

PROCESSO - A. I. Nº 298950.0002/12-6
RECORRENTE - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S/A.
(VIVARÁ)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0153-05/13
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 05/05/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0088-12/14

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NO PRAZO LEGAL. PAGAMENTO A DESTEMPO. MULTA PERCENTUAL. Nesta situação, o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96 é claro em determinar a aplicação da multa de 60%. O então vigente RICMS/BA definia que o pagamento da antecipação parcial aconteceria no momento da entrada da mercadoria, fato que comprovadamente não ocorreu. Infrações 1 e 2 subsistentes. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Apuração embasada nos dados colhidos dos livros e documentos fiscais fornecidos pelo próprio Contribuinte quanto aos estoques iniciais e finais de cada mercadoria autuado, e a respectiva movimentação de entrada e saída das mercadorias no período auditado. Contribuinte não demonstrou que todas as mercadorias que entraram no estabelecimento ou lá se encontravam no início do período fiscalizado, saíram devidamente acobertadas pelos documentos fiscais exigidos pela legislação. b) OMISSÃO DE ENTRADA. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Neste caso, por restar configurado a omissão de entrada de mercadorias no estoque, houve lançamento, por presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas. Infrações subsistentes. Não acolhidas as arguições de nulidade do Auto de Infração e da Decisão recorrida. Quanto ao caráter confiscatório das multas, por força art. 167, I do RPAF/BA, falta competência a este Colegiado para apreciar matéria sobre a constitucionalidade das normas vigentes no quadro normativo. Não acolhido o pedido de redução das multas relativas às infrações 1 e 2. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria. Vencido o voto do relator quanto a redução do valor das multas.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2012 para reclamar ICMS e multa no

valor de R\$176.713,99, em decorrência do cometimento de quatro infrações, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente. Total da Infração: R\$90.796,01 (Exercício de 2010, multa de 60%).

INFRAÇÃO 2 – Multa percentual 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 para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente. Total da Infração: R\$12.682,98 (Exercício de 2011, multa de 60%).

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do imposto, relativo às saídas de mercadorias tributadas e efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria. Total da infração: R\$72.834,36 (Exercício de 2011, multa de 100%).

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, no mesmo exercício. Total da Infração: R\$400,64 (Exercício de 2010, multa de 100%).

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

O impugnante apresenta em preliminar de nulidade, 03 questionamentos – cerceamento de defesa pela falta de demonstrativos, ausência de provas das infrações e também da motivação do lançamento no Auto de Infração.

Foi constatada a ausência dos demonstrativos da infração 3, confirmando assim, o cerceamento de defesa e a ausência de provas, mas que foram supridas pela diligência à inspetoria de origem, que anexou ao processo aos provas que faltavam e forneceu ao impugnante todos os demonstrativos de todas as infrações, e reabriu prazo de defesa. Assim, o processo após a diligência está repleto das provas suficientes e necessárias ao lançamento, além de suprida a alegação de cerceamento pela entrega de todos os demonstrativos pertinentes.

Quanto à suposta falta de motivação, constato que há claro mencionamento na lavratura do Auto de Infração, não só dos dispositivos legais infringidos, assim como a relação deles com os fatos apurados, que estão devidamente relacionados, não havendo no que se argumentar a falta de motivação do ato de lançamento.

Do exposto acima, não acolho nenhuma das 03 argumentações suscitadas na preliminar de nulidade da peça de impugnação. Assim, constato que no presente processo, foram cumpridas todas formalidades legais, com intimação de documentos às fls. 07, identificação do autuado, descrição das infrações acompanhadas dos demonstrativos, sendo permitida a mais ampla defesa do autuado e cumprido o devido processo legal, e portanto, descarto a existência de vícios de formalidade que ensejem a nulidade deste processo administrativo fiscal.

O impugnante alegou falta de entendimento dos demonstrativos, mas conforme se verifica, são todos padronizados dentro da formatação dos programas de fiscalização da Secretaria da Fazenda, que indicam a mercadoria, o nome do produto, a nota fiscal, entradas, saídas, estoque inicial e estoque final, de uso corrente nos trabalhos de fiscalização não havendo em absoluto, qualquer impedimento ao entendimento do que ali está demonstrado.

Sem apontar qualquer erro no levantamento que justifique o acatamento do pedido de revisão, denego o pedido de revisão dos roteiros de auditoria e assim, considero que os elementos constantes do processo são suficientes para formação de juízo de valor e consequente julgamento.

A defesa contesta as duas primeiras infrações apenas sob o prisma legal, arguindo haver pago todo o ICMS relativo às operações com mercadorias adquiridas em outros estados, e também quanto ao lançamento devido pela auditoria de estoque, infrações 3 e 4.

As duas primeiras infrações possuem a mesma natureza, que é a multa sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação referente às aquisições de mercadorias em outros entes federativos, com fins de comercialização. As infrações se separam apenas pelo exercício fiscalizado, respectivamente 2010 e 2011. Nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, é devido o pagamento do imposto a título de antecipação parcial conforme dispositivo do art. 352-A do RICMS/BA 97:

Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

O demonstrativo destas infrações estão às fls. 67/84, com a data de emissão das notas fiscais, o estado de origem, a alíquota interna e o crédito fiscal do imposto destacado na nota fiscal, e a multa aplicada de 60% sobre o ICMS calculado como sendo o valor devido pela antecipação, respectivamente no valor de R\$151.796,01 em 2010 (total do somatório calculado à fl. 68) e R\$21.138,31 à fl. 84, que aplicando-se a multa de 60%, obtém-se o valor do lançamento das multas no Auto de Infração, respectivamente de R\$90.796,01 e R\$12.682,98.

Assim, discordo quanto ao alegado pelo impugnante, de que o montante apurado foi feito de forma precária, com possível cerceamento de defesa, pois o demonstrativo possui total clareza e é auto-explicativo, com todo o detalhamento da execução do cálculo e do montante de ICMS que foi encontrado como devido pela antecipação parcial.

Os demonstrativos respondem aos questionamentos acerca do valor de cada operação, de sua base de cálculo e da sua alíquota. Não resta, portanto nenhuma dúvida sobre a materialidade do fato que resultou na multa aplicada.

O autuante não comprovou o pagamento da antecipação parcial e inclusive admitiu não tê-lo feito, mas apenas fez o questionamento da capitulação legal, a ser respondido neste julgamento, pois justificou o pagamento integral do ICMS pelas saídas registradas das citadas mercadorias, não havendo qualquer prejuízo ao erário.

Defende em sua peça impugnatória à fl. 262, que uma vez pago integralmente imposto quando das saídas, “que aplicar-se-ia tão somente multa regulamentar, não tendo ocorrido, conseqüentemente, qualquer prejuízo ao erário. E foi exatamente isto o que foi feito – não foi lançado o imposto devido, mas tão somente multa regulamentar que encontra-se lastreada no dispositivo abaixo transcrito, da Lei nº 7.014/96:

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

I – (...)

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

a)(...)

b)(...)

c)(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.

Pelo exposto, não resta dúvidas quanto à legalidade dos lançamentos das multas nestes itens. Infrações 1 e 2 procedentes.

As infrações 3 e 4 também possuem mesma natureza, decorrente da apuração do levantamento quantitativo de estoque, apenas separadas pelos exercícios fiscalizados, de 2011 e 2010, respectivamente.

Às fls. 65/84, encontramos o demonstrativo do exercício de 2010, e às fls. 312/348 os demonstrativos do exercício de 2011, anexados após cumprimento da diligência efetuada, compondo assim, o lançamento destas infrações.

Os demonstrativos da infração 3 estão devidamente acostados ao processo, os das entradas à fl. 321 e saídas, fls. 321/324, do preço médio das saídas, fls. 325/328, e o demonstrativo consolidado das omissões às fls. 329/347.

Consta ainda, o demonstrativo de cálculo do preço médio das entradas à fl. 50/53, preço médio das saídas à fl. 54, demonstrativo de cálculo das omissões às fls. 55/64, demonstrativo das entradas às fls. 28/48, com o demonstrativo consolidado do lançamento de R\$400,64 à fl. 65, em decorrência da entrada de mercadorias maior que a saída registrada.

O autuante alega que tal procedimento deveria levar em consideração o estoque existente na loja. No caso em lide, o levantamento se deu em exercício fechado, onde o estoque está declarado no livro inventário ao final do exercício. O procedimento alegado pelo impugnante só se aplica ao roteiro de estoque, quando efetuado em aberto, no decorrer do exercício em andamento.

Na infração 3 não há qualquer presunção legal, visto que o demonstrativo esclarece que a partir do estoque inicial do exercício, levando-se em conta as entradas e as saídas efetuadas, quando confrontadas com o estoque final, o cálculo acusa a saída sem documentação fiscal, não havendo que se falar em presunção, como quer o impugnante, pois há clara demonstração matemática da saída de mercadorias sem acobertamento do documento de saída, constituindo-se em prova direta, levando por conseguinte, ao lançamento do ICMS devido. Infração procedente.

Na infração 4, por ter sido encontrada a omissão de entrada de mercadorias no estoque, aí sim, houve lançamento, por presunção de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, mas trata-se de presunção amparada em lei, e que cabe prova em contrário (presunção jûris tantum), nos termos do artigo 2º do RICMS, abaixo transcrito:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

I – (...)

II – (...)

III – (...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas

Pelo exposto, não logrou o impugnante, mesmo tendo acesso a todos os demonstrativos padronizados da Secretaria da Fazenda, com indicação clara da sua movimentação de entrada, saída e os registros de inventário, trazer qualquer prova em contrário dos valores encontrados pelo autuante que culminaram na omissão de entrada de mercadorias. Infração 4 procedente.

Quanto aos argumentos da inconstitucionalidade dos juros cobrados e do caráter confiscatório das multas, nos termos do art. 167, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, mas apenas fazer o controle de legalidade do lançamento, sob o aspecto da legislação estadual vigente.

As multas e os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00, e quanto ao questionamento quanto à taxa SELIC cobrada nos acréscimos moratórios, já existe entendimento receptivo pelo STF, a exemplo da Decisão prolatada no Ag. Rg. do Resp. nº 722595/PR.

Quanto ao pedido de redução ou extinção das multas, vejamos como disciplina esta questão o nosso Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF:

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.

Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

Art. 169. Caberão os seguintes Recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:(...)

§ 1º Compete à Câmara Superior julgar, em instância única, os pedidos de dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do art. 159.

Do exposto, não restam dúvidas de que nas infrações 3 e 4 por terem multa aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, nos termos do art. 169 § 1º do RPAF, compete à câmara superior julgar, em instância única, os pedidos de dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do art. 159. Assim, não tem esta Junta de Julgamento Fiscal, competência para apreciar tal pedido.

Fica, no entanto a questão do pedido de redução das multas nas duas primeiras infrações, já que o impugnante adimpliu o pagamento do imposto, tendo apenas aplicação da multa de 60% sobre a parcela que deixou de ser paga por antecipação.

Há de se discutir aqui, se esta multa se constitui ou não em descumprimento de obrigação acessória, de forma a ser reduzida ou cancelada por esta Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 158.

Vejamos o que diz o art. 113, § 2º do CTN, acerca das obrigações principal e acessória:

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.

Tradicionalmente a doutrina classifica a obrigação principal como a obrigação de “dar” e a acessória como a obrigação de “fazer”, sendo esta tida como instrumental, sem conteúdo pecuniário, como por exemplo, emitir notas fiscais, registrar as notas em livros, apresentar ao fisco as declarações pertinentes, etc.

Aqui, aparentemente o lançamento da multa nas duas primeiras infrações não se enquadraria nem no descumprimento da obrigação acessória, pelo fato da antecipação tributária revestir-se de conteúdo pecuniário, e também por não ter caráter instrumental, nem seria descumprimento da obrigação principal, pelo fato do imposto ter sido efetivamente pago quando das saídas das mercadorias, enquadrando-se num campo indefinido na legislação.

No entanto, a moderna doutrina já entende a exemplo de Sacha Navarro Coelho, que o fato gerador da obrigação acessória é “qualquer situação que na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou abstenção de ato”.

Hugo de Brito Machado entende que a obrigação acessória melhor seria se fosse chamada de “dever administrativo”, e que a importação dos conceitos de “dar” e “fazer” do Direito Civil, não encontram perfeita aceção no Direito Tributário.

Assim, parte da doutrina chega ao entendimento que a obrigação acessória é todo ato exigido no interesse da arrecadação e da fiscalização, municiando a administração de elementos que impeçam ou dificultem a sonegação.

O art. 352-A impõe o pagamento de parte do ICMS na entrada das mercadorias, podendo o contribuinte utilizar este valor como crédito na apuração do imposto normal, cumprindo objetivo da administração, que visa otimizar a arrecadação, e o seu descumprimento mas com eventual adimplemento da obrigação principal implica em sanção pecuniária pelo seu descumprimento, possuindo assim, caráter de descumprimento de obrigação acessória, por não ter o contribuinte cumprido um ato de interesse da administração, que é o recolhimento de parte do imposto devido na circulação de mercadorias, na entrada destas quando oriundas de outros estados, em detrimento do recolhimento total nas saídas como ocorria em tempos passados.

Assim, entendo ser possível a apreciação desta Junta de Julgamento Fiscal, da redução ou extinção da multa aplicadas nas infrações 1 e 2, por claramente não se tratar de multa decorrente do descumprimento de obrigação principal, e se enquadra perfeitamente no art. 15, do RPAF, mas o acolhimento de tal pedido é condicionado a que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação.

Embora nas infrações em apreço, tenha sido recolhido o imposto, mesmo contrariando mandamento legal, não logrou o contribuinte trazer qualquer prova de que as demais infrações tenham sido praticadas sem dolo, e, portanto, denego o pedido de redução ou extinção da multa.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 391 a 430, no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância.

Após tracejar um breve relato dos fatos vividos no presente PAF e reproduzir as infrações, passa a discorrer sobre questões preliminares e de mérito.

Ab initio, argui a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, ante a falta de apreciação de argumentos defensivos apresentados pelo Recorrente. Diz que o julgador não dispensou a necessária atenção aos argumentos apresentados em sua Impugnação, tratando-os genericamente.

Nesta toada, assevera que a Decisão de piso deixou de analisar alegações defensivas ou se procedeu a superficial exame “*que mudariam totalmente o rumo do processo*”. Afirma que não é verdade que, em sede preliminar, a sua impugnação só levantou apenas 03 questionamentos, uma vez que, “*além de cerceamento de defesa, ausência de provas e de motivação, a peça Impugnativa trouxe também para apreciação, análise e julgamento fundamentado dos julgadores, inclusive em tópico próprio, a impossibilidade de imposição de multa com caráter de confisco e a ilegitimidade da imposição dos juros por violar o princípio de igualdade entre o fisco e o contribuinte*”.

Reproduz sua argumentação sobre a imposição de multa com caráter de confisco e da ilegitimidade da cobrança de juros, levantada em sua defesa.

Afiança novamente que, parte da matéria trazida para apreciação e julgamento pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, não fora enfrentada na Decisão, mesmo sendo mencionada no respectivo relatório. Assegura que a questão levantada na impugnação, quanto à impossibilidade de imposição de multa com caráter de confisco, ficou carente de julgamento.

Adiante, alega novamente que os Julgadores de piso deixaram de apreciar seus argumentos quanto a multa confiscatória. Diz que, quanto à redução das multas confiscatórias, o Julgador de primeira instância limitou-se a afirmar que, em relação às infrações 3 e 4, não teria competência para reduzi-las e, no que tange as infrações 1 e 2, não houve comprovação de falta de dolo nas demais infrações. Reproduz trechos do voto pertinentes a estes aspectos, para então afirmar que a falta de apreciação de parte do seu pedido, consubstancia o menosprezo aos princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, impossibilitando, consequentemente, o duplo grau de jurisdição.

Aduz que a legislação de regência, mais especificamente o artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e o artigo 158 do RPAF que reproduz, claramente autoriza o pleiteado benefício legal. Diz que *“a análise de tal questão era fundamental, pois poderia modificar substancialmente a exigência fiscal, cabendo destacar, nesse passo, que não há nestes autos qualquer questionamento acerca da boa-fé da oro recorrente no exercício de suas atividades”*.

No que tange aos juros, embora provocado a enfrentar a questão, o Relator *“quedou-se inerte, não se manifestando sobre os argumentos de inconstitucionalidade aduzidos na peça impugnativa e que são demasiadamente importantes para o desenvolvimento dos autos”*, conforme enxerto do voto que colaciona.

Aduz que em relação ao mérito das infrações 1 e 2, levantou questões fundamentadas que demonstram e justificam o afastamento de quaisquer multas. Diz que o próprio Auto de Infração indicou que houve o pagamento do tributo estadual, *“não havendo do que se falar, portanto, em prejuízo ao erário”*. Sustenta que não foi possível provar o dolo ou a má-fé do autuado, prevê possibilitando o afastamento de multa, ou quando menos, sua redução.

Coloca novamente que, embora provocado sobre o assunto, nada se manifestou o julgador com relação ao afastamento ou ao menos a redução da multa.

Novamente alega que a sentença realmente ignorou todos os argumentos do autuado, afrontando, os artigos 153, 154 e 155 do RPAF, lembrando que tal conduta é repudiada pela jurisprudência do (STJ). Lembra que, quando há mais de uma causa de pedir, sem que todas sejam apreciadas, o STJ reconhece a manifesta nulidade do julgado. Cita o art. 458 do CPC para afirmar mais uma vez que a *“Decisão recorrida, além de contraditória e omissa, carece de fundamento e motivação e ofende gravemente o direito constitucional do autuado à ampla defesa e ao contraditório (artigo 5, LV, CF), pois o contribuinte tem o direito de ter suas razões analisadas adequadamente e suficientemente enfrentadas, como se retira da pacífica jurisprudência de nossos tribunais”*.

Passa a falar sobre o cerceamento do direito de defesa, devido a falta de entrega de todos documentos que embasam o Auto de Infração.

Diz que, por ocasião da notificação, *“deveria a fiscalização ter entregue cópias de todos os documentos de instrução, o que não fez, uma vez que o autuado não recebeu cópia do alegado levantamento quantitativo, o qual, diga-se, o recorrente desconhece”*. Diz que a jurisprudência é pacífica no sentido de que devem ser fornecidas cópias de todos os documentos que instruem o Auto na oportunidade de sua notificação, devendo ser decretada a sua nulidade.

Em seguida, argumenta a nulidade da acusação por inexistência de prova da infração. Diz que a fiscalização não atendeu o prescrito no art. 142 do CTN, que reproduz. Afirma que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme o determinado em lei, sob pena de responsabilidade funcional e que o comportamento adotado pelo fisco inquinou o trabalho de ilegalidade uma vez que não tendo seguido o determinado pela norma, não exigido apenas o que, por lei, for efetivamente devido.

Após, alega nulidade por ausência de motivação do Auto de Infração. Lembra que o princípio da motivação impõe ao agente público o dever de designar, pormenorizada mente, os detalhes que o levam a impor a exigência tributária. Traz à baila os ensinamentos do professor Celso Antonio Bandeira de Mello quanto à distinção entre motivo do ato administrativo de motivo legal. Assevera que não foram expostos os motivos fiscais para o procedimento ou uma expressa descrição da suposta infração pretendida pelo Fisco, afetando, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa, acarretando na nulidade do Auto de Infração.

Adiante, argumenta a impossibilidade de imposição de multa com caráter de confisco, diante do previsto no artigo 150 da CF, devendo ser reduzido. Alega que tal artigo deve ser apostado também para as multas, colacionando doutrina e jurisprudência neste sentido.

Diz que está evidenciado que a multa aplicada não tem caráter meramente fiscal ou penal, mas sim, com efeitos confiscatórios inviabilizando o desenvolvimento do recorrente e, por isso, deve ser afastada ou reduzida a parâmetros constitucionais.

Passa a debater sobre os juros aplicados.

Diz que definição dos juros esta sujeita a Lei Complementar. Sendo que o CTN, prevê a incidência de juros à razão de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de forma diversa. Com este quadro jurídico, afirma que “os juros mensais podem ser de, no máximo, 1%” consoante orientação do STF e em “obediência aos princípios da isonomia e da segurança jurídica”. Diz que a exigência de juros nos termos da inicial é ilegítima, por violar o princípio da igualdade entre o Fisco e o Contribuinte, pois, nos casos de pagamento indevido, ao contribuinte não é facultada a restituição com o acréscimo de juros como exigidos no lançamento.

Adentra as questões relativas ao mérito da autuação, ressaltando que sempre pautou suas atividades no estrito cumprimento das normas legais.

Quanto as infrações 1 e 2, embora não tenha recebido o demonstrativo que indicasse a que operações se referem tal acusação, destacar que, como expressamente informado pelo Fisco, no relato da acusação, *“as operações de entrada a que se referem foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”*. Com base nessa declaração, diz que não houve a) falta de pagamento do tributo estadual, b) prejuízo o erário e c) deveria ser cobrada, tão somente uma “multa regulamentar”.

Clama também, diante da ausência de dolo ou má fé por parte da oro recorrente, que as multas sejam afastadas ou reduzidas.

Quanto aos itens 3 e 4, após reiterar a falta de entrega de cópia dos documentos que deram base às exigências, aliada à confusa descrição das acusações, diz que são totalmente improcedentes, vez que o alegado levantamento fiscal quantitativo não representa a realidade das operações realizadas pela empresa. Sustenta que não fora cabalmente demonstrada e comprovada a movimentação de mercadorias, pois a *“forma que utilizou o Fisco para apuração de suposta falta de pagamento do imposto estadual é bastante precária e não permite a aferição dos cálculos adotados pelo fisco, pois o Demonstrativo Fiscal é incompreensível, não permitindo apurar, com segurança, como os senhores fiscais chegaram àqueles valores”*.

Assevera que o “levantamento fiscal” não está conforme a forma prescrita em lei, “haja vista que o fisco não considerou os requisitos específicos e demais elementos exigidos na norma para apurações fiscais desta espécie, como determinado pelo RICMS”. Diz ser imprescindível a contagem dos estoques de mercadorias do estabelecimento, o que não ocorreu no presente caso, sendo a exigência baseada em *“informações aleatórias e valores indiciários, arbitrariamente presumidos pelo fisco, vez que não corroboradas por qualquer documento de prova”*.

Passa a sustenta que a administração fazendária alegou fato sem comprová-lo, ocorrendo uma mera presunção, relativa, que poderia ser afastada por prova em contrário.

Quanto aos lançamentos efetuados por presunção, reproduz lições do jurista Agostinho Sartin,

para então salientar o abuso de direito através do qual se presume e se constitui o crédito tributário, pois, “ atira ilegalmente o ônus da prova ao contribuinte”. Colaciona jurisprudência do STJ sobre o tema.

Fala, com base no princípio da legalidade, que não foi respeitado o artigo 142 do CTN e que não foi constatada ocorrência do fato gerador, *“uma vez que não existem elementos probatórios de que tenha ocorrido vendas de mercadorias pela empresa à margem da regularidade”*.

Resume sua tese afirmando ser *“imperioso o reconhecimento da nulidade das referidas acusações, posto estarem fundamentadas em mera presunção fiscal, contrariando o princípio constitucional da legalidade e da tipicidade”*.

Continua dizendo que fiscalização deveria verificar todos os elementos que envolvem a atividade da oro recorrente para então apurar legalmente, qualquer eventual falta de pagamento do imposto.

Fala da verdade material, com base nas lições do professor Celso Antonio Bandeira de Mello, que o ICMS incide sobre fatos jurídicos e não supostos levantamentos fiscais, que somente com a ocorrência no mundo fenomênico de tais eventos é que podem dar ensejo à incidência do ICMS.

Passa a discorrer sobre a natureza do imposto, o Decreto-lei nº 406/68, o art. 4º do CTN, os níveis da hierarquia das leis e o art. 150, I da CF. Socorre-se das lições dos ilustres doutrinadores José Eduardo Soares de Melo e Roque Antônio Carraza sobre a incidência do ICMS, para então novamente afirmar que a *“legislação não fala em incidência do ICMS sobre levantamentos contábeis, sobre diferença de valores apurados, mas sim em apuração do mesmo através de levantamentos fiscais”*. Faz indagações sobre a incidência do ICMS e os levantamentos fiscais juntados aos autos, como qual a operação mercantil que deu ensejo à incidência do imposto? Qual o valor de cada operação, sua base de cálculo, sua alíquota e sua capitulação legal?, para então afirmar que a *“resposta a tais questionamentos não se encontra nos autos”*.

Comenta sobre o princípio da oficialidade do processo administrativo, embasado nas lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, asseverando que o Fisco deve *“apresentar os elementos fundamentadores e conclusivos sobre o ato imputável do contribuinte”*, e que a exigência fiscal não pode subsistir, pela evidente e comprovada iliquidez, carecendo dos necessários requisitos de certeza, segurança e liquidez, indispensáveis para a regular constituição do crédito tributário.

Diz que pretende demonstrar, através da *“elaboração de um demonstrativo claro e eficiente de todas suas operações de circulação de mercadorias realizadas nos períodos indicados, para comprovar que os valores a que a digna fiscalização chegou não passam de valores fantasiosos, frutos de meras presunções, que não retratam, absolutamente, o movimento real das atividades de seu estabelecimento, uma vez que a empresa procede ao regular registro e apuração contábil e fiscal de todas suas operações mercantis, pautando seu comportamento dentro das normas legais”*, protestando pela juntada, *“dentro da maior brevidade possível”*, de demonstrativos, laudos e quaisquer outros elementos de provas, para afastar as acusações constantes do lançamento inaugural.

Noutro aspecto, fala que, havendo dúvida, deve-se julgar em favor do contribuinte, aplicando o princípio constitucional do *“in dubio pro reo”*, reproduzido no artigo 112 do CTN. Cita palavras do professor Hugo de Brito Machado neste sentido.

Conclui essa parte de sua argumentação, falando que o Auto de Lançamento está maculado de nulidade, i) por ter o fisco procedido em desacordo com a legislação aplicável ao ICMS, ii) ter se baseado em meios indiciários, inexatos e estranhos à atividade do contribuinte e iii) não respeitando a Regra Matriz de Incidência Tributária, que estabelece expressamente as regras para que se possa fazer incidir e lançar o imposto, nos termos do artigo 142 do CTN.

Noutra senda, diz que a situação descrita no presente Auto de Infração configura, em tese, crime

contra a ordem tributária. Lembra que a LC 970/05, prevê como garantia dos contribuintes “*o não encaminhamento ao Ministério Público, de representação relativa aos crimes contra a ordem tributária, enquanto não proferida a Decisão final administrativa, evitando assim, constrangimento maior para o contribuinte*”.

Por fim, afiança que diante da comprovada improcedência das acusações fiscais, é imperiosa a imediata decretação de cancelamento do Auto de Infração.

Ao final de seu arrazoado, pede a sustentação oral das presentes razões, o acatamento da preliminar de nulidade da Decisão recorrida, com o pronunciamento de novo julgamento, o acatamento das demais questões preliminares suscitadas para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração exordial, ou, no mérito, seja decretada a improcedência das exigências fiscais imputadas, ou, alternativamente, seja relevada ou reduzida a multa aplicada, diante da boa fé do recorrente.

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

No Parecer de fls. 435 e 436, a ilustre procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, após fazer uma breve síntese dos argumentos do recorrente, alega que o Recurso Voluntário é uma repetição da defesa, invoando apenas na alegação de nulidade da Decisão recorrida.

Entende que o Recurso é meramente protelatório, não apresentado qualquer fato novo ou elemento que justifique a reforma da Decisão recorrida. Fala que a primeira instância apreciou todos as alegações defensivas, inclusive quanto aos pedidos de cancelamento e redução de multa.

Assevera que restou evidenciado que o contribuinte teve acesso a toda a documentação que acompanha o presente processo, tendo a JJF providenciado a entrega dos demonstrativos, com reabertura do prazo de defesa.

Quanto ao mérito, afirma a n. Procuradora que melhor sorte não tem o Recorrente, vez que as infrações estão devidamente caracterizadas e comprovada, tendo sido indicados as corretas multas, conforme previsão legal. Diz que não vislumbra a hipótese de redução ou cancelamento da multa, como também modificação do cálculo de acréscimos aplicados ao débito tributário.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso.

VOTO (Vencido quanto à redução da multa - Infrações 1 e 2)

Temos sob exame Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, devido ao suposto cometimento de 4 infrações, acima já descritas.

Em síntese, o Recorrente aduz, i) a nulidade da Decisão por falta de apreciação de argumentos defensivos e ii) a nulidade do Auto de Infração a) por cerceamento do direito de defesa, b) falta de entrega dos demonstrativos que embasam as infrações e c) falta de motivação. Além disso, argumenta a imposição de multas com caráter confiscatório e a aplicação de juros de forma não isonômica. No mérito, alega iii) para as infrações 1 e 2 que não houve prejuízo ao Fisco, pois o próprio Auditor Fiscal relatou que o imposto já fora recolhido nas saídas, devendo ser então cobrado “multa regulamentar” e iv) para as infrações 3 e 4, repete que não houve a entrega dos demonstrativos fiscais, não restou comprovada a existência da infração por parte da fiscalização e que houve lançamento por presunção.

Em que pesem as lamúrias do Recorrente, não vejo como prosperar suas súplicas recursais.

Prefacialmente, no que tange a nulidade da Decisão de piso, entendo que não houve a tão proclamada falta de apreciação dos argumentos defensivos.

O voto apregoado pelos Julgadores da 5ª JJF apreciou todos os aspectos levantados pelo Contribuinte. Em sede de preliminar, a Junta expressamente abordou os argumentos quanto a falta de demonstrativos fiscais, a ausência de provas e a falta motivação do lançamento fiscal. O primeiro parágrafo do voto vergastado é claro neste sentido:

O impugnante apresenta em preliminar de nulidade, 03 questionamentos – cerceamento de defesa pela falta de demonstrativos, ausência de provas das infrações e também da motivação do lançamento no Auto de Infração.

Após, explica que os demonstrativos da infração 3 foram entregues posteriormente, através de diligência fiscal determinada pela JJF, que reabriu o prazo de 30 dias para apresentação de nova defesa, saneando assim o feito em relação ao cerceamento de defesa e a ausência de provas, conforme abaixo se lê:

Foi constatada a ausência dos demonstrativos da infração 3, confirmando assim, o cerceamento de defesa e a ausência de provas, mas que foram supridas pela diligência à inspetoria de origem, que anexou ao processo aos provas que faltavam e forneceu ao impugnante todos os demonstrativos de todas as infrações, e reabriu prazo de defesa. Assim, o processo após a diligência está repleto das provas suficientes e necessárias ao lançamento, além de suprida a alegação de cerceamento pela entrega de todos os demonstrativos pertinentes.

No que pertine ao suposta falta de motivação do ato administrativo, a Relator de base andou bem em mencionar que houve “*claro mencionamento na lavratura do Auto de Infração, não só dos dispositivos legais infringidos, assim como a relação deles com os fatos apurados, que estão devidamente relacionados, não havendo no que se argumentar a falta de motivação do ato de lançamento*”.

Quanto ao caráter confiscatório da multa e o juros cobrados de forma não isonômica, em supostas afrontas as regras da Constituição Federal, o voto muito bem relembra ao Contribuinte que, conforme o art. 167, I do RPAF/BA, não está no círculo de competência deste Órgão Administrativo a apreciação de temas sobre inconstitucionalidade das normas do ordenamento jurídico. Ora, sendo assim, não há que se falar em falta de apreciação de argumentos defensivos, mas sim, falta de competência para se manifestar sobre tais questões que se relacionam quanto a constitucionalidade de normas.

Portanto, o Relator de Primeira Instância foi sintético, já que, não há o que falar senão o simples fato que este Colegiado não pode adentrar no mérito de tais celeumas constitucionais, por força da legislação.

Nesta mesma senda, temos a questão sobre as multas aplicadas e os acréscimos moratórios com base na taxa SELIC. A JJF explicou didaticamente que os cálculos dessas rubricas estão corretas, pois, observaram as regras tributárias postas na legislação estadual, tais quais as normas do art. 42, da Lei nº 7.014/96 quanto as multas, e normas do art. 102, §2º, para a aplicação da SELIC, lembrando que não cabe a órgão julgador administrativo a declaração de ilegalidade das normas vigentes, por força do mesmo art. 167, I do RPAF/BA.

Desta forma, não se sustenta a afirmação de que não houve apreciação dos argumentos defensivos na Decisão de piso.

Nulidade da Decisão afastada.

Em relação à nulidade do Auto de Infração, melhor sorte não calha ao Contribuinte.

Em primeiro lugar, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa, pois, foram concedidas todos as oportunidades para que o contribuinte se manifestasse, foram fornecidos todos os demonstrativos que embasaram as infrações lançadas, houve a concessão do contraditório em todos os momentos de PAF, enfim, restou totalmente respeitado o direito de defesa amplo e irrestrito do Contribuinte, consoante as regras do RPAF/BA, em especial o art. 2º deste diploma legal.

Em segundo lugar, os demonstrativos juntados aos autos são claros, indicam a mercadoria, a nota, a data de entrada e a data de saída, o estoque inicial e final, ou seja, todos os elementos necessários para sua devida compreensão, não obstando, de maneira alguma, a defesa do Contribuinte. Portanto, vejo que forma atendidos os requisitos previstos no art. 39 do RPAF/BA.

Além disso, o presente PAF fora convertido em diligência para fornecer todos os demonstrativos que não foram entregues na primeira intimação, sendo também reaberto o prazo de 30 dias para apresentação de nova defesa. Dessa forma, não se sustenta a alegação de cerceamento de defesa

por falta de entrega dos demonstrativos fiscais, como também a falta de comprovação dos fatos ocorridos. Aliás, os demonstrativos acostados aos indicam claramente as operações que foram consideradas no lançamento fiscal, expondo a base de cálculo de cada infração.

Assim, a infração resta consubstanciada por meio dos demonstrativos colacionados pela fiscalização desde o início da autuação.

Em terceiro lugar, quanto a pseudo nulidade por falta de motivação do Auto de Infração, a simples leitura das infrações já levam ao seu conhecimento de plano. As descrições elaboradas são suficientemente claras em expor a motivação de cada item, com a indicação precisa das normas tidas como infringidas e que embasam cada exação. A título de exemplo, na infração 01, a motivação do lançamento se mostra de maneira ululante, pois, houve a falta de pagamento do imposto devido na antecipação parcial, no momento considerado correto, ou seja, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento. Portanto, a simples leitura de cada infração já demonstra a motivação do ato administrativo.

Dessa forma, não há como se manter a argumentação recursal de falta de motivação do Auto de Infração.

Nulidades do Auto de Infração afastadas.

Quanto ao caráter confiscatório das multas, por força do já citado art. 167, I do RPAF/BA, mesmo entendendo que são elevadas, relembro que falta competência a esse Colegiado apreciar matéria sobre a constitucionalidade das normas vigentes no quadro normativo. Além disso, lembro que as multas aplicadas no presente PAF estão previstas na Lei Estadual nº 7.014/96, não podendo esta Câmara, órgão administrativo, obstar a incidência da norma.

No que tange aos juros moratórios aplicados ao presente débito, mesmo compreendendo a razão das súplicas recursais, em face do previsto no art. 102, § 2º do COTEB, vejo que estão postos consoante previsão legal, sendo então vedado a este Órgão a negativa de sua vigência.

Passo ao exame do mérito.

As infrações 1 e 2 foram lançadas devido a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, sendo, entretanto, recolhido o imposto quando da sua saída. A diferença entre as duas exações decorre unicamente quanto ao período fiscalizado, já que a infração 1 se reporta ao período de 2010 e a infração se comunica com o ano de 2011.

Como bem disse o Recorrente, não houve de falta de pagamento do imposto, mas tão somente o seu recolhimento a destempo. Por sua vez, o art. 42, inciso II, alínea 'd' da Lei nº 7.014/96 é claro em determinar a multa de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive parcial, nas hipóteses regulamentares. O então vigente RICMS/BA definia que o pagamento da antecipação parcial aconteceria no momento da entrada da mercadoria, fato que comprovadamente não ocorreu.

Compulsando os autos, depreendo que não há resistência quanto à alegação de falta de recolhimento no momento oportuno, mas sim, que houve recolhimento em momento diverso ao previsto em lei.

Deste modo, não há como deixar de declarar as infrações 1 e 2 subsistentes, como fez a JJF, entretanto, deve-se perquirir, mais adiante, se estão presentes os requisitos necessários para a redução da multa, consoante o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF/BA.

Em relação às infrações 3 e 4, vejo que elas foram embasadas em levantamentos quantitativos de estoques em exercícios fechados, nos anos de 2011 e 2010, respectivamente.

Como dito no voto de base, na infração 3 não há presunção, pois ela fora embasada nos números fornecidos pelo próprio Contribuinte quanto aos estoques iniciais e finais de cada mercadoria autuada, e a respectiva movimentação de entrada e saída das mesmas, o que levou à conclusão de

que houve “saída de mercadorias sem acobertamento do documento de saída, constituindo-se em prova direta, levando por conseguinte, ao lançamento do ICMS devido”. Assim, sendo, caberia ao contribuinte demonstrar que todas as mercadorias que entraram no estabelecimento ou lá se encontravam no início do período fiscalizado, saíram devidamente acobertadas pelos documentos fiscais exigidos pela legislação.

Depreendo que não houve qualquer comprovação por parte do Contribuinte neste sentido, mas somente a simples negativa de cometimento da exação, o que leva a aplicação do quanto disposto no art. 143 do RPAF/BA.

Infração 3 subsistente.

No que toca a infração 4, a JJF foi bem ao informar que esta exação foi sim lançada por presunção, calcada no fato de que “o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas”.

Além da norma insculpida no art. 2º, §3º, do RICMS/BA, citada pela JJF, temos também a regra posta no art. 4º, §4º, IV da Lei 7.014/96 que se vale dos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

Assim, consoante o previsto no §4º do art. 4º da Lei Estadual, a presunção da ocorrência das operações sem pagamento do imposto pode ser afastada pelo Contribuinte caso haja prova em contrário. Entretanto, os demonstrativos de fls. 65 a 84 apontaram quais mercadorias foram consideradas no levantamento fiscal e sobre as quais estão sendo cobradas as omissões de entrada, sem que houvesse qualquer irresignação objetiva da Empresa contra as afirmações da fiscalização.

Assim, aplica-se o quanto disposto no art. 143 do RPAF/BA, julgando subsistente a infração 4.

Por fim, faço a apreciação quanto ao pedido de redução ou extinção das multas das infrações 1 e 2.

Desde já, devo dizer que entendo correto o posicionamento da JJF em decidir pela possibilidade da primeira ou segunda instâncias do CONSEF em reduzir as multas das infrações dessa natureza, uma vez que, não foram lançadas por falta de pagamento da obrigação principal, mas sim por pagamento feito fora do prazo legal previsto.

Desta feita, deve-se observar o quanto disposto nos artigos 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 e 158, do RAPB/BA, abaixo transcritos:

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.

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.

No caso em tela, nas infrações 1 e 2, a própria fiscalização afirma que o tributo foi recolhido no momento da saída das mercadorias.

Pois bem, o prejuízo ao Erário ou não existiu, ou foi mínimo ou até mesmo insignificante, pois, entre o período da entrada da mercadoria, quando deveria ter sido recolhido do imposto devido e

a saída da mesma, com o pagamento a destempo, o Fisco estadual poderia cobrar a atualização do quanto devido.

Nesta senda, resta desproporcional a cobrança de multa no percentual de 60% sobre o valor da antecipação parcial, conforme previsto em lei, e a infração cometida, mero pagamento fora do prazo legal. Aqui se torna necessário repisar **que o valor do ICMS já foi recolhido aos cofres públicos e que a exação não cobra o pagamento da obrigação principal.**

Quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, entendo que o pagamento do principal espontaneamente, quando da saída das mercadorias, comprovam que não houve intuito por parte da empresa em burlar o Fisco.

Portanto, depreendo que se encontram presentes os requisitos ensejadores à redução da multa das infrações 1 e 2.

Desta feita, reduzo os valores das infrações 1 e 2 para 10% do originalmente lançando nos demonstrativos fiscais.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir os valores das infrações 1 e 2 para R\$9.079,60 e R\$1.268,29, respectivamente.

VOTO VENCEDOR (não redução das multas infrações 1 e 2)

Data venia, ousou discordar do n. relator quanto à redução das multas ora exigidas nas infrações 1 e 2 do presente lançamento fiscal.

Primeiramente devo ressaltar existir discussões, no âmbito deste Colegiado, a respeito do caráter da presente multa, ou seja, se ela se reveste de mero descumprimento de obrigação de natureza acessória ou de descumprimento de obrigação principal.

Porém não adentrando nesta seara e seguindo a interpretação conduzida pela JJF e pelo n. relator, entendo que no presente caso não deve ela ser reduzida, conforme Decisão de 1º Grau.

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 provar, por obrigação, não ter havido dolo, fraude ou simulação, como se infere do posicionamento do n. relator, o deixa sem respaldo legal para poder controlar as receitas estaduais, apenas podendo aplicar corretamente a legislação tributária posta e assim agir se comprovar dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte ou se entender que todo o contribuinte usa da má fé, o que, me parece, levaria a uma situação insustentável.

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

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

discussão, conforme fez o relator, se foi “*mínimo ou até mesmo insignificante*”, já que fato não provado. O que se prova é que Erário somente obteve sua receita quando o contribuinte realizou suas operações comerciais de vendas das mercadorias adquiridas (não se sabe quando), dispondo o recorrente, durante este tempo, de receita que não lhe pertencia.

E, quanto ao valor da multa ser desproporcional, ressaltando de que esta é discussão de outra natureza. Se o n. relator considera a multa aplicada nas infrações 1 e 2 desproporcionais, pode propor a sua modificação, sacando das determinações contidas no art. 168 do RPAF/BA.

Voto no sentido da não redução das multas aplicadas nas infrações 1 e 2, mantendo inalterada a Decisão de 1º Grau.

VOTO EM SEPARADO

Acompanho o voto proferido pela i.conselheira que proferiu o Voto Vencedor pela não redução das multas relacionadas às infrações 1 e 2, e, conseqüentemente, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Entretanto, consigno minha discordância em relação a tese sustentada pelo i.conselheiro relator pugnando pela redução das penalidades impostas em relação às 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 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 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.º 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 vênias para transcrever o brilhante Voto proferido pela então conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido através do Acórdão nº 0391-11/07, que aborda, ao meu ver, de forma correta a questão aqui debatida:

"(...)

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 sujeito 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 epigraçado".

De maneira que, e 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 relator que decidiu pela redução das penalidades aplicadas em relação as infrações 1 e 2, mantenho inalterada a Decisão recorrida e NEGOU 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 **298950.0002/12-6**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S/A. (VIVARÁ)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$73.235,00**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pecuniária no valor de **R\$103.478,99**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO- Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 1 e 2 - redução da multa)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR
(Não redução das multas - infrações 1 e 2)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS