo legal para poder controlar as receitas estaduais, apenas podendo aplicar corretamente a legislação tributária posta e assim agir se comprovar dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou se entender que todo o contribuinte usa da má fé, o que, me parece, levaria a uma situação insustentável.

No mais, o que aqui se cobra são multas específicas, determinadas em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica penação por descumprimento de obrigação acessória e a sua existência se dar em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais. Além do mais, tem caráter educativo, visando preservar o crédito tributário.

E o referido artigo ainda acrescenta que, mesmo sendo comprovada a não existência de dolo, fraude ou simulação, é necessário que o fato não tenha causado prejuízo ao Erário. Esta é também situação, ao contrário do afirmado pelo n. relator, provada nos autos já que ao não recolher o imposto devido por antecipação parcial tempestivamente e na forma determinada pela legislação tributária, o recorrente causou sim prejuízo ao Erário.

E, quanto ao valor da multa ser expressivo, resalto de que esta é discussão de outra natureza. Se o n. relator considera a multa aplicada na infração 3 exorbitante, caracterizando-se como verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, ou seja, caminhando na seara da ilegalidade, pode propor a sua modificação, sacando das determinações contidas no art. 168 do RPAF/BA.

Voto no sentido da não redução das multas aplicadas nas infrações 01 e 03, mantendo inalterada a decisão de 1º Grau.

### **VOTO EM SEPARADO (Infração 3)**

Com a devida vênia, divirjo do voto do ilustre relator no que se refere a redução da multa incidente sobre a infração 3, porém, apesar de acompanhar o voto divergente quanto a não redução da multa, o faço sob outra fundamentação.

A acusação está posta nos termos abaixo reproduzidos:

*Infração 03 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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 saída posterior tributada normalmente, (meses de fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2008, novembro e dezembro de 2009 e janeiro de 2010, no valor de R\$6.229,61).*

A infração está enquadrada nos Arts. 61, inciso IX, 125, II §§ 7º e 8º e 352-A do RICMS/97, enquanto que a penalidade está tipificada no art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96. A 3ª Junta de Julgamento Fiscal, com base na revisão fiscal levada a efeito pelo próprio autuante, reduziu a penalidade para o valor de R\$1.256,15, julgando parcialmente procedente esta infração.

Isto posto, temos que a legislação estadual - Lei nº 7.014/96 - fixa a obrigatoriedade do contribuinte de efetuar o recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, definindo a base de cálculo para determinação do valor a ser pago no prazo fixado para o recolhimento:

*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.*

*Nota: O art. 12-A foi acrescentado pela Lei nº 8.967, de 29/12/03, DOE de 30/12/03, efeitos a partir de 01/03/04.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:*

*a) o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante, desde que não inferior ao valor de que cuida a alínea seguinte;*

*b) nas demais hipóteses, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, incluídas todas as despesas que as tenham onerado;*

*II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

*c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

*III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.*

Por outro lado, não tendo o contribuinte adimplido ao recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, ignorando a norma legal posta, e adotando simplesmente o critério de apuração do imposto através do regime normal de apuração, o Art. 42 da Lei nº 7.014/96, determina que seja aplicada a seguinte penalidade:

*§ 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”;*

Na situação indicada na infração 3 do presente Auto de Infração, o recorrente ignorou as determinações legais para efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial na forma e no prazo fixado pela legislação, ficando patente que o elemento temporal para pagamento do imposto/antecipação parcial não foi atendido, sendo, desta maneira, cabível a penalidade prevista no § 1º acima descrito.

Diante da situação acima, é que reside minha discordância tanto do relator quanto da ilustre conselheira que proferiu o voto vencedor, na medida que não vislumbro, neste caso, descumprimento de mera obrigação de caráter acessório, e, sim, descumprimento de obrigação principal ao deixar de efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial, que possui previsão legal para esse fim.

Não concordo com a tese de que ao efetuar o recolhimento do imposto inerente às operações ditas "normais" atendeu ao quanto exigido a título de antecipação parcial, pois são situações distintas, com fatos geradores também distintos. Enquanto o imposto por antecipação parcial é devido quando das aquisições de mercadorias para comercialização oriundas de outros estados, o imposto sobre as operações normais se efetiva à medida em que ocorrem as respectivas saídas, por período de apuração.

Neste contexto, estou convencido de que o não pagamento do imposto por antecipação parcial não se reveste de mero descumprimento de obrigação de natureza acessória, e, sim, descumprimento de obrigação principal, conforme se depreende do próprio Código Tributário Nacional - CTN, de acordo com o texto abaixo reproduzido:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

## **CAPÍTULO II**

### **Fato Gerador**

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Diante de todo o exposto, entendo equivocada a tese de socorrer-se na norma esposada pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzida pelo Art. 158 do RPAF/BA para reduzir a penalidade aplicada na infração 3 sob comento, [§ 7º *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*], visto que, ao não se configurar descumprimento de obrigação de natureza acessória, falece competência às Câmaras de Julgamento para tal fim, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Em conclusão, com fundamento nos argumentos acima, divirjo do i.relator quanto a redução da penalidade aplicada em relação à infração 3, ao tempo em que, com outra fundamentação no tocante a infração 3, acompanho o voto divergente que manteve inalterada a Decisão recorrida, inclusive quanto à infração 1, e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180459.0003/12-6, lavrado contra **DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.126,63**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.498,76** e da penalidade pecuniária no valor de **R\$1.256,15**, previstas nos incisos IX e II, alínea “d”, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 1 e 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS