

**PROCESSO** - A. I. Nº 298578.0003/12-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e A D R DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (VERDE MARES DISTRIBUIDORES)  
**RECORRIDOS** - A D R DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (VERDE MARES DISTRIBUIDORES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0079-01/13  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F Nº 0330-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. **a)** MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Fatos parcialmente demonstrados nos autos. Refeitos os cálculos, reduzindo-se os valores das multas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Fato reconhecido pelo sujeito passivo, que apenas solicitou a dispensa da multa. Infração caracterizada. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Autuado elide parcialmente a acusação fiscal ao comprovar a existência de equívocos no levantamento levado a efeito pela autuante. A própria autuante na informação fiscal admite ter incorrido em equívocos e refaz os cálculos, reduzindo o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações reconhecidas. Não acolhidas as preliminares de nulidade do lançamento de ofício atinente às infrações 1, 2 e 3. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício em relação a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2012 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$111.149,13, em decorrência do cometimento de 06 (seis) infrações. Entretanto, são objeto do Recurso de Ofício as infrações 1, 2 e 4 e do Recurso Voluntário somente a infração 3, a seguir descritas:

*Infração 01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$19.237,64, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias. Consta se referir a Notas Fiscais eletrônicas recebidas e não lançadas no LRE, além de não terem sido incluídas no arquivo Sintegra;*

*Infração 02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de agosto a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.734,69, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;*

*Infração 03. 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 destinadas a comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março, maio, julho a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, março a junho, agosto, outubro e dezembro de 2011, no valor de R\$11.843,21;*

*Infração 04. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89 [art.353, I, II, do RICMS/BA], nos meses de dezembro de 2008, fevereiro a outubro e dezembro de 2009, janeiro, março, abril, junho, agosto, novembro e dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$72.005,16, acrescido da multa de 60%;*

O autuado apresentou tempestivamente Defesa (fls. 641 a 655), contestando as infrações 1, 2, 3 e 4 e reconhecendo as infrações 5 e 6. Em seguida, houve juntada de Informação Fiscal (fls. 893 a 896) aceitando as alegações defensivas para as infrações 1, 2 e 4, com a elaboração de novo demonstrativo de débito para essas infrações no valor de R\$33.177,06, mas rechaçando as teses levantadas para a infração 3, levando concluir pela procedência parcial do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

#### **“VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 06 infrações à legislação do ICMS, dentre as quais o autuado reconheceu integralmente as infrações 05 e 06 e parcialmente a infração 04, tendo inclusive efetuado o pagamento parcelado do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos. Impugnou integralmente as infrações 01, 02 e 03 e parcialmente a infração 04.*

*Inicialmente, cabe-me apreciar as arguições de nulidade das infrações 01, 02 e 03, suscitadas pelo autuado.*

*No que tange à nulidade atinente às infrações 01 e 02, certamente que os equívocos apontados pelo impugnante dizem respeito ao mérito da autuação, motivo pelo qual serão objeto de análise mais adiante.*

*Em verdade, o único tópico suscitado pelo autuado que diz respeito, efetivamente, a preliminar de nulidade é alegação de que a autuante em nenhum momento, durante o período de fiscalização e finalização do Auto de Infração, apresentou cópia das notas fiscais, supostamente não escrituradas na sua escrita fiscal, para a devida verificação, caracterizando assim, cerceamento do seu direito de defesa.*

*Quanto a essa arguição entendo que não merece prosperar, haja vista que, conforme muito bem consignado pela autuante, na “Relação de Notas Fiscais Recebidas e Não Lançadas – exercícios de 2009 a 2011” constam apenas notas fiscais eletrônicas, cuja chave de acesso identificada no referido relatório, possibilita consulta a qualquer momento pelo autuado, inexistindo necessidade de imprimir cópia dessas notas, uma vez que o acesso é livre a qualquer tempo pelo autuado, no site da SEFAZ/BA. Ou seja, pela chave de acesso o contribuinte visualiza o DANFE, que é o documento que espelha as informações constantes na Nota Fiscal Eletrônica.*

*E tanto é assim que o próprio autuado identificou a existência de notas fiscais que se encontram devidamente registradas nos livros Registro de Entrada de Mercadorias, assim como notas fiscais emitidas pela própria empresa.*

*Certamente que sendo possível ao contribuinte utilizar a chave de acesso referente as notas fiscais arroladas no levantamento realizado pela Fiscalização, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

*Desse modo, não vislumbro a ocorrência do alegado cerceamento do direito de defesa, portanto, vício capaz de inquirir de nulidade as infrações 01 e 02.*

*No respeitante à arguição de nulidade da infração 03, pelo caráter confiscatório da multa apontada neste item da autuação, portanto, por ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, também não há como*

*prosperar a arguição defensiva, haja vista que se trata de multa prevista na Lei nº 7.014/96, não cabendo ao aplicador no âmbito administrativo a apreciação de tal argumentação.*

*Diante do exposto, não acolho as preliminares de nulidade atinentes às infrações 01, 02 e 03.*

*No mérito, relativamente às infrações 01 e 02, verifico que a autuante na informação fiscal acatou parcialmente as alegações defensivas, excluindo da exigência as notas fiscais lançadas em duplicidade, assim como aquelas devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas, passando o valor da infração 01 para R\$2.586,72 e da infração 02 para R\$831,63, conforme demonstrativos de fls. 894/895, apresentados pela autuante.*

*Relevante registrar que na sessão do julgamento o representante do autuado, no exercício do direito de sustentação oral, esclareceu que reconheceu as infrações 01 e 02, conforme o resultado apresentado na informação fiscal prestada pela autuante, inclusive que efetuara o pagamento do valor do débito reconhecido.*

*No que diz respeito à infração 03, observo que a infração restou comprovada, pois admitida pelo próprio autuado.*

*Na realidade, o inconformismo do impugnante diz respeito à aplicação da multa, sob a alegação de que recolheu o imposto, portanto, que agiu de boa-fé, motivo pelo qual requer a dispensa da penalidade, invocando, nesse sentido, o art. 915, §6º, do RICMS, art. 158 do RPAF/99, art. 42, § 7º e 8º, da Lei nº 7.014/96.*

*No presente caso, não acolho a pretensão defensiva, haja vista que restou comprovado o recolhimento intempestivo do imposto devido, portanto, o cometimento da ilicitude apontada neste item da autuação. Infração mantida.*

*No tocante à infração 04, noto que apesar de haver reconhecido parcialmente o cometimento da irregularidade apontada, o autuado alega que a autuante incorreu em diversos equívocos, isto é, computou notas fiscais em duplicidade em suas planilhas de cálculos; glosou todos os créditos das notas fiscais de CFOP 2.910 - entradas de bonificação, doação ou brinde e CFOP 2.911 - entrada de amostra grátis; deixou de abater do valor apurado diversos pagamentos efetuados, com códigos 1145 e 1187, no período de 2008 a 2011; incluiu para cálculo do imposto várias notas fiscais de outras Unidades da Federação, utilizando como fato gerador a data de emissão, principalmente, em meses de finais de exercícios, notas estas que se encontram devidamente escrituradas e com seus respectivos impostos pagos no mês subsequente, quando houve a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento.*

*Verifico também que a autuante na informação fiscal acatou as alegações defensivas, efetuando as devidas correções nas planilhas respectivas, incluindo os créditos fiscais constantes nas notas fiscais aduzidas pelo impugnante, excluindo as notas fiscais lançadas em duplicidade e aquelas que foram registradas pelo contribuinte no exercício seguinte, passando o valor desta infração para R\$11.587,07, conforme demonstrativo acostado aos autos.*

*Vale registrar que o impugnante reconheceu o valor apontado na informação fiscal e efetuou o pagamento.*

*Diante do exposto, as infrações 03, 05 e 06 são integralmente subsistentes e as infrações 01, 02 e 04, parcialmente subsistentes.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado."*

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 1ª JF, consoante previsão legal, devido à desoneração ocorrida nas infrações 1, 2 e 4. Por sua vez, o contribuinte, inconformado com a Decisão, interpôs tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 1.020 a 1.030, objetivando a revisão do julgamento, no que tange a infração 3.

Após traçar um histórico das infrações lançadas, dos fatos ocorridos e a Decisão combatida, assevera que ratifica o julgamento quanto às infrações 1, 2, 4, 5 e 6, mas discorda integralmente quanto decidido na infração 3.

Alega que a infração guerreada é improcedente, pois estaria demonstrado de forma clara e evidente que o valor do ICMS fora recolhido, fato reconhecido pela fiscalização, sendo "que os documentos eram registrados na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente".

Fala que o Fisco está vinculado ao princípio da legalidade. Aduz que o caráter confiscatório das multas impostas aos contribuintes decorre da violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Em seguida, assevera que "não houve nenhuma intenção em afetar aos cofres públicos".

Noutro giro, diz que o Contribuinte pagou rigorosamente a antecipação parcial nos vencimentos devidos, conforme quadro demonstrativo que anexou nos autos. Entretanto, aponta que o

autuante aplicou a multa referente ao atraso no pagamento da diferença da Antecipação Parcial. Alude novamente que *“a Empresa ora nenhuma agiu com dolo, fraude ou simulação e que o imposto fora pago corretamente”*. Diante dessas afirmações, entende que *“houve injustiça quanto à severidade da aplicação da multa, vez que fora pago ao final o valor pretendido da operação”*.

Neste ponto, passa a discorrer sobre os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Fala que o Fisco deve evitar a aplicação de penalidades que guardem em si o caráter confiscatório, entendido aqui como aquele que não apresenta as características de razoabilidade e justiça. Diz que o princípio da proporcionalidade consiste, principalmente, *“no dever de não ser impostas aos indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo razoável critério de adequação dos meios aos fins”*. Cita lições da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro no socorro de sua argumentação.

Adiante, discorre sobre o princípio da verdade material. Lembra que tal princípio está inserido expressamente no art. 2º do RPAF/99 e no art. 2º do Regimento Interno do CONSEF. Afirma que a verdade material se traduz no valor de que *“não deve a Administração se satisfazer, dentro do processo tributário, apenas com as provas e versões fornecidas pelas partes, tendo o dever de trazer para os autos, todos e quaisquer elementos, dados, documentos ou informações, desde que obtidos por meios lícitos (consoante art. 5º, LVI, da Constituição Federal/88), a fim de obter a verdade real da ocorrência, ou não, da obrigação tributária, seja pró ou contra o Fisco, seja pró ou contra o contribuinte”*.

Em seguida, tece considerações sobre o princípio da tipicidade cerrada. Explica que tal expressão significa que *“o fato concreto deve apresentar as notas características do tipo; deve “cair” dentro do tipo legal, para que este lhe possa ser aplicado”*. Diante desse entendimento, assevera que não pode a autoridade fiscal extrapolar o quanto definido em lei, *“no intuito de levar adiante exigências tributárias não condizentes com as hipóteses de incidência”*.

Neste ponto, cita e transcreve o art. 112 do CTN, para então afirmar que não há como deixar de aplicar a benigna.

Passa a discorrer sobre a possibilidade da dispensa da multa da obrigação acessória. Aponta que, consoante determinação do art. 915, § 6º do RICMS, *“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 que não impliquem falta de recolhimento do imposto”*. Lembra que, tanto o art. 158 do RPAF, quanto o art. 42, parágrafos 7º e 8º da Lei nº 7.014/96 asseguram a possibilidade de redução das multas por descumprimento de obrigação acessória. Nesta toada, reafirma que cumpriu com suas obrigações fiscais. Junta e transcreve jurisprudência deste CONSEF, no sentido do cancelamento da multa aplicada, com base nos dispositivos citados, em caso análogo, consoante o Acórdão CJF nº 0391-11/07.

Ao final de seu arrazoadado, pede pela dispensa da multa da obrigação acessória da infração 03 e, sucessivamente, pela sua improcedência.

Em termos, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 1.050 a 1.051, a i. procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, após um breve relato dos fatos e das razões do Recurso, entende que o recorrente pleiteia a redução da multa com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, que transcreve.

Esclarece que, *“a teor do art. 42, 7º da Lei 7.014/96, não é a existência de qualquer débito tributário que logra desautorizar a redução ou cancelamento da multa, mas apenas a existência daqueles débitos que sejam diretamente relacionados, num liame de causa e efeito, à infração cuja multa se pretende cancelar ou reduzir”*. Mais adiante, assevera que *“A Competência assim*

*atribuída pela lei é discricionária, ou seja, poderá ser exercida, ou não, pelo CONSEF, segundo o juízo de conveniência e oportunidade que fará, à vista das circunstâncias do caso concreto".*

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

### **VOTO (Vencido quanto à infração 3)**

Temos sob a análise do Recurso Voluntário e de Ofício contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração supracitado.

Início o julgamento pelo Recurso do Contribuinte.

Como dito, o Recurso Voluntário tem como cerne a infração 03, que versa a respeito de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, mas que foi posteriormente pago sob o regime de apuração normal, quando das saídas das mercadorias.

Compulsando os autos, creio que merece guarida a tese recursal para que se promova a reforma da Decisão de piso.

Primeiramente, externo o meu entendimento quanto à natureza acessória do fato que deu azo a autuação vergastada. Para mim, não há dúvida de que a presente infração se trata de uma multa por descumprimento de obrigação acessória pela mera intempestividade do pagamento do imposto, no incrível percentual de 60%, e não pela falta do pagamento do mesmo, pois, como apontado pela própria fiscalização, não há cobrança de nenhum valor a título de ICMS antecipação parcial neste item da autuação, mas tão somente a falta do pagamento do ICMS antecipação na data regulamentar prevista.

Assim, deixo claro que a multa lançada é decorrente pelo descumprimento de uma simples obrigação acessória.

Entretanto, caso houvesse dúvida na capitulação da obrigação, percebo que, por força do quanto disposto no art. 112 do CTN, deveríamos fazer a interpretação da norma tributária de maneira mais favorável ao acusado, de acordo o princípio da interpretação benigna.

Pela sua pertinência, faço a transcrição do citado dispositivo:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidade, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”*

Ora, se o imposto por antecipação foi pago na saída, qual é a obrigação principal que permanece descumprida e que enseja a aplicação de multa de 60%? Só porque a obrigação foi adimplida fora do prazo, o Contribuinte deve ser penalizado com tão elevada multa, destoante do previsto no próprio ordenamento jurídico para situações similares?

Creio veementemente que não.

Quadra apontar que, nos casos de pagamento fora do tempo, nas obrigações com o ICMS sob o regime normal de apuração, o próprio COTEB, a Lei Estadual 3.956/81, estabelece índices de correção sobre os débitos tributários que variam de 2% a 12%, conforme disposição legal abaixo transcrita:

*Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*I - se declarados espontaneamente:*

*a) atraso de até 15 (quinze) dias: 2% (dois por cento);*

- b) atraso de 16 (dezesesseis) dias até 30 (trinta) dias: 4% (quatro por cento);
- c) atraso de 31 (trinta e um) dias até 60 (sessenta) dias: 8% (oito por cento);
- d) atraso de 61 (sessenta e um) dias até 90 (noventa) dias: 12% (doze por cento);
- e) atraso superior a 90 (noventa) dias: 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte ao atraso de 90 (noventa) dias, cumulado do percentual previsto na alínea anterior;

Portanto, não há espaço para interpretar a norma prevista no art. 42, II, 'f', como uma penalidade por descumprimento de obrigação principal, visto que o principal já está pago!

*Mutatis mutandis*, por se tratar de uma *aberratio finis legis* (afastamento da finalidade da lei), entendo ser necessário que este colegiado faça certas ponderações sobre a situação vivida nos autos para que não se trate situações iguais de maneira desiguais.

É exatamente por estes importantes aspectos acima alinhavados que entendo ser aplicável o quanto previsto no art. 158 do RAPF/BA que assim dispõe:

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

Também devemos nos lembrar, que o art. 42, §7º da Lei Estadual 7.014/96 tem regramento no mesmo sentido, conforme abaixo transcrito:

**Art. 42.**

(...)

*§ 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.*

Pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, atento novamente para o fundamental aspecto de que a obrigação principal já foi adimplida, antes do presente lançamento tributário, sem que houvesse comprovação de dolo ou intenção de burlar o Fisco, quanto a falta de pagamento do imposto devido na antecipação.

Aliás, devido à natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas pelo Contribuinte, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário de cada uma delas, sei que mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária. Devemos nos lembrar que a antecipação tributária é uma técnica empregada para melhorar e agilizar a fiscalização por parte do Estado, mas que, via de regra, demanda o respeito a uma série de normas instrumentais e códigos de produtos que se alteram quase que diariamente em face de inúmeros protocolos e convênios estabelecidos pelo entes tributantes.

Torno a repetir que, no presente caso, o imposto devido por antecipação já foi recolhido nas saídas, como aponta a própria fiscalização, e o prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo ou foi de pequena monta ou não existiu, sendo então desproporcional ao valor ora cobrado. Caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração, pode-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, em futuros questionamentos judiciais, com custas e ônus sucumbenciais provavelmente desfavoráveis ao Estado.

Tenho por certo, que a norma insculpida no art. 42, II, 'f' não se coaduna com a interpretação sistemática do direito posto. Vale lembrar que regras tributárias com a mesma finalidade, de coibir o pagamento a destempo, prevêm penalidades muito mais brandas, como acima já apontado, sendo pertinente a intervenção do julgador para que se alcance a justiça fiscal no presente caso.

Por outro lado, entendo que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha igualdade a concorrência no mesmo patamar de igualdade, cabendo a este Colegiado, de igual forma, corrigir as distorções vivenciadas pela nossa legislação, como esta que agora discutimos.

Nesta toada, julgo procedente o Recurso Voluntário apresentado, reduzindo a multa originalmente proposta para 20% do valor histórico. Consoante o art. 158 do RPAF.

Passo ao julgamento do Recurso de Ofício, em relação às reduções ocorridas nas infrações 1, 2 e 4.

Como já dito, as desonerações ocorridas se deram devido à revisão efetuada pelo próprio Fiscal Autuante, após as considerações tecidas em sede de defesa pelo Contribuinte.

Foram excluídas das infrações 1 e 2 nas notas fiscais lançadas em duplicidade, bem como aquelas que efetivamente estavam escrituradas nos livros fiscais. No que tange a infração 04, o Sr. Autuante reconheceu os equívocos cometidos nos lançamentos originais, como notas fiscais em duplicidade e aquelas referentes à falta de inclusão de créditos das notas fiscais de entrada de bonificação, doação ou brinde (CFOP 2.910) e das notas fiscais de entrada de amostra grátis (CFOP 2.911). Além disso, retirou do lançamento as notas fiscais computadas em outros períodos, compreendidas fora do período da fiscalização, e que por isso não tiveram o seu pagamento computado.

Por seu turno, houve a inclusão de créditos fiscais que não foram devidamente mensurados no demonstrativo original, e que, conseqüentemente, reduziu o montante do débito da infração 4.

Assim, percebo que o Recurso de Ofício não deva ser provido.

Pelo tudo quanto exposto, com a aplicação do quanto previsto no art. 158 do RPAF e art. 42, §7º da Lei 7.014/96, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reduzir a multa da infração 3, para 20% do inicialmente lançado, o que representa R\$2.368,64 em valores históricos e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

### **VOTO VENCEDOR (Infração 3)**

*Data venia*, ousou discordar do n. relator quanto à redução da multa ora exigida na infração 03 do presente lançamento fiscal.

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

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

Por outro giro, entendo que movimentações grandes de operações comerciais realizadas pelo contribuinte não é, e não pode ser, motivo para que se descumpra as suas obrigações tributárias.

Também é certo, sem qualquer contestação, de que o imposto foi adimplido intempestivamente, pois se assim não fosse, a irregularidade ora em discussão não teria razão de ser.

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 3, mantendo inalterada a Decisão de 1º Grau.

#### VOTO EM SEPARADO

Acompanho a conclusão da i. conselheira autora do voto vencedor, quanto a não redução da penalidade imposta pela infração 3, entretanto, consigno minha discordância em relação a tese sustentada pelo i. conselheiro relator e pela autora do voto divergente de que a penalidade imposta em relação a infração 3 se caracteriza por descumprimento de obrigação acessória.

Observo que 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.

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 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 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 vênica para transcrever o 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 abaixo transcrevemos, "in litteris":

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, aqui não se trata, como quer fazer crer o recorrente, de mera multa por descumprimento de obrigação acessória, mas multa pelo cumprimento extemporâneo da obrigação principal, 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 da 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 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, em sua conclusão, o voto divergente pela manutenção integral das referidas penalidades, ao tempo em que, discordando da tese defendida pelo n.º conselheiro relator que propôs a redução das penalidades aplicadas em relação as infração 3, 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, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298578.0003/12-5**, lavrado contra **A D R DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (VERDE MARES DISTRIBUIDORES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$17.915,50**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$13.138,89, 70% sobre R\$399,54 e 100% sobre R\$4.377,07, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$15.261,56**, previstas no art. 42, incisos IX, XI e II, alínea “d”, do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os pagamentos devidamente efetuados.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO  
(Infração 3)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 3)

MONICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Infração 3)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS