

**PROCESSO** - A. I. N° 206830.0003/11-0  
**RECORRENTE** - CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0175-03/12  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**INTERNET** - 22.10.2013

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0312-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Uma vez comprovado a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Infrações não elididas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO CRÉDITO FISCAL. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo previsão por meio de convênio ou protocolo para retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a retenção do imposto, o que não foi comprovado nos autos, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Infrações subsistentes. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7% EM VEZ DE 12%. Infração caracterizada. Não apreciadas as arguições de constitucionalidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto em relação a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal - 3<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão n° 0175-03/12, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/09/2011, exige o valor de R\$430.449,15, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação tributária deste Estado:

*Infração 01 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, correspondente a diferenças de recolhimento do imposto, nos meses de janeiro e maio de 2009, no valor de R\$37.517,57.*

*Infração 02 – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser 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, decorrente da falta de recolhimento do imposto, nos meses de janeiro, junho a dezembro de 2009 e janeiro a dezembro de 2010, no valor de R\$ 314.548,39.*

*Infração 03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, referente a acessórios para veículos e aparelhos celulares, produtos sujeitos a substituição tributária, nos meses de janeiro e fevereiro, junho a outubro de 2009, janeiro a abril e junho a novembro de 2010, no valor de R\$17.072,06, acrescido da multa de 60%.*

*Infração 04 - Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, correspondente a transferências de mercadorias para outro estado, à alíquota de 7%, quando na operação interestadual a correta é 12%, no mês de outubro de 2009, no valor de R\$525,38, acrescido a multa de 60%.*

*Infração 05 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos Anexos 88 e 89 do Regulamento de ICMS, correspondente a entradas de acessórios para veículos e aparelhos celulares de outros estados, sem o recolhimento do imposto, nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho e setembro de 2010, no valor de R\$60.785,75, acrescido da multa de 60%.*

A 3ª JJF após rejeitar as arguições de nulidades aduzidas pelo impugnante, de sanear o PAF com ciência do sujeito passivo, prolata a seguinte Decisão de mérito a respeito da matéria em questão:

[...]

*Adentrando no mérito da lide, observo que as infrações 01 e 02 referem-se à aplicação da multa de 60% sobre o valor do ICMS antecipação não recolhido ou recolhido a menos. Nas razões defensivas, o autuado limita-se a arguir a inconstitucionalidade da lei e a confiscatoriedade da multa aplicada.*

*A antecipação parcial do ICMS está prevista no art. 12-A da lei nº 7.014/96, que assim dispõe:*

*“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 II do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

*Quanto à multa aplicada o Inciso II, alínea “d” do art. 42 da Lei 7.014/96, estabelece:*

*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 simples leitura dos dispositivos legais acima transcritos, comprova-se que, ao contrário do alegado pelo autuado, o lançamento fiscal se realizou em absoluta consonância com a Lei, portanto são subsistentes as infrações 01 e 02. Sobre a retificação da ocorrência do mês de maio de 2010, da infração 02, considerando que esta retificação feita pelos autuantes agrava o valor originalmente lançado no Auto de Infração, o que não se admite neste processo, fica mantido o valor originalmente lançado, e represento à autoridade competente a verificação de possibilidade da cobrança da diferença devida, podendo o contribuinte realizar o recolhimento espontaneamente, sem a incidência de acréscimos tributários, antes de novo procedimento fiscal.*

*Quanto às infrações 03 e 05, trata-se de crédito indevido e falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos Anexos 88 e 89 do Regulamento de ICMS, correspondente a entradas de acessórios para veículos e aparelhos celulares, O autuado afirma que procedeu ao regular recolhimento do imposto, entretanto, não traz aos autos as provas necessárias para sustentar suas alegações.*

*Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento. Assim, entendo que as infrações 03 e 05 restaram devidamente caracterizadas.*

*No tocante à infração 04, vejo que o contribuinte realizou operação de venda para o estado de São Paulo, aplicando alíquota de 7%, consequentemente, recolheu o ICMS a menos, conforme demonstrativo da folha 239. A alíquota correta é 22%, prevista no Inciso II, art.15 da Lei 7.014/96.*

*Considero esta infração subsistente.*

*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.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 298/305). Após fazer uma síntese dos fatos (autuação de Decisão da JJF), diz que merece ser reformada a Decisão recorrida.

Reportando-se às infrações 1 a 3, afirma que de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, a antecipação parcial consiste no recolhimento antecipado do imposto, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária e adquiridas fora do Estado da Bahia para fins de comercialização nos termos do art. 352-A, que reproduz, e ela ocorre nos casos em que a lei determina que o contribuinte do início da cadeia comercial recolha o imposto antes mesmo de ocorrer seu fato gerador, de forma que seja realizado o recolhimento referente à subsequente operação com aquela mercadoria.

Após tracejar tais linhas, entende que a sistemática da antecipação parcial do imposto é totalmente incompatível com as diretrizes constitucionais indo de encontro as previsões do art. 155, II, da CF/88, ou seja, a hipótese de incidência do ICMS é a efetiva realização de operações de circulação de mercadorias (e não a mera presunção de ocorrência de um fato gerador futuro). Por esse motivo, a exigência fiscal em questão deve ser afastada já que trata de futura ocorrência do fato gerador incerto, bem como a não existência de valores efetivos a serem determinados como base imponível. Diz que como forma de contornar esta situação, o Fisco utiliza como base de cálculo para recolhimento do ICMS a estimativa do preço relativo ao fato gerador presumido, que é o valor da operação subsequente com a mercadoria envolvida. Assegura que não bastasse esta evidente inconstitucionalidade, a antecipação tributária também viola os princípios constitucionais (i) da tipicidade tributária, uma vez que a antecipação parcial importa a exigência de ICMS antes da ocorrência do fato imponível, bem como (ii) da capacidade contributiva, por importar oneração do patrimônio do contribuinte, sem que se tenha certeza da efetiva concretização do fato gerador. Diz ser descabida a exigência dos itens 1 a 3 do Auto de Infração, ante a evidente inconstitucionalidade da sistemática da antecipação tributária.

Sobre as infrações 4 e 5 afirma que tanto a fiscalização, quanto a JJF, tiveram entendimento equivocado, tendo em vista que aplicou as alíquotas corretas do imposto, de forma que o ICMS incidente nas operações objeto da presente autuação foi integralmente recolhido aos cofres públicos. Protesta pela posterior juntada das guias comprobatórias de recolhimento do imposto.

Ressalta que não cometeu infração alguma que justifique a imposição da multa de ofício, de 60% sobre o valor do imposto tido como devido. E já que não há motivo para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida, por consequência deve ser afastada também a multa de ofício.

Argumenta que a multa de 60% aplicada configura verdadeiro confisco, na medida em que equivale a mais da metade do imposto cobrado. Sustenta que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, por esse motivo o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. Para corroborar a sua tese trancreve julgado do STF (RE 523471AgR).

Finaliza seu Recurso sintetizando seus argumentos ora expostos e requerendo o cancelamento do Auto de Infração.

No seu opinativo, da lavra da n. Procuradora dra. Maria José Coelho de A. Sento-Sé, a PGE/PROFIS (fls. 310/313) entende que as razões recursais são insuficientes para provocar

modificação no julgamento proferido pela JJF, inclusive sendo as mesmas apresentadas em sua impugnação inicial e exaustivamente apreciadas pela Primeira Instância Administrativa.

Ressalta que todas as arguições de inconstitucionalidades devem ser rechaçadas, já que falece competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF/99.

Frisa, como oportuno, que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, pois elas possuem natureza jurídica diversa do tributo. São autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa.

No mérito, afirma que as infrações estão claramente descritas e tipificadas na legislação tributária estadual, estando descritos com clareza, o infrator, os fatos geradores, as bases de cálculo e os dispositivos legais infringidos. Que o presente lançamento tributário não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte e atende aos pressupostos e requisitos de validade formal descritos no art. 39, do RPAF/BA, tendo sido observados os princípios constitucionais da legalidade e da ampla defesa. E, neste caminhar, observa que a JJF saneou o PAF na fase de instrução processual.

Afirma que o recorrente não logrou colacionar provas capazes de comprovar o pagamento do imposto devido por antecipação parcial ou substituição tributária (infrações 3 e 5), ou elidir a presunção legal relativa, prevista pelo § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 (infração 3), quando cabe ao recorrente o ônus da prova.

Com base nas determinações do art. 123 e art. 142, do RPAF/BA, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

O recorrente ataca as infrações 1 a 3 conjuntamente. Em assim sendo, sigo a sua linha de argumento.

A infração 1 diz respeito à aplicação de multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. A empresa embora tenha calculado nos meses de janeiro e maio de 2009 o ICMS devido por antecipação parcial no valor de R\$152.884,63 e 18.542,71 somente recolheu, tempestivamente, os valores de R\$97.631,86 e R\$11.266,19. A diferença destes valores foi paga quando das saídas das mercadorias.

Na infração 2 foi cobrada a multa percentual sobre o imposto que deixou de ser pago por antecipação parcial relativo aos meses de janeiro, junho a dezembro de 2009 e janeiro a dezembro de 2010, já que neles não houve qualquer recolhimento parcial antecipado do imposto.

Já a infração 3 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária (acessórios para veículos e aparelhos celulares).

Preliminarmente ressalto que não cabe a este Colegiado discorrer sobre matéria de constitucionalidade, ou não, da norma tributária, conforme prevê as determinações contidas no art. 167, I, do RPAF/BA.

Em assim sendo, aqui não cabe discussão de violação dos princípios constitucionais da tipicidade tributária e da capacidade contributiva. No entanto, nada obsta de noticiar que tanto a substituição tributária, bem como, a antecipação parcial já foram objeto de decisões do STF que as entendeu constitucionais.

No mais, diante da descrição das infrações acima narradas, constata-se que a diferença entre as infrações 1 e 2 se deu em virtude do contribuinte não ter recolhido, integral e tempestivamente, o imposto por antecipação parcial por ele próprio apurado (infração 1) e de não ter procedido ao recolhimento tempestivo da antecipação parcial (infração 2). E, resalta-se, mesmo que o mês de janeiro de 2010 esteja incluso nos demonstrativos de ambas as infrações, na infração 01 refere-se ao imposto apurado pelo contribuinte e na 2 o imposto sobre outras operações que foi dado, pelo contribuinte, tratamento normal, ou seja, as operações são diversas uma das outras.

Portanto, as duas primeiras infrações possuem natureza distinta da infração 3, matéria já pacificada pelo STF na ADIN nº 33203-8/2004.

A norma tributária distingue a antecipação tributária propriamente dita da antecipação por substituição tributária. Na primeira hipótese, ela determina que o próprio contribuinte antecipe o pagamento do imposto, ou seja, a responsabilidade do seu pagamento é do adquirente da mercadoria. Na segunda hipótese, a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte à terceiro, que se torna responsável pela sua retenção e pagamento (art. 8º e §§, da Lei nº 7014/96). E, em ambas as hipóteses, a fase de tributação encontra-se encerrada, não podendo nem o Estado, nem o contribuinte exigir complementação ou restituição do imposto, salvo se for constatado erro ou outra circunstância que exija correção (§ 9º, da nominada lei), enquanto que os créditos fiscais constantes dos documentos fiscais são abatidos quando da apuração do imposto devido por antecipação/substituição tributária. Em assim sendo, já que tais créditos foram anteriormente apropriados, não poderão o ser novamente, sob pena de duplicidade de lançamento.

Ao contrário do acima exposto, a antecipação parcial tributária não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 12-A, da Lei nº 7014/96), não é aplicada qualquer MVA e os seus créditos devem ser apropriados (art. 26, § 6º, da Lei nº 7014/96). Ela abarca as *entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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*.

Em assim sendo, as razões recursais não possuem o condão de descaracterizar as infrações ora em discussão. Apenas se o recorrente tivesse comprovado que realizou vendas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (infração 3) lhe dando tratamento normal na sua conta corrente fiscal, a exigência do imposto seria convertido em multa (em obediência ao quanto disposto no art. 157, do RPAF/BA) já que determina o § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014/99 que 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*”.

Infrações e Decisão recorrida quanto a estes itens mantidos.

A infração 4 diz respeito ao recolhimento a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, correspondente a transferências de mercadorias para outro estado, à alíquota de 7%, quando na operação interestadual a correta é 12%, no mês de outubro de 2009.

O recorrente não trouxe aos autos qualquer prova contrária à acusação, apenas diz que aplicou as alíquotas corretas do imposto, de forma que o ICMS incidente nas operações foi integralmente recolhido aos cofres públicos e protestou por posterior juntada das guias comprobatórias de recolhimento do imposto, a qual até o momento não as apensou aos autos.

Pela análise do levantamento de fl. 139 elaborado pelo fiscal autuante, de fato o recorrente aplicou a alíquota de 7% ao invés de 12% nas operações que realizou com o Estado de São Paulo, descumprindo o quanto disposto no art. 15, II, da Lei nº 7014/96:

**Art. 15.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - .....

**II** - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto.

Infração e Decisão mantidas.

Por fim, a infração 5 diz respeito a falta do recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (entradas de acessórios para veículos e aparelhos celulares de outros estados, sem o recolhimento do imposto, em meses dos exercícios de 2009 e 2010).

As alegações recursais são as mesmas apresentadas para a infração 4, que, e mais uma vez, não desconstituem a exigência do imposto ora cobrado, além do fato de que qualquer recolhimento porventura efetuado não foi carreado aos autos.

Porém para que dúvidas não existam, observo que as mercadorias levantadas foram: auto rádio, DVD automotivo e celulares. Os celulares foram, todos adquiridos junto ao Estado de São Paulo que não aderiu ao Convênio ICMS 135/06. Os áudio rádios e DVD automotivos foram adquiridos junto aos de Pernambuco e Paraíba que somente incluiram na substituição tributária para recolhimento do imposto pelo remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a partir do Protocolo ICMS 91/2010. As ocorrências são de 2009. Em assim sendo, a responsabilidade tributária do recolhimento do imposto por antecipação tributária é do recorrente.

Infração e Decisão mantidas.

Com relação ao caráter confiscatório da multa aplicada (60%), ressalto que a penalidade imposta decorre de norma expressa da legislação (art. 42 da Lei nº 7.014/96), não podendo esta CJF, por força de lei afastar a aplicação das mesmas.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2)**

Peço vênia à nobre Relatora para discordar do seu voto em relação às infrações 1 e 2, que exigem multas percentuais sobre as parcelas do ICMS que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, em valor total de R\$352.065,96.

Entendeu a n. Relatora que a penalidade imposta, no percentual de 60%, decorre de norma expressa da legislação (art. 42 da Lei nº 7.014/96), não podendo esta CJF, por força do que dispõe o art. 167, I, do RPAF, afastar a aplicação das mesmas, aí entendido que se trata de multa em razão do descumprimento de obrigação principal, em virtude da inobservância do prazo para pagamento do imposto antecipação parcial, em que pese o recorrente ter procedido ao recolhimento do imposto correspondente às operações em voga como se fossem operações submetidas ao regime norma, com todas as cominações legais, fato indiscutivelmente atestado pelo fato de não haver exigência de imposto referente às ditas operações, ou seja, é fato incontrovertido que a infração foi cometida quando o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, não foi. Contudo, não se pode olvidar que há nos autos a comprovação de que o Sujeito Passivo recolheu o imposto devido, ainda que fora dos prazos estabelecidas para as operações sujeitas à antecipação parcial e, frise-se, antes de qualquer ação fiscalizatória.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apenar o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos as circunstâncias que o envolvem. No caso vertente, apesar de o imposto ter sido recolhido de forma diversa da forma prevista para o recolhimento por antecipação parcial, o fato de ter sido recolhido não pode ser desprezado, sobretudo quando tal recolhimento ocorreu com as correções devidas, o que se constata pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória, e não principal, ou seja, não se exige imposto.

Neste ponto, se o descumprimento é de obrigação principal ou acessória, no meu entender é óbvio que a multa aplicada decorre de obrigação acessória, logo passível de redução, a rigor do art. 158 do RPAF/BA, pois na medida em que não exigência de imposto, obrigação de dar, está flagrantemente descaracterizada a infração de obrigação principal, ou seja, a exigência da multa cinge-se a apenar o contribuinte pelo fato de haver descumprido obrigação procedural, obrigação de fazer, que na essência caracteriza o descumprimento de obrigação acessória.

É de extrema relevância que não há exigência de imposto para as operações das quais resultaram a exigência das multas descritas nas infrações 1 e 2, fruto do fato de que o imposto correspondente foi devidamente recolhido, sem que remanescesse qualquer diferença passível de exigência fiscal.

Dito isto, também considerando que obrigação principal equivale a imposto e que a multa por descumprimento da mesma obrigação principal refere-se ao inadimplemento da obrigação de pagar imposto, a multa isolada, no percentual de 60%, em nenhuma hipótese pode ser considerada multa pelo descumprimento de obrigação principal. Assim sendo, também considerando que o inadimplemento do Sujeito Passivo foi de não pagar o que foi efetivamente pago em data definida, resta a conclusão obvia de que o descumprimento tem natureza acessória – deixou de fazer cumprir determinada obrigação em data certa.

Conclusão – trata-se de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, passível de redução ou cancelamento pelos julgadores das Juntas de Julgamento Fiscal e das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Voltando ao caso concreto, uma análise rasa da matéria (infração que impõe multa específica no percentual de 60%, no valor total de R\$352.065,96), facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem mesmo se projetado momento futuro. Ou seja, no contexto dos fatos, a aplicação da multa em voga é desproporcional e irrazoável, e tem caráter confiscatório, proporcionando ao Estado enriquecimento sem causa.

Diante de tais fatos, no meu entender, indiscutíveis, tenho me posicionado no sentido de que as multas com tais características, além de estratosfericamente altas, fogem à intenção do legislador, pois, abandonam qualquer caráter educativo adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e enriquecimento sem causa por parte do Estado, alcançando as raias da inconstitucionalidade. 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 há 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 antes mesmo do início de uma ação fiscal, fato que se depreende do fato de que não há exigência de imposto para as operações que ensejaram as multas em apreço.

Por tudo isso, pela prerrogativa dada a este julgador, reduzo a multa aplicada para 10% do valor julgado, remanescendo a exigência para as infrações 1 e 2 em R\$35.206,59.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### VOTO EM SEPARADO (Infrações 1 e 2)

Acompanho o voto proferido pela i.relatora pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Entretanto, consigno minha discordância em relação à tese sustentada pelo i.conselheiro José Antonio Marques Ribeiro pugnando pela redução das penalidades impostas em relação as infrações 1 e 2 ante as razões que passo a expor.

As infrações estão enquadradas 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.

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 subsequentes, 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 subsequentes.*

*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 nas infrações 1 e 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 do n.conselheiro que proferiu o voto divergente, na medida em 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.*

Por oportuno, e em reforço ao entendimento que consigno no presente voto, peço vênia para transcrever trecho do brilhante Voto proferido pela então conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido através do Acórdão nº 0391-11/07, que trata de forma brilhante a questão aqui sob enfoque:

"(...)

No mérito, melhor sorte não encontra o sujeito passivo, posto que ele próprio confessa que não efetuou o pagamento do imposto por antecipação, na forma e momento exigidos na legislação, como determinam o inciso II do art. 125, combinado com o art. 352-A, ambos do RICMS/BA, aplicando às suas aquisições interestaduais tratamento diverso do estabelecido na norma, o que o sujeita ao regramento disposto no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, sendo que neste lançamento de ofício apenas está a se exigir a multa percentual nele estipulada – de 60% - pois o imposto apenas foi recolhido na forma exigida pela legislação pelo sujeito passivo na saída subsequente da mercadorias, como descrito na peça inicial do Auto de Infração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, aqui não se trata, como quer fazer crer o recorrente, de mera multa por descumprimento de obrigação acessória, mas multa pelo cumprimento extemporâneo da obrigação principal, portanto, multa por descumprimento da obrigação principal, como bem frisou a PGE/PROFIS em seu opinativo nos autos.

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

*pagamento do imposto no tempo exigido na legislação, ou seja, o cumprimento extemporâneo da obrigação não afasta a aplicação da penalidade, que é específica para o pagamento do imposto fora do prazo.*

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

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 nas infrações 1 e 2 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 Juntas e às Câmaras de Julgamento para tal fim, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Em conclusão, com fundamento nos argumentos acima, acompanho o voto da i.relatora pela manutenção integral das referidas penalidades, ao tempo em que, discordando da tese defendida pelo n.conselheiro autor do voto divergente que propôs a redução das penalidades aplicadas em relação às infrações 1 e 2, mantenho inalterada a Decisão recorrida 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 o Auto de Infração nº 206830.0003/11-0, lavrado contra CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$78.383,19, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das penalidades pecuniárias no valor de RS352.065,96, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei mencionada, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO (Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS