

PROCESSO - A. I. Nº. 207470.0109/11-4
RECORRENTE - SIKA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0035-02/12
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET -11/10/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-12/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS. Documentos apresentados elidiram a infração. Acusação insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA PECUNIÁRIA. Revisão fiscal levada a efeito possibilitou a exclusão de parcela da penalidade aplicada. Modificada a Decisão recorrida. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Operações de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nas operações internas. Imputação não elidida. Infração mantida. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o feito, nesta oportunidade processual, de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que, através do Acórdão JJF nº 0035-02/12, julgou o Auto de Infração, lavrado em 27/09/2011, Procedente, exigindo ICMS e multa percentual de 60% por descumprimento de obrigação principal, no montante de R\$199.087,19, decorrentes do cometimento de três infrações, a seguir descritas:

Infração 01. Utilização a maior de crédito fiscal referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação. Consta da acusação fiscal que a empresa utilizou indevidamente crédito fiscal no valor de R\$5.373,25, conforme cópia do resumo da apuração do ICMS do livro Registro de Apuração do ICMS, do mês de outubro de 2008, com o título “crédito do imposto: outros créditos – antecipação parcial set/08” (fl. 04), sem que tivesse feito nenhum recolhimento deste valor para esta receita, além da multa de 60%, fato ocorrido no mês de outubro de 2008;

Infração 02. Multa percentual (60%) sobre a parcela do 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 saída posterior tributada normalmente, no período de novembro de 2007 a dezembro de 2008, totalizando R\$161.651,78;

Infração 03. Falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Segundo relato da autuante, a empresa vendeu mercadorias incluídas na substituição tributária, para contribuintes cadastrados na SEFAZ como comércio ou atividade com apuração do ICMS através de conta corrente fiscal, recolhendo ICMS com o código 759 antecipação parcial, conforme demonstrativo, sem proceder a retenção do imposto, totalizando R\$32.062,16, além da multa de 60%, ocorrência verificada no período de janeiro de 2007 a fevereiro de 2008, abril a outubro e dezembro de 2008.

Obedecidos os trâmites legais, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 1.382 a 1.418) e a autuante prestou a informação fiscal de fls. 1.438 /1.439.

Em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência do Auto de Infração, com Decisão de teor adiante reproduzido:

“Inicialmente, gostaria de observar que em sua peça defensiva, a empresa autuada faz menção ao fato de que “...não foi observado o disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº 7.629/99”, ou “o Fiscal deveria ter citado qual alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto 6.284/97 seria aplicável na autuação, o que não foi

feito". Muito embora a advogada que subscreva as manifestações do autuado possua o número de inscrição na Ordem dos Advogados da Bahia, a bem da verdade, gostaria de esclarecer que tanto o Decreto nº 7.629/99, quanto o Decreto nº 6.284/97, apenas aprovaram os Regulamentos do Processo Administrativo Fiscal e do ICMS, respectivamente, possuindo apenas dois artigos. Por tal razão, tais menções foram entendidas como sendo de cada Decreto que aprovou o Regulamento respectivo.

Ainda de relação ao fato de que o autuado em sua peça defensiva ter, de forma genérica solicitado a nulidade do lançamento, muito embora, no curso da argumentação, tenha, efetivamente, se manifestado acerca de matéria de natureza preliminar, como, de igual forma, adentrado ao mérito da autuação, motivo pelo qual, repartirei a apreciação defensiva sob cada um de ambos os aspectos.

O primeiro aspecto defensivo a ser abordado relativamente à preliminar de nulidade suscitada, de "que não foi observado o disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº. 7.629/99, segundo o qual o Auto de Infração conterà... a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa" (sic), não pode prosperar. Primeiramente, por que no corpo do Auto de Infração, consta de forma expressa e explícita a repartição fazendária responsável pelo processo. Segundo, por que como é sabido inclusive pelo autuado, as empresas da Diretoria da Região Metropolitana, órgão ao qual a empresa autuada encontra-se submetida, funcionam no mesmo local. E por último, por que tendo a empresa recebido cópia dos demonstrativos elaborados pela autuante, conforme se depreende do manuseio do próprio processo, bem como aquelas outras peças que não lhe foram entregues nada mais são do que documentos que estão em seu poder, como livros e notas fiscais.

Quanto à alegação de que "não foi cumprido o disposto no artigo 15, inciso II, alínea "a" do mesmo Decreto nº 7.629/99, segundo o qual na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte... - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:... a localidade e a denominação ou sigla da repartição", utilizo-me da mesma argumentação acima exposta, para, de igual forma, refutar a arguição posta, até mesmo por que, ainda na absurda hipótese do contribuinte desconhecer a localização da unidade fazendária à qual está subordinado, uma simples consulta no site da Secretaria da Fazenda, lhe daria as informações necessárias.

Ainda em relação a tais argumentações, importante frisar-se que nas cinco intimações emitidas pela autuante, constante às fls. 08, 09, 10, 11 e 12, constam de forma precisa, o endereço da repartição fiscal responsável pela fiscalização, e por consequência, pelo Auto de Infração.

Por outro lado, o fato de nos itens 01 e 02 do Auto de Infração, a Auditora Fiscal autuante não ter citado qual alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto 6.284/97 seria aplicável na autuação, o que não foi feito, de igual forma, não se constitui em elemento motivador para a ocorrência de nulidade do feito. A rigor do artigo 18, § 1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, prever que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. Ademais, pelo teor da extensa peça defensiva, fica mais do que confirmado que a empresa autuada tomou conhecimento do inteiro teor da acusação, inclusive, defendendo-se de forma plena e completa. Por isso, de igual forma, não acato a alegação como determinante da nulidade do feito.

Já no que concerne à alegação de que no item 03 do Auto de Infração, a Autuante, e não "o Fiscal", como equivocadamente fala a defesa, deveria ter citado qual item do inciso II do artigo 353 do Decreto 6.284/97 teria sido a aplicável na autuação, bem como qual o inciso do artigo 61 seria aplicável, o que, de igual forma, não foi feito, ao seu entender, a mesma argumentação acima posta, pode ser utilizada para refutar tal argumento.

Por tais razões, os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal foram atendidos na sua inteireza, não havendo qualquer violação legal que implicasse em prejuízo para a defesa, a qual, reitero-se, teve pleno conhecimento do teor da acusação fiscal, e veio ao feito para exercer o seu legítimo direito de defesa, de forma plena e completa. Dessa forma, não acolho os argumentos trazidos a título do que entendo considerações de natureza preliminar, pelo fato de não vislumbrar nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99.

Quanto ao mérito da acusação, diversamente do contido na peça defensiva, as demais observações intituladas "nulidades" pela defesa, adentram no conteúdo do lançamento, motivo pelo qual serão desta forma analisadas e consideradas.

De relação à infração 01, que versa sobre a utilização a maior de crédito fiscal referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação, pela apropriação de crédito fiscal que não teria correspondido a parcela regularmente recolhida à Fazenda Pública, a questão não merece mais delongas, sequer adentrarei com mais vagar na argumentação do autuado em relação à eventual falta de motivação e da incorreta apuração da base de cálculo de tal item. Isso por que pela documentação acostada ao processo, a empresa sempre apurou, recolheu e posteriormente creditou-se do imposto devido a título de antecipação parcial, que sabidamente, não encerra a fase de tributação.

A previsão legal para tal cobrança encontra-se no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, o qual afirma que 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.

Já o § 1º do mesmo dispositivo legal, determina que a antecipação parcial estabelecida não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

Dessa forma, inexistente qualquer dúvida acerca da matéria, e, contrariamente ao alegado na peça defensiva, o cálculo do imposto foi feito pelo próprio contribuinte, o qual, apesar de não apresentar a comprovação do recolhimento do imposto, utilizou-se do crédito fiscal correspondente à entrada da mercadoria.

Ora, se o próprio sujeito passivo realizou os cálculos do imposto e apurou a base de cálculo, como falar neste momento em "...incorreta apuração da base de cálculo"? O cerne único da discussão diz respeito à questão material. Como a legislação estipula que somente se pode utilizar o crédito da antecipação parcial se o pagamento a ele referente for realizado, no meu entendimento este é o único ponto a ser observado, até por que outros recolhimentos a título de antecipação parcial foram realizados pela empresa autuada, sem que em momento nenhum, inclusive anteriormente ao início da ação fiscal realizasse administrativamente qualquer questionamento a respeito.

E nesta seara, a apresentação dos documentos de fls. 1.463 a 1.465 não resolve a questão: explicando melhor, o Documento de Arrecadação Estadual (DAE) que trazido ao processo como elemento probante para a desconstituição da primeira acusação, refere-se a recolhimento de antecipação parcial realizado pelo estabelecimento da SIKI S/A, de CNPJ 33.081.704/0003-57, localizado na Via Ipitanga, CIA, Simões Filho, ao passo que o estabelecimento fiscalizado é portador do CNPJ 33.081.704/0018-33, localizado na Via Periférica I, CIA, Simões Filho, distinto, pois, daquele outro responsável pelo recolhimento.

Ressalte-se que tal apresentação não atendeu à exigência contida no RPAF/99, artigo 123, embora apreciado, diante do fato de que o objetivo maior do processo administrativo fiscal é a busca da verdade material.

Dessa forma, não pode o mesmo ser acatado, pois o crédito somente seria admitido se relativo a recolhimento efetivado pelo estabelecimento defendente, e jamais, por outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa. Isso por que vigora o princípio da autonomia dos estabelecimentos, presente, inclusive, na Lei Complementar nº 87/96, que vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte. Essa vinculação tem seus reflexos, segundo refere o "caput" do mesmo artigo 11, em primeiro lugar, na definição da própria titularidade ativa do tributo.

Com efeito, ao indicar o estabelecimento como "local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto", tal dispositivo, de fato, estabelece que, ainda que um mesmo contribuinte tenha estabelecimentos em várias unidades da Federação, ou até mesmo dentro do território estadual, o imposto será devido por aquele estabelecimento em que ocorrer o fato gerador.

Outra consequência das disposições do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96 é a "definição do estabelecimento responsável" pelo pagamento do imposto em função do local em que considera ocorrido o fato gerador. Essa disposição reflete a adoção do princípio segundo o qual, para os fins do ICMS, cada estabelecimento do contribuinte do ICMS é dotado de autonomia em relação aos demais, consagrado expressamente pelo inciso II do § 3º do artigo 11, que estabelece:

Art. 11. (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - (...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

A aplicação de tal princípio se encontra, inclusive, consagrado em inúmeras decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como bem deve saber o autuado, diante da qualidade da banca que a defende.

Dessa forma, e diante do fato de que o elemento de prova material trazido ao feito na tentativa de desqualificar a acusação fiscal se mostrou imprestável, pelo motivo acima exposto, fica a cobrança da mesma mantida.

No tocante à infração 02, que diz respeito à cobrança de multa percentual (60%) sobre a parcela do 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 saída posterior tributada normalmente, alguns esclarecimentos devem ser prestados.

A empresa autuada comercializa uma linha diversificada de produtos, dos quais alguns deles encontram-se sujeitos à substituição tributária, e outros com tributação normal, através do mecanismo débito/crédito, de

acordo com relação elaborada pela própria empresa autuado, e constante às fls. 213 a 217, e assinadas por seu preposto, Cícero César, registre-se, o mesmo que assinou o Auto de Infração às fls. 03.

Em relação àqueles produtos sujeitos à tributação normal, conforma já visto no curso deste voto, aplicam-se as disposições contidas no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, o qual afirma que 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.

Trata-se, como visto, de obrigação tributária de natureza principal, vez representar recolhimento de tributo. O que a infração 02 indica, é apenas e tão somente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento no prazo estabelecido da denominada “antecipação parcial”. Em momento algum a Autuante afirma que o imposto devido não neste momento (o da aquisição de mercadoria para comercialização em operação interestadual) deixou de ser recolhido. Isso ocorreu quando da saída da mesma.

Apenas em função da sistemática legal estabelecida, este recolhimento deveria ser fracionado em dois momentos. No primeiro, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, uma parcela do tributo seria recolhido a título de antecipação parcial, cabendo à empresa apropriar-se do crédito fiscal correspondente ao recolhimento efetuado, e no segundo momento, ao comercializar a mercadoria, recolheria o imposto pela ocorrência da saída da mesma.

A prática do autuado foi a de não recolher o imposto devido a título de antecipação parcial, deixando para fazê-lo quando da saída da mercadoria, o que é prática contrária à previsão legal, estando prevista a aplicação da penalidade pecuniária por tal fato, no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96:

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;

Dessa forma, a argumentação do autuado não possui qualquer pertinência quanto ao real motivo da imposição da penalidade, razão pela qual não pode ser considerada para a desconstituição da sua aplicação, vez que a empresa não nega, em momento algum, o não recolhimento de antecipação parcial quando devida, inclusive os extratos de pagamento acostados pela autuante nas fls. 43 a 45 informam que em outros meses do período fiscalizado, o autuado fez tais recolhimentos, dos quais, inclusive, um deles é objeto da infração 01.

Dessa forma, a autuação quanto a este item deve ser mantida.

Quanto à infração 03, diz respeito a falta de retenção e conseqüente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A obrigação legal de recolhimento do imposto se encontra no artigo 353, inciso II, item 16 do RICMS/97, que determina serem responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado, o que segundo relato da autuante não ocorreu, tendo em vista o recolhimento de antecipação parcial pelo sujeito passivo quando da entrada das mesmas.

Quanto ao julgado do STF resultante da Decisão constante da ADI nº. 1851, entendo que não pode prosperar, vez que de acordo com seu enunciado “somente por lei é possível ser instituídas as hipóteses de substituição tributária, além de ter sido assegurada a imediata restituição dos recolhimentos atrelados a fatos jurídicos que não se confirmaram”, e na forma contida na Lei nº. 7.014/96, artigo 8º, inciso II, que são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, as mercadorias que indica. Com isso, contrariamente ao alegado pelo autuado, inexistente ilegalidade ou desconformidade com a posição adotada pela Corte Maior.

Como já visto, a norma regulamentar elenca, de forma detalhada, as mercadorias sobre as quais incidirá o instituto da substituição tributária, constando, inclusive, o código NCM, na relação elaborada pela empresa com a indicação da situação tributária de cada mercadoria, (fls. 213 a 217), consta em coluna própria, o código NCM de cada produto de sua linha de comercialização, o que contradiz a argumentação defensiva, além do que, a redação do artigo 6º da Lei Complementar 87/96 estipula que Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário, e que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes,

inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto, concluindo que a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado, já com a redação dada pela Lei Complementar 11/2002.

Nessa linha de raciocínio, não vislumbro qualquer violação ao Convênio ICMS 74/94, conforme consta na alegação defensiva, no tocante ao procedimento constante no lançamento.

A contraponto de tal argumentação, a legislação estadual, inclusive o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, para cada tipo de produto elencado no rol daqueles sujeitos à substituição tributária nas operações internas, informa ao lado o número da respectiva NCM.

Poderíamos até mesmo admitir que a cobrança, a princípio seria admitida, uma vez que o sujeito passivo, em momento algum nega tal prática, apenas alegando em seu favor que de fato as mercadorias foram comercializadas para empresas especializadas na colocação de vidros que não praticam revenda dos mesmos, trazendo, a título de exemplo, cópias de algumas notas fiscais que no seu entendimento provariam a sua assertiva, em relação às quais, inclusive, observo encontrarem-se notas de vendas para destinatários de outros estados, a exemplo daquela constante da fl. 1.453, destinada à empresa Jackson Silva Bonfim ME, localizada no município de Estância, Sergipe, que não foi objeto de qualquer cobrança no lançamento realizado, o qual versa apenas quanto às operações internas.

No tocante à Decisão Normativa CAT, do Estado de São Paulo, nº. 12/09 invocada pelo autuado, não pode ter qualquer eficácia no tocante às operações ocorridas no Estado da Bahia, tendo em vista que sendo o ICMS um tributo de natureza estadual, na forma estatuída na Constituição Federal em seu artigo 155, inciso II, decorrendo daí o fato de que cada unidade federativa possui competência para legislar em relação a tal tributo, de forma autônoma e independente. Dessa forma, a eficácia e os efeitos legais de tal Decisão, norma infra legal, diga-se de passagem, devem ficar apenas adstritos ao território do Estado de São Paulo, muito embora não neguemos o uso da analogia em direito.

Não vejo, de igual forma, a presença de duplicidade na cobrança, diante, em que pese o louvável esforço da defesa, de comprovar que o imposto não retido e recolhido pelo autuado foi pago por outrem, ainda que o adquirente de suas mercadorias, até pelo fato, de sob o ponto de vista de prova material, não poder ter condições de inequivocamente provar que as empresas que arrola, ainda que num primeiro momento possam se caracterizar como contribuintes não venham a comercializar os produtos que adquire, e aí adentrarmos na discussão a respeito da teoria da prova. Fato é que a mera alegação, através apenas do apensamento de algumas poucas notas fiscais emitidas, não possui o condão de, a princípio, desconstituir a acusação fiscal, motivo pelo qual a mantenho.

Quanto ao entendimento manifestado pelo autuado de que as multas possuiriam caráter confiscatório, diante dos percentuais aplicados observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei".

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a toda estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos

que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

A edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições e requisitos necessários para tal.

A Autuante, no momento do lançamento tributário, pois, em atenção às normas legais vigentes, deve aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Saliente-se, por oportuno, diante do pleito da empresa autuada, que o artigo 46, parágrafo 5º da Lei nº 3.956/81 (COTEB) possibilita a propositura ao Secretário da Fazenda de pedido para dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, por equidade, conforme disposição regulamentar, não cabendo a esta Corte, neste instante, a eventual redução desejada pelo sujeito passivo.

Caso pretenda a simples dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, encontra a sua previsão legal no § 8º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e absorvida em sua integralidade, como não poderia deixar de ser pela norma regulamentar, nos termos do artigo 159 do RPAF/99 (ter sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração, ou agido por força maior ou caso fortuito), deve submeter seu pleito à Câmara Superior deste órgão, a quem cabe tal julgamento, em instância única, nos termos do § 1º do artigo 169 do mencionado dispositivo regulamentar, não cabendo neste momento processual qualquer apreciação a respeito, motivo pelo qual não posso acolher tal solicitação.

Quanto a alegação de que não caberia a cobrança cumulativa do imposto, da multa e dos acréscimos monetários, de igual forma, não posso aceitar a linha argumentativa do autuado, por diversas razões. A primeira é a de que a matéria possui caráter legal, à vista do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), artigo 161, sendo, de igual modo, prevista a sua cobrança, no artigo 137 do RICMS/BA, ao dispor que, para fins de atualização monetária, os débitos do ICMS, quando pagos em atraso, serão convertidos em quantidade de UFIRs ou de outro índice que venha a ser adotado para atualização dos créditos tributários da União, no caso presente a variação da taxa SELIC. Quantos aos acréscimos moratórios, trata-se de igual forma, de cobrança diante do não recolhimento tempestivo da obrigação tributária, estando a sua previsão legal nos artigos 138 e 138-B, especialmente o inciso II, do multimencionado RICMS. Já os acréscimos moratórios estão previstos no mesmo diploma legal, artigo 139.

Note-se que a legislação em momento algum fala em cobrança de juros, e sim, de acréscimos moratórios diante do inadimplemento da obrigação tributária, vez que o conceito de juros refere-se a juros de mora que é uma taxa percentual sobre o atraso do pagamento de um título de crédito em um determinado período de tempo, e representam a pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento de sua obrigação.

Os juros de mora funcionam como uma espécie de indenização pelo retardamento na execução do débito, e podem ser convencionados entre as partes ou, na ausência de convenção, aplicados aqueles determinados pela lei. São acréscimos permitidos em lei ao credor de uma dívida, sendo um mecanismo legal para evitar o calote dos que estão devendo. Em suma, com sua cobrança, busca-se mera atualização de valor.

Já a multa possui a natureza de pena, pelo cometimento de ato ou prática de conduta definida em norma legal como ilícita, no caso, sob o aspecto tributário. Como visto, se afiguram como institutos distintos, não podendo ser confundidas, e, por consequência passíveis de aplicação cumulativa.

A propósito, Parecer da Divisão de Tributação da Secretaria da Fazenda (DITRI), de nº. 1565/2000, possui a seguinte Ementa:

ICMS. ACRÉSCIMO MORATÓRIO. PAGAMENTO DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS DECORRENTES DO PAGAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FORA DO PRAZO REGULAR.

O mesmo, citado nesta oportunidade a título de exemplo, reafirma nosso entendimento acima posto.

A respeito da incidência do acréscimo moratório, via utilização da taxa SELIC, a matéria já tem o entendimento pacificado, sendo amplamente aceita a sua cobrança, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, à vista de várias decisões no sentido de que pode ser aplicada para atualização de débitos tributários. Como exemplo, cito Decisão da ministra Carmem Lúcia, a qual transcrevo:

RE 602749 AgR / SC - SANTA CATARINA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Julgamento: 01/02/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma

5. Ademais, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a controvérsia sobre a incidência da taxa SELIC sobre débitos tributários demanda a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Assim, a pretensa afronta à Constituição, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que não viabiliza o processamento do Recurso extraordinário.

Neste sentido, o seguinte julgado:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULAS 282 E 356). IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (RE 570.820 Ag.R, de minha relatoria, Primeira Turma, DJ 19.12.2008).

Já o ministro Marco Aurélio Melo adentra ainda mais nesta discussão, ao decidir;

AI 760894 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 02/12/2010 Órgão Julgador: Primeira Turma

No que tange à taxa SELIC, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 161, do CTN: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (...).” (grifei).

A taxa SELIC compreende correção monetária e taxa de juros reais, não tendo qualquer natureza remuneratória, mas representa apenas o custo que a Fazenda tem para captar Recursos no mercado.

Ademais é pacífica orientação do STJ no sentido de que o artigo 161, §1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa SELIC, não havendo falar em ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal.

Dessa forma, demonstrado que a Corte Maior da justiça pátria aceita a aplicação da taxa SELIC, nos débitos tributários, esquivando-se de apreciar a sua constitucionalidade, por entender que a matéria é de natureza infraconstitucional, não havendo ofensa a princípio constitucional, conforme explicitado no voto do Ministro Marco Aurélio Melo, nada mais nos cabe argumentar ou acrescentar à discussão, senão concluir pela coerência e base legal do procedimento da Fazenda Pública Estadual, especialmente no caso em tela ora apreciado.

Quanto às observações realizadas pela defesa a respeito de eventual inconstitucionalidade de regra ou norma legal ou procedimental, cabível é a aplicação do contido no artigo 167, inciso I, do RPAF/99 de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, razão pela qual deixo de apreciá-las.

Em suma, a matéria objeto do presente lançamento, já foi exaustivamente apreciada por este órgão, sendo o entendimento aqui exposto, o reflexo das diversas decisões existentes à respeito.

Por todos os motivos expostos, a ação fiscal deve ser mantida de forma integral, razão pela qual voto no sentido de que o Auto de Infração seja julgado **PROCEDENTE.**”

Irresignado com o julgamento, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.496 a 1.544) e, posteriormente, a manifestação de fls.1.563 a 1.574, acompanhada de documentos, visando à reforma da Decisão em relação a todas as três infrações.

Inicialmente teceu comentários sobre a tempestividade e fatos que ensejaram a ação fiscal para, em sequência, suscitar preliminar de nulidade do Auto de Infração, com base nos seguintes argumentos:

- Inobservância do disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº 7.629/99, segundo o qual “O Auto de Infração conterà... a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa”;
- Descumprimento da regra contida no artigo 15, inciso II, alínea “a” do mesmo Decreto nº 7.629/99, segundo o qual “Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte... - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:... a localidade e a denominação ou sigla da repartição”, não constando, *in casu*, a localidade da repartição.

- Falta de citação pelo “Fiscal”, no que concerne aos itens 1 e 2 do Auto de Infração, de qual alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto 6.284/97 seria aplicável no caso concreto.
- De igual sorte, em relação ao item 3, ausência de indicação de qual item do inciso II do artigo 353 do Decreto nº 6.284/97 teria sido aplicado na autuação, bem como qual o inciso do artigo 61 foi enquadrado.

Por tais razões, observa que a motivação do lançamento é absolutamente inadequada, porquanto equivocada e incompleta, havendo dificuldade, por parte do Impugnante, em compreender o motivo da autuação, tendo o Fisco incorrido, incontestavelmente, em manifesta afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

A seu favor, transcreveu os incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal, bem como jurisprudência administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Aduziu que: *“Diante da dificuldade em se compreender o motivo da autuação, resta evidenciado o cerceamento de defesa e violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, donde conclui-se, inquestionavelmente, pela nulidade do AIIM, devendo ser reformada a r. Decisão recorrida.”*

Adentrando ao mérito, no que tange à infração 01, o recorrente arguiu que a capitulação da penalidade utilizada pelo Fisco foi a de utilização indevida de crédito fiscal, todavia, o crédito fiscal em questão é absolutamente legítimo, visto que houve o recolhimento do montante devido a título de antecipação parcial do ICMS, o que, por conseguinte, gera o direito ao aludido creditamento.

Observou que, de fato, trata-se de valor que foi recolhido (houve a antecipação parcial do ICMS), gerando o direito a tal creditamento, nos termos da guia de recolhimento (DAE) e comprovante de pagamento bancário (Itaú Bankline), anexados na petição protocolizada em 16.02.12, portanto, o crédito fiscal em questão é absolutamente legítimo, visto que houve o recolhimento do montante devido a título de antecipação parcial do ICMS, o que, por conseguinte, gera o aludido creditamento.

A Decisão recorrida entendeu que o referido DAE anexado ao processo pela empresa refere-se ao recolhimento de antecipação parcial realizado pelo estabelecimento SIKA S/A, inscrito no CNPJ sob nº 33.081.704/0003-57, localizado na Via Ipatinga, CIA, Simões Filho–BA, enquanto o estabelecimento fiscalizado possui CNPJ 33.081.707/0018-33 e se encontra localizado na Av. Periférica, 01, CIA, Simões Filho.

Assegurou desmerecer acolhimento o entendimento da referida Decisão, na linha de que o estabelecimento autuado não apresentou a comprovação do pagamento, pois o valor pago refere-se exatamente ao montante exigido neste item de autuação, qual seja, R\$5.375,25 (cinco mil, trezentos e setenta e cinco reais e vinte e cinco centavos), o que pode ser confirmado pelo mero cotejo entre o demonstrativo de débito que está anexado no Auto de Infração e o documento de arrecadação acostado à aludida petição.

Assim, *“não pode ser aceito o argumento de que o princípio da autonomia entre os estabelecimentos vedaria o reconhecimento de tal pagamento, tal qual alegado na r. Decisão ora recorrida, na medida em que o fato gerador foi, de fato, praticado pela ora recorrente, devendo ser aceito o documento anexado neste processo para fazer tal comprovação, diferentemente do que argumentado na r. Decisão recorrida, que entendeu ser imprestável tal documento.”*

Com referência à imputação 2, correspondente à multa pela falta de pagamento do ICMS 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, argumentou ter sido a multa aplicada com base percentual sobre o referido imposto devido, nos termos dos artigos 61, inciso IX, 125, inciso II, §§ 7º e 8º, 352-A, todos do RICMS-BA.

Desse modo, diante do fato de inexistência da cobrança do tributo em comento, qual seja, o ICMS sobre as operações supramencionadas, por óbvio, tal imposto não seria devido, mas, pelo contrário, regularmente pago, razão pela qual não haveria o menor fundamento legal para a aplicação da penalidade, frisando, ainda, que se o imposto foi devidamente recolhido, a multa em questão, além de não poder, por consequência lógica, ser exigida, também tornava inexistente a base de cálculo utilizada para se chegar ao valor apurado, já que não havia tributo a ser recolhido.

Aduziu que, de forma a corroborar com tal assertiva, vale dizer que, se tivesse havido alguma falta de recolhimento de imposto, este, sem dúvida, estaria sendo cobrado nesta autuação, o que não ocorreu e malgrado tenha sido cometida a infração em comento, trata-se de mera infração de natureza formal, cuja conduta não poderia ensejar a aplicação de penalidade, não merecendo prosperar os argumentos contidos na r. Decisão recorrida, de que o tributo não recolhido no prazo a título de antecipação parcial não se referia ao ICMS devido no momento da aquisição da mercadoria na operação interestadual, como alegado pelo Recorrente, mas, sim, ao ICMS devido e que deixou de ser recolhido, quando da saída da mesma mercadoria que, antes, havia sido objeto da aquisição em operação interestadual (em virtude do fracionamento do recolhimento).

Concluiu, afirmando que o fato de inexistir imposto sem pagamento, *in casu*, demonstraria claramente o equívoco, ou até mesmo, a má-fé do Agente Fiscal ao imputar à Impugnante tal penalidade, na medida em que os fatos não se subsumem à capitulação legal discriminada.

Assim, afirmou restar demonstrada a nulidade do processo administrativo, tendo em vista a ofensa a diversos princípios que norteiam a atividade administrativa, bem como os dispositivos constitucionais que a regem, citando, ao seu amparo, decisões do TIT, bem como entendimento da doutrina, a exemplo de José Arthur Lima Gonçalves, abordando, ainda, os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tangentemente à infração 3, arguiu a nulidade da autuação em razão da equivocada capitulação legal e descrição dos fatos, ante o envio de mercadorias para uso e consumo dos adquirentes.

Alegou que foi adotada, no caso em comento, a base de cálculo prevista para o envio de mercadorias a contribuintes do ICMS quando destinadas à futura comercialização, justificando-se a incidência do ICMS-ST, caso de fato estivessem sujeitas à referida incidência, conforme entendimento exposto pela Autoridade Fazendária.

Reafirmou que as mercadorias comercializadas foram enviadas aos respectivos adquirentes para a realização de seu objeto social, isto é, para uso e consumo dos adquirentes, não havendo que se falar em futura saída tributada destas mercadorias, o que inviabiliza, por completo, a sistemática da substituição tributária.

Defendeu que as mercadorias foram enviadas para empresas atuantes no ramo de vidros (vidraceiros), de acordo com as Notas Fiscais anexadas à petição protocolizada em 13.02.12, as quais fazem reparos em pára-brisas automotivos, ou seja, para uso e consumo dos adquirentes, não gerando subsequente saída tributada das mercadorias, e, dúvidas inexistem de que parte das mercadorias foi remetida para uso e consumo dos adquirentes, visto que a documentação fiscal da Impugnante, a qual a Decisão recorrida não analisou e jamais foi desconsiderada pela Autoridade Fiscal, comprovava definitivamente a realização de operação de envio de mercadorias para uso e consumo.

Assim, afirmou a existência de equívoco cometido pela Autoridade Fiscal, na medida em que não há, no Estado da Bahia, dispositivo legal que obrigue o remetente à retenção do diferencial de alíquotas nas operações com mercadorias enviadas para uso e consumo dos adquirentes.

Abordando o aspecto legal, defendeu que o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ ainda não veiculou a listagem da correlação entre os códigos NBM e NCM para classificação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Tampouco houve, até o presente momento, Lei Estadual para disciplinar a questão, dando lastro à cobrança de ICMS-ST.

Isso por que o CONFAZ, quando publicou o Convênio 74/94, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS 28/95, estabeleceu a lista de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, a qual continha a qualificação da mercadoria, bem como o respectivo código fiscal formado por 10 (dez) dígitos, devendo este ser indicado nas notas fiscais de venda.

Prosseguindo, disse que, por volta do ano de 1996, o CONFAZ entendeu por bem que os códigos referentes às mercadorias sujeitas à substituição tributária seriam formados por apenas 08 dígitos, nos termos da tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, e não mais por 10 dígitos, nos moldes da tabela de Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM.

Após essa mudança, o CONFAZ não veiculou nenhuma listagem de adaptação dos códigos para os Estados federativos, obrigando os próprios contribuintes a estabelecer uma correlação entre os códigos da NBM (10 dígitos) e da NCM (08 dígitos), não cabendo ao contribuinte adivinhar a correlação entre a nomenclatura de 10 dígitos (NBC) e nomenclatura de 08 (NCM), sendo certo que tal obstáculo inviabiliza a exigência de tributo com base na última nomenclatura adotada, qual seja a NCM.

E tal listagem ainda não foi publicada pelo CONFAZ, o que vem trazendo transtornos aos contribuintes que ficam sem saber a correta correlação entre os códigos da NBM e NCM, motivo pelo qual nulo se apresenta o Auto de Infração ora impugnado, tendo em vista a ausência de veiculação, pelo CONFAZ, da listagem da correlação entre os códigos da NBM e da NCM, sendo inaceitável a argumentação de que a correlação entre os códigos da NBM e NCM, disponibilizada no sítio eletrônico do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, seria suficiente para ensejar a autuação em relação a mercadorias enviadas ao Estado da Bahia pelo recorrente, porquanto não expressamente recepcionada por lei no Estado da Bahia, sendo certo que não existe legislação deste Estado recepcionando a aludida listagem de correlação entre os referidos os códigos de 10 dígitos (NBM) e 08 dígitos (NCM), assim, sendo necessária a existência de lei para que a mencionada listagem, disponibilizada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Órgão pertencente ao Governo Federal, produzisse efeitos no Estado de Bahia.

Desse modo, tendo em vista a falta de veiculação, pelo CONFAZ, da tabela de correlação entre os códigos de nomenclatura da NBM e a NCM, e ainda, em razão da inexistência de expressa recepção por Lei do Estado da Bahia da correlação veiculada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o Auto de Infração lavrado deve ser anulado, mediante reforma da Decisão recorrida.

A seguir, teceu comentários sobre o instituto da substituição tributária e sobre o CONVÊNIO ICMS 74/94 e da interpretação extensiva dos itens nele contidos, afirmando *“que somente por lei é possível ser instituídas as hipóteses de substituição tributária, além de ter sido assegurada a imediata restituição dos recolhimentos atrelados a fatos jurídicos que não se confirmaram”*, mais uma vez amparando-se de considerações doutrinárias, bem como na jurisprudência, ao mencionar a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 1851, julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

A legislação do Estado da Bahia que disciplina a substituição tributária, por sua vez, atribuiu ao mencionado Convênio a tarefa de descrever as mercadorias sujeitas à substituição, o que confirma inequivocamente, a insubsistência do presente Auto de Infração, o que implica para que determinada mercadoria esteja sujeita à substituição tributária, é imprescindível que a mesma esteja devidamente descrita na lista das mercadorias sujeitas à imposição do ICMS – ST.

Portanto, verificando-se que algumas mercadorias enviadas pela impugnante ao Estado da Bahia não estavam, à época dos fatos geradores, devidamente descritas na lista anexa ao Convênio ICMS 74/94, não havia como conceber a manutenção da autuação fiscal, e que o fato de um mesmo código NBM poder abranger uma série de produtos, sendo certo que, pela redação do artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, em interpretação conjunta com a Decisão Normativa CAT, do Estado de São Paulo, nº 12/09 (aplicável por analogia ao presente feito), para incidir o ICMS-ST não basta apenas que o código esteja na norma, mas sim, que haja a conjugação do enquadramento do código NBM com a descrição do produto nas normas que tratam do ICMS-ST.

Ressaltou que o artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, já mencionado, dispõe que o regime de substituição tributária do ICMS abrange apenas as mercadorias que estejam expressamente arroladas na norma legal estadual que disciplinar internamente mencionado regime, conforme se depreende da leitura do mesmo, cujo teor transcreveu.

Concluiu, após transcrever a Decisão Normativa CAT, do Estado de São Paulo, nº 12/09, que, embora pudessem existir produtos do mesmo grupo ou de mesma natureza dos listados no Convênio e no Decreto, apenas os que estivessem expressamente discriminados em referido normativo se sujeitariam ao regime da substituição tributária do ICMS.

Entendeu, com base em tal posicionamento, ser necessário o cancelamento integral do Auto de Infração, tendo em vista a ausência da descrição de parte das mercadorias objeto do Auto de Infração no Convênio ICMS 74/94 ou, sucessivamente, para que fosse cancelado parcialmente o débito lançado, excluindo-se as mercadorias cujo código de classificação sequer constava na legislação em vigor à época como sujeita ao regime da substituição tributária e diante do indevido enquadramento dos produtos em comento no regime de substituição tributária, uma vez que o Convênio ICMS nº. 74/94 não abrange os respectivos itens em sua lista taxativa, ocorrendo nítida violação ao Princípio da Legalidade, amplamente assegurado pela Constituição Federal (artigo 150, inciso I) e pelo Código Tributário Nacional (artigo 97, inciso I).

Mais uma vez, trouxe à colação decisões do TRF (Tribunal Regional Federal) e do STJ, a favor de sua tese, bem como entendimento doutrinário, para asseverar que quaisquer tentativas de se impor requisitos que restringissem os direitos do contribuinte seriam patentemente inconstitucionais, vez que o artigo 37 da Constituição Federal estabelece que a Administração Pública será norteada pelos Princípios da Legalidade, que na seara tributária é reforçado com o Princípio da Estrita Legalidade, da Moralidade e da Publicidade, cujo corolário é o Princípio da Motivação dos atos administrativos, todos convergindo para o “sobre-princípio” da Segurança Jurídica.

Arguiu, ainda, que as operações subsequentes à venda das mercadorias objetos de autuação já foram devidamente oneradas pelo ICMS, quando realizadas pelos destinatários das mesmas, ou seja, o tributo lançado não poderia ser cobrado, porque, efetivamente, já foi pago pelos respectivos contribuintes integrantes da cadeia de circulação dos produtos, na oportunidade das saídas subsequentes das mercadorias adquiridas do recorrente, com base no fato do recorrente não ter submetido parte de suas saídas ao regime de substituição tributária “para frente”, de modo que o ICMS não foi recolhido antecipadamente pelo recorrente, em relação às saídas subsequentes que ocorreriam na cadeia de circulação dos produtos. Esse é o ICMS que foi lançado, e que ora se discute.

E mais: ainda que fosse legal a aplicação da sistemática da substituição tributária sobre as saídas dadas pelo recorrente, o fato de o imposto ora em cobrança já ter sido, de há muito, recolhido aos cofres públicos pelos verdadeiros contribuintes (ainda que não pelo substituto) já impediria, evidentemente, a nova e repetida cobrança dos mesmos valores, como pretende a autuação.

Se a sistemática de antecipação do tributo não se efetivou, mas este foi devidamente recolhido ao Fisco, pelos respectivos contribuintes de fato, não há de se falar em cobrança de crédito tributário, porquanto extinto pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

À vista de tal argumento, entendeu que, no máximo, seria viável, se legalmente prevista, a aplicação de penalidade ao responsável por substituição que tivesse deixado de promover o recolhimento antecipado, mas, jamais, a imposição de duplo pagamento do tributo ao Erário, sob pena de ofensa ao princípio da moralidade, além dos princípios da legalidade, por dupla tributação e enriquecimento ilícito do Estado.

Pugnou, ainda, acaso vencida a sua argumentação, que quanto à multa aplicada, tendo em vista que o Contribuinte não cometeu qualquer ilícito e não causou prejuízo ao Erário, faz-se-ia necessário o seu afastamento ou a sua redução, vez que as multas aplicadas, com base no artigo 42, incisos VII, alínea “a”, II, alíneas “d” e “e”, todos da Lei Estadual nº 7.014/96, afrontariam o

princípio da vedação ao confisco, bem como o direito de propriedade, constitucionalmente previstos, conforme artigos 150, inciso IV, e 5º, inciso XXII, da Constituição Federal, não devendo prevalecer a cobrança de multa correspondente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto ou do creditamento supostamente indevido, na medida em que deveria existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, e entre o que se recebe pelo que não se paga, isto admitindo-se que o Contribuinte, apenas para argumentar, deixou de recolher montante exigido ao Estado da Bahia, ou seja, a punição deveria guardar proporcionalidade justa com o mal causado, assim como o bem jurídico que se deseja proteger.

Defendeu, de igual forma, que não cabia a alegação de que o princípio da vedação ao confisco não se aplicaria às multas, porque o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal trata de “tributo”, uma vez que o referido dispositivo deve ser interpretado como sendo a proibição, não somente de um tributo confiscatório, mas sim, à proibição de um sistema confiscatório, à vista do entendimento transcrito de Ives Gandra Martins, e que tal aplicação feria o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Mencionou que a aplicação de multa com caráter confiscatório está sendo objeto de julgamento pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461-SP, cuja repercussão geral já foi reconhecida, sendo mais uma razão para se afastar a aplicação da multa abusiva na presente atuação.

Também argumentou que não há de se falar em incidência dos juros sobre o valor da multa imposta, uma vez que, no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória, afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como lhe cobrar juros compensatórios, sendo possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado, incidindo no tempo justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação.

Assegurou que o termo “punir” deveria ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso e, justamente por esse motivo, não haveria de se aventar à incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Por tal razão, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de “capital”), como ocorrente no presente caso, em que se exige a remuneração de um capital que não era devido ao Estado. Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que ela não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Finalizou, requerendo o recebimento e provimento do Recurso Voluntário, com o acolhimento de seus argumentos, no sentido de declaração da nulidade do lançamento e, sucessiva e alternativamente, a improcedência do mesmo, bem como o cancelamento dos valores lançados a título de juros sobre mora e multa.

Às fls. 1.536/1.574, encontra-se petição do sujeito passivo, dirigida à Câmara Superior do CONSEF, com o objetivo de Pedido de Dispensa ou Redução de Multa por Infração de obrigação principal, ao apelo de equidade, apenas com relação à infração 2.

Em seu Parecer de fls. 1.588/1.589, a ilustre Representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, asseverou que as alegações de nulidade não mereciam prosperar, uma vez que as infrações se encontravam devidamente tipificadas e explicadas, tendo o autuado demonstrado pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados. As intimações indicaram o local onde se

encontrava o processo e para qual repartição fazendária deveria se dirigir a empresa autuada. Não se vislumbrando a dificuldade no exercício do direito de defesa.

No mérito, quanto à infração 2, como o autuado ingressou com nova petição endereçada à Câmara Superior, requerendo o cancelamento ou redução da multa ao apelo da equidade, a matéria ficava prejudicada de apreciação no Recurso Voluntário por estar na esfera de competência da Câmara Superior.

Sobre a infração 3, afirmou não ser sustentável a alegação recursal de que as mercadorias remetidas se destinavam a uso e consumo dos estabelecimentos, uma vez que, pelas quantidades vendidas e características das empresas adquirentes, constata-se que se trata de remessa para comercialização.

Com relação à infração 1, utilização indevida de crédito fiscal, entendeu ser necessária a realização de diligência, para verificar se o DAE de fl. 1465, o qual coincide exatamente com o valor exigido, se refere ou não à operações praticadas pelo autuado, mas indicava, equivocadamente como empresa recolhadora, outra do mesmo grupo do autuado.

Assim, em pauta suplementar da Sessão de 23/01/2013, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, depois de examinar as peças residentes nos autos, e acatando a sugestão da PGE/PROFIS, decidiu converter o processo em diligência à Autuante, para que fosse verificado se as notas fiscais objeto da infração 1 estariam contempladas no referido pagamento de fl. 1465 e, no caso de eventual exclusão da exigência contida na infração 1, repercutiria na exigência fiscal de nº 02.

Concluída a diligência, a Repartição Fiscal intimaria o contribuinte para dela tomar ciência, sendo, naquela oportunidade, concedido o prazo de 10 (dez) dias para que, querendo, se manifestasse; depois que retornassem os autos à PGE/PROFIS, para Parecer final sobre o Recurso Voluntário interposto.

A INFAZ, pela auditora autuante, consoante Parecer de fl. 1.596, apresentou resposta ao pedido da Câmara, informando que a empresa, depois de intimada, procedeu a retificação do DAE, sendo efetuada a alteração no Demonstrativo do Auto de Infração, retirando o valor contestado e comprovado que se referia à infração 1, deixando esta de existir.

Informou, ainda, que a comprovação do pagamento acima influenciou na infração 2, que trata da multa de 60% pelo não pagamento da antecipação parcial, tendo sido retirado este percentual relativo ao valor comprovado.

Anexou um novo demonstrativo para o Auto de Infração, passando o valor histórico de R\$199.087,19 para R\$190.489,99.

Intimado e concedido o prazo previsto, o sujeito passivo se manifestou às fls.1617 a 1619, concordando com os termos e conclusões da diligência e ratificando todos os argumentos apresentados no Recurso Voluntário, no que tange às infrações 2 e 3, bem como o seu Pedido de Dispensa ou Redução de Multa ao Apelo da Equidade, quanto à infração 2.

Retornados os autos à PGE/PROFIS, objetivando Parecer conclusivo, a ilustre representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer (fl. 1.630), opinando pelo acolhimento das alterações dos valores das infrações 2 e 3, na forma dos cálculos apresentados pelo autuante e, quanto aos demais termos do Recurso, reiterou os termos do Parecer de fls. 1.588/1.589.

À fl. 1.631, a Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, acompanhou integralmente os termos do Parecer de fl. 1.630, exarado pela Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa.

VOTO (Vencido quanto a redução da multa - infração 2)

Consoante minuciosamente relatado, versa o caso, no momento, acerca do inconformismo do autuado com a Decisão de 1ª Instância, formalizado através de Recurso Voluntário, visando a reforma do julgado em relação a todas as encrespações constantes do Auto de Infração epigrafado.

De plano, rejeito a preliminar de nulidade, por se encontrarem a ação fiscal, o PAF e principalmente a Decisão da JJF, revestidos das formalidades legais, estando determinados, com clareza, o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, bem como tendo o relator apreciado todas as teses defensivas e elementos informativos, tanto os apresentados na impugnação pelo autuado, como os documentos fiscais que lastrearam as respectivas infrações, portanto, inexistindo qualquer dos motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA, permissivos da nulidade.

Assim, a reiterada preliminar de nulidade suscitada, de *"que não foi observado o disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº. 7.629/99, segundo o qual o Auto de Infração conterá... a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa"* (sic), não encontra amparo para o seu acolhimento. A uma, por consignar no corpo do Auto de Infração, de forma expressa e explícita, a repartição fazendária responsável pelo processo. A duas, por constar, à fls. 03 do PAF e do próprio Auto de Infração, a intimação para que o autuado recolhesse o débito ou apresentasse defesa na Repartição Fazendária de sua circunscrição, repartição essa que, diga-se de passagem, não pode ser ignorada por uma empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado e que realiza as suas atividades afins.

Tangentemente à repisada nulidade por cerceamento do direito de defesa no que concerne aos itens 1 e 2, em face da Auditora Fiscal autuante não ter citado qual alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto nº 6.284/97 seria aplicável na autuação, de igual forma, não se constitui em causa para a ocorrência de nulidade do feito, porquanto o artigo 18, § 1º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, prever que as eventuais incorreções ou omissões e a falta de observância de exigências meramente formais contidas na legislação não provocam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

No presente caso, o exercício, pelo sujeito passivo, do contraditório e direito de defesa, nas suas manifestações defensivas e recursais, de forma bastante extensa e extremamente detalhada, comprova que a empresa autuada tomou conhecimento do inteiro teor da acusação, não podendo vingar a suscitada nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Nesse contexto, não acolho a nulidade concernente à alegação de que no item 3 do Auto de Infração, a Autuante deveria ter citado qual item do inciso II do artigo 353 do Decreto nº 6.284/97, bem como qual o inciso do artigo 61, seriam os aplicáveis na autuação.

Meritoriamente, o sujeito passivo, no que se refere à infração 1, versando acerca da utilização a maior de crédito fiscal referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação, pela apropriação de crédito fiscal não comprovado o seu recolhimento, por antecipação, concentrou sua irresignação na tese de que a referida antecipação teria sido recolhida equivocadamente com a indicação, como recolhedora, de outra empresa do mesmo grupo do autuado.

No particular, atendendo recomendação da PGE/PROFIS, fls. 1588/1589, esta CJF converteu o processo em diligência, para que a autuante verificasse se as notas fiscais objetos da imputação estavam com a antecipação parcial contemplada no DAE de fl. 1465, que indicava o recolhimento por outra empresa do grupo SIKÁ.

A auditora autuante, consoante Parecer de fl. 1.596, apresentou resposta ao pedido da Câmara, informando que, após a empresa ter procedido a retificação do DAE, efetuou a alteração no Demonstrativo do Auto de Infração retirando o valor contestado por estar comprovado que se referia à infração 1, deixando, assim, de existir.

Informou, também, que a comprovação do pagamento acima influenciou na infração 2, a qual trata da multa de 60% pelo não pagamento da antecipação parcial, tendo sido retirado este percentual relativo ao valor comprovado.

Logo, após análise das peças e documentos constantes dos autos, principalmente da conclusão da diligência apresentada pela própria autuante, frise-se, acolhido pelo sujeito passivo, onde se encontra bem delineado o fulcro da questão, diligência que reputo decisiva para o julgamento da

lide, sobejam motivos para comungar do entendimento emanado pela PGE/PROFIS, através do Opinativo de fl. 1630, na linha de que restou demonstrado o fato de que os documentos fiscais juntados pelo recorrente se apresentavam suficientes para elidir a infração 1 e reduzir a infração 2.

Em relação à infração 2, onde é imputada, ao sujeito passivo, a cobrança de multa percentual (60%) sobre a parcela do 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 saída posterior tributada normalmente.

O recorrente, no seu inconformismo, apresentou argumentação bem detalhada, objetivando justificar a falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial em virtude, exclusivamente, da dúvida na interpretação da legislação, afirmando que agiu com boa fé, requerendo a dispensa ou redução da multa aplicada, com base no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, sendo o cerne da questão a análise do enquadramento ou não da situação em apreço nos ditames do referido artigo, este sim da competência das Câmaras de Julgamento.

Assim, o foco do presente julgamento deve se ater à análise do preenchimento ou não das condições previstas no § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, quais sejam:

- a) que as penalidades decorram do descumprimento de obrigações acessórias;
- b) fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação;
- c) que o ato infracional não implique em falta de recolhimento do imposto.

Do estudo das condições preconizadas na norma legal, questiona-se se a penalidade, de fato, refere-se a um descumprimento de obrigação acessória.

A descrição da infração poderia levar ao entendimento de descumprimento de obrigação principal, denotado na falta de recolhimento da antecipação parcial, contudo, a escrituração dos documentos fiscais e o pagamento do imposto nas saídas das operações são situações indicativas de que o ato infracional não implicou em falta de recolhimento do imposto e, sim, em um recolhimento extemporâneo.

Tangentemente ao dolo para prática do ato infracional, conforme exposto nas suas peças de resistência, se o não recolhimento da antecipação parcial decorreu da dúvida sobre a interpretação da legislação e, facilmente, se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo indicou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem em momento futuro.

No caso concreto, a imputação exige, apenas e tão somente, a aplicação de penalidade, multa fixa de 60%, pelo não recolhimento no prazo estabelecido da denominada “antecipação parcial”. Em momento algum, a autuante afirma que o imposto devido, o da aquisição de mercadoria para comercialização em operação interestadual, deixou de ser recolhido, o que se concretizou quando da saída da mesma.

Portanto, é fato incontroverso que a infração foi cometida, ou seja, o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, não foi.

Ocorre que, no específico, por total semelhança com a autuação em análise, adoto o entendimento manifestado, nesta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal pelo i. Conselheiro José Ribeiro, inclusive por mim encampado na oportunidade daquele julgamento:

“Tenho me posicionado no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado. Não por menos, com permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/99, tenho, em casos análogos, reduzido a multa aplicada.

*O referido art. 158 diz que “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”, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à*

necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Assim, ainda que reste absolutamente demonstrado o cometimento da infração, como é o caso, à luz dos fólios deste PAF, entendo que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Ademais, considerando, por princípio fundamental de direito, que a boa-fé é presumida, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não prova nos autos, pois, a contrário senso, o que restou provado é que houve boa-fé por parte do recorrente quando procedeu ao recolhimento do imposto devido.”

Destarte, pelas razões expostas, e com base na diligência que reduziu o valor da infração de R\$161.651,78 para R\$158.427,83, reformo parcialmente a Decisão da JJF, para reduzir a multa aplicada para 20% do valor julgado, remanescendo a exigência em R\$31.685,56.

Quanto à infração 3, que se reporta à falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, baseada na obrigação legal de recolhimento do imposto prevista no artigo 353, inciso II, item 16 do RICMS/97, o qual determina serem responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado.

Compulsando os autos constata-se que o contribuinte não contesta a realização das operações sem a retenção prevista na legislação, apenas alegando, em seu favor, o fato de as mercadorias terem sido comercializadas para empresas prestadoras de serviço, consumidoras especializadas na colocação de vidros que não praticam revenda dos mesmos, utilizando a mercadoria em reparo de pára-brisas de veículos automotivos, conforme cópias de notas fiscais que já tinha anexado ao processo.

Tal tese não pode prosperar, pois, de acordo com a legislação vigente, esse tipo de prestação de serviço, não exclui da exigência do ICMS, as mercadorias utilizadas no desenvolvimento do serviço prestado, conforme se verifica da legislação própria a seguir dimensionada:

A Lei Complementar nº 116/2003, Anexo 01, Lista de Serviços, item 14.01 diz:

*14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, **conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).** (grifo nosso)*

*RICMS/BA/97
SUBSEÇÃO III*

Das Hipóteses em Que Não Deve Ser Feita a Antecipação do Imposto nas Operações Internas e nas Aquisições de Fora do Estado

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

(...)

IV - a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária dos Municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal serviço, a menos que haja indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelo prestador; (grifo nosso)

Assim, não pairam dúvidas quanto a procedência da infração, vez que resta claro, mesmo nos casos de operações de venda para prestadores de serviço do tipo indicado pelo sujeito passivo, a exigência do ICMS, previsionada na Lei Complementar.

Igualmente, não pode ser acolhida a tese de que, mantida a cobrança do ICMS, estar-se-ia incidindo em *bis in idem*, porquanto as operações subsequentes à venda das mercadorias objetos da autuação já foram devidamente oneradas pelo ICMS, quando realizadas pelos destinatários das

mesmas, o tributo lançado já teria sido pago, oportunamente, pelos respectivos contribuintes integrantes da cadeia de circulação dos produtos.

Destarte, não merece acolhimento a argumentação trazida, visto que é necessário e indispensável que tal alegação venha acompanhada de provas documentais que infirmem o recolhimento do tributo pelos contribuintes situados na outra ponta da cadeia de circulação das referidas mercadorias, o que inocorreu na espécie.

Mantenho a procedência da Infração 3.

O recorrente, na sua irresignação, protesta contra o valor das multas aplicadas, por entender ser o percentual abusivo, ferindo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tornando-se por demais gravosa, confiscatória e em flagrante afronta a Constituição Federal.

De plano, cumpre destacar que, nesta esfera de julgamento de natureza administrativa, falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar acerca das arguições de inconstitucionalidades da peça recursal, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

A par disso, o sancionamento hostilizado se encontra taxativamente previsorado no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sob o qual, até o momento, não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

No que tange à repetida questão suscitada, pertinente à incidência de juros sobre multas a través da aplicação da taxa SELIC, é cediço que, a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC, é previsto no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Portanto é legal este procedimento. Em relação a sua pretensa inconstitucionalidade, reitero não ser pertinente a apreciação nesta instância, haja vista que, este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, a qual, somente no âmbito do Judiciário, em sede de revisão do ato administrativo, poderá ser enfrentada, sem perder de vista que, até Decisão final da Justiça, a constitucionalidade é presumida.

Outrossim, a postulação de redução de multa imposta no presente lançamento, reiterada em petição de fls. 1.563/1.574 dirigida à Câmara Superior ao apelo da equidade, na forma estatuída pelo arts. 159 e 169 do RPAF/BA, não pode ser apreciada nessa instância de julgamento, e sim pela Câmara Superior para onde o sujeito passivo, observadas as condições previstas na referida legislação, deverá encaminhar, no momento oportuno, a sua demanda, caso ainda seja do seu interesse.

Por tais fundamentos, posiciono-me no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida, pela improcedência da infração 1, pela redução da infração 2 para o valor de R\$31.685,56 e manter integralmente a procedência da infração 3, consequentemente julgar parcialmente procedente a ação fiscal.

VOTO VENCEDOR (Infração 2)

Data venia, ousou discordar do n. relator quanto à redução da multa ora exigida na infração 2 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 é multa específica, determinada 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.

Voto no sentido da não redução da multa aplicada na infração 2, mantendo inalterada a Decisão de 1º Grau. Assim, o débito do Auto de Infração fica configurado da seguinte forma:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	5.373,25	0,00	60%
02	PROCEDENTE	161.651,78	161.651,78	60%*
03	PROCEDENTE	32.062,16	32.062,16	60%
TOTAL		199.087,19	193.713,94	

MULTA PERCUNIÁRIA PERCENTUAL DE 60

VOTO EM SEPARADO (Infração 2)

Com a devida vênia, divirjo do voto do ilustre relator no que se refere à redução da multa incidente sobre a infração 2, 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 02. Multa percentual (60%) sobre a parcela do 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 saída posterior tributada normalmente, no período de novembro de 2007 a dezembro de 2008, totalizando R\$161.651,78.

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. Apesar do valor da penalidade ter sido mantido na íntegra pela instância *a quo*, tal item foi objeto de diligência em sede de apreciação do Recurso Voluntário, cujo resultado apontou para redução do valor da penalidade para a quantia de R\$158.427,83.

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 2 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, concordo com o PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, acompanhando o relator quanto a improcedência da infração 1, pela redução da infração 2 para o valor de R\$158.427,83 com base na diligência fiscal realizada e pela manutenção integral da infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207470.0109/11-4** lavrado contra **SIKA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.062,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pecuniária no valor de **R\$161.651,78**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

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

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

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 2)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR
(Infração 2)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS