

PROCESSO - A. I. N° 269353.0200/16-2  
RECORRENTE - MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0221-01/16  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/11/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0362-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Imposto devido por antecipação tributária nas aquisições interestaduais de medicamentos e outras mercadorias. Cálculo do imposto devido sobre medicamentos levou em consideração a redução da base de cálculo de 28,53%, conforme § 1º do art. 1º do Decreto nº 11.872/2009. Retirada a exigência sobre produtos da NCM 2106 e 8212, pois a responsabilidade era do remetente que tinha inscrição ativa no cadastro de contribuinte do Estado da Bahia. Infrações 1 e 2 subsistentes. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigência de multa sem cobrança do imposto em razão das saídas subsequentes terem sido tributadas, nos termos do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Infração 3 subsistente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO INFORMADO NO REGISTRO DE APURAÇÃO. Imposto a recolher foi informado no registro de apuração da EFD. Infração 4 subsistente. 4. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Demonstrado uso de crédito fiscal destacado em documentos fiscais nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração 5 subsistente. 5. DMA COM INFORMAÇÕES DIVERGENTES. Multa pela entrega da DMA com dados divergentes do escriturado no registro de apuração. Infração 6 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 21/06/16 e julgado Procedente, exige ICMS no montante de R\$4.319.386,07, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes imputações:

**INFRAÇÃO 1 (07.01.01)** - deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior (07.01.01), ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.296.737,78, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. O autuante acrescenta que apurou o ICMS utilizando a MVA do Convênio ICMS 76/94 e que considerou a redução da base de cálculo de 28,53% por ser o autuado signatário do termo de acordo do Decreto nº 11.872/09.

**INFRAÇÃO 2 (07.01.01)** - deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior (07.01.01), ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.855.969,74, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. O autuante acrescenta que apurou o ICMS utilizando a MVA do Convênio ICMS 76/94 e que considerou a redução da base de cálculo de 28,53% por ser o autuado signatário do termo de acordo do Decreto nº 11.872/09.

**INFRAÇÃO 3 (07.15.03)** - multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial,

referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, ocorrido nos meses de janeiro de 2013 a setembro de 2014, sendo exigida multa no valor de R\$192.626,19, prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 4 (02.01.01)** - deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, ocorrido nos meses de agosto a novembro de 2013 e de março a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$634.689,20, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 5 (01.02.05)** - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, ocorrido nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$339.223,16, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 6 (16.05.11)** - declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA, ocorrido no mês de março de 2013, sendo exigida multa no valor de R\$140,00, prevista na alínea "c" do inciso XVIII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 182/187 dos autos e o auditor fiscal autuante presta informação fiscal às fls. 195/199 dos autos.

Na Decisão proferida (fls. 204/207), a 1ª JJF fundamentou sua Decisão com o seguinte voto:

**"VOTO:**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Indefiro o pedido de perícia contábil, pois não veio acompanhado de fundamentos que justificassem a sua adoção.*

*As infrações 1 e 2 referem-se a exigência de imposto devido por antecipação tributária. A exigência fiscal engloba mercadorias incluídas no regime de substituição tributária por força de vários acordos interestaduais e não somente do Convênio ICMS 76/94.*

*O autuado é detentor do regime especial de tributação previsto no Decreto nº 11.872/09, que lhe atribui a condição de sujeito passivo por substituição tributária em relação às mercadorias que específica. Entretanto, esta atribuição não o torna responsável em relação a qualquer outra mercadoria, a menos que haja previsão expressa no respectivo acordo interestadual.*

*Desta forma, a atribuição da responsabilidade ao autuado nas aquisições de mercadorias não especificadas no Decreto nº 11.872/09 estaria sujeita ao atendimento de regras específicas em cada acordo interestadual ou ao fato do remetente não possuir inscrição ativa no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, conforme disposto no inciso XV do art. 6º da Lei nº 7.014/96.*

*Assim, da análise das mercadorias não especificadas no Decreto nº 11.872/09, que constam nos arquivos denominados "Ant\_trib\_EFD\_2013" e "Ant\_trib\_EFD\_2014", em CD à fl. 151, concluo que tratam-se de mercadorias cujos remetentes não possuam inscrição ativa no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia ou o próprio acordo interestadual admitia a transferência da responsabilidade ao autuado por força do regime especial que lhe atribuiu a condição de substituto tributário, conforme Decreto nº 11.872/09.*

*Voto pela procedência das infrações 1 e 2.*

*Em relação à infração 3, não houve conexão entre as argumentações da defesa e o reclamado no Auto de Infração. Foi exigida multa pela falta de pagamento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme demonstrado nas planilhas denominadas "Ant\_parcial\_2013" e "Ant\_parcial\_2014" em CD à fl. 151. Não há qualquer relação de consequência das infrações 1 e 2 com a infração 3. A aplicação da multa prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 sem exigência do tributo se dá por conta de que houve recolhimento do imposto nas saídas subsequentes, conforme § 1º do art. 42 da citada lei. Voto pela Procedência da infração 3.*

*Em relação à infração 04, mais uma vez a defesa apresentada não trouxe elementos que pudessem refutar a acusação claramente demonstrada na planilha denominada "ICMS\_lançado\_não\_recolhido" em CD à fl. 151 e em papel à fl. 103. Os valores declarados pelo autuado no registro de apuração da EFD não foram recolhidos (fls. 23 a 34) e as DMAs apresentadas nos respectivos períodos estavam zeradas (fls. 152 a 175). Voto pela procedência da infração 4.*

*Em relação à infração 5, não procede a alegação do autuado de que as mercadorias, cujo crédito fiscal está sendo glosado, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária. De acordo com a listagem das fls. 106 a 149, tratam-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e o autuado não deveria utilizar o imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição como crédito fiscal para compensação com o débito*

*fiscal apurado. Voto pela procedência da infração 5.*

*Em relação à infração 6, o autuado insurge-se contra a cobrança de multa no valor de R\$ 140,00, exigida em razão de não ter informado na DMA os valores de ICMS apurados no registro de apuração, por considerar “desarrazoada e desproporcional”. O autuado deixou de transportar corretamente para a DMA os valores referentes ao movimento das operações realizadas em todos os meses de 2013 e 2014, em total negligência ao cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação. Voto pela procedência da infração 6.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, fls. 213/226.

Referindo-se às infrações 1 e 2, de plano, saliente que não tem embasamento legal, aduzindo que “... *consoante assumido pelo próprio autuante, em sua justificativa para a autuação, o critério ‘diferença entre ST e PMC’ foi utilizado com base num artigo publicado na revista publicada pela ABCFarma*”.

Pondera que o direito tributário deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, não sendo possível a utilização de critérios não previstos em lei para constituir crédito tributário em favor do Estado. Discorre sobre o tema.

Diz que em relação à suposta diferença de substituição tributária, caso não se entenda pela ilegalidade, aduz a existência de erro de cálculo, anotando que “...*ainda que admitido fosse esta diferença a mesma ultrapassaria o patamar de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), razão pela qual deveria ser refeita a auditoria dos referidos cálculos*”.

Para a infração 3, assevera que é consequência das infrações 1 e 2, e que deve seguir o destino da obrigação principal.

Quanto à infração 4, diz que as notas são da competência 08/2013 a 12/2014, as quais constam nos seus arquivos magnéticos, tendo sido devidamente escrituradas no respectivo Livro de Registro de Saídas de mercadorias deste autuado.

Destaca que conforme previsão do regulamento do ICMS, os registros escriturados no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias são feitos em total alinhamento com o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, bem como com o Regulamento do ICMS/BA (Decreto n. 13.780/2012), o que tornaria a cobrança indevida.

Com respeito à acusação de ter deixado de recolher ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, aduz que a lei (art. 332, § 2º do RICMS/BA) lhe faculta até o 25º dia da competência seguinte para proceder ao recolhimento do tributo, e que inexistiu recolhimento intempestivo nos meses mencionados, pelo que não merece prosperar a infração.

Acrescenta que os produtos integrantes das informações fiscais, tributados com CST 060 na saída, seguem o regime da substituição tributária, entendendo que não há que se falar em prática de operações tributáveis como não tributáveis.

Para a infração 5, na linha das outras, assevera que não merece prosperar. Justifica sua assertiva dizendo que de acordo com as planilhas anexadas ao Auto de Infração, os créditos de ICMS utilizados não são de mercadorias objeto do regime de substituição tributária.

Relativamente à infração 6, registra que as DMA's refletem as informações constantes do seu livro de registro e apuração do ICMS e sublinha que inexiste a divergência apontada entre os valores apurados por este contribuinte e aqueles declarados.

Declara que as divergências apontadas são, na realidade, derivadas das infrações supostamente cometidas e indicadas no Auto de Infração, além de entender “... *desarrazoada e desproporcional a multa ora aplicada em função da suposta incorrencia na presente infração*”. Discorre sobre a multa à luz do princípio da razoabilidade – cita a doutrina.

Por derradeiro, pugna pelo conhecimento e total provimento do seu Recurso para que seja declarada a improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário à apreciação das razões do Sujeito Passivo no combate ao Auto de Infração em epígrafe que o acusa de haver deixado de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior; Multa percentual – sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial; ter deixado de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios; e ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária.

Cabe destacar que o recorrente repete os mesmos argumentos defensivos apresentados em sede de Impugnação, os quais foram devidamente apreciados e refutados pela Decisão ora recorrida.

Com relação à infração 1 e 2, que exige ICMS devido por antecipação tributária, verifico que a autuação tem por base legal o fato de o Contribuinte ser signatário do regime especial de tributação previsto no Decreto nº 11.872/09, desde 01/01/2010, na qualidade de Atacadista de medicamentos MVA RICMS Art. 289 § 12, que lhe autoriza a utilização da base de cálculo prevista no art. 61, inciso XV do RICMS/BA, a seguir transcrito:

*XV - nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuam, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 88, sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se como base de cálculo para estas operações a prevista no inciso I do § 2º. (Redação dada ao inciso pelo Decreto nº 11.913, de 30.12.2009, DOE BA de 31.12.2009).*

Por sua vez o Decreto nº 11.872/09, que serviu de supedâneo para enquadrar as infrações em comento, assim estabeleceu as bases do regime especial:

*Art. 1º - Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto. Ver tópico (2 documentos)*

*§ 1º - O detentor do regime especial de tributação previsto no caput reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53% (vinte e oito inteiros e cinqüenta e três centésimos por cento), de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento), vedada a redução prevista no Ver tópico (1 documento)*

Assim, tendo em vista que o Recorrente, na qualidade de atacadista, assumiu a responsabilidade, mas deixou de proceder a devida antecipação tributária, nos períodos levantados na autuação, entendo que as infrações apontadas são Procedentes e, por isso, mantendo a Decisão *a quo* em sua inteireza.

Quanto à infração 3, conforme apontou o Julgador de piso, e tendo em vista que o Recorrente repete os mesmos argumentos apresentados em sua Impugnação, não havendo conexão entre as razões recursais e o reclamado no Auto de Infração, que exige multa pela falta de pagamento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, entendo que o julgamento pela sua Procedência está correto e, assim, deve ser mantido. Quanto à multa aplicada, embora esse Relator a considere desproporcional, por estar prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e ser considerada multa por descumprimento de obrigação principal, não compete a esta Câmara sua revisão. Portanto não cabe nenhum reparo à Decisão *a quo*, que a julgou Procedente.

Para a infração 4, a tese recursal é no sentido de que a insubsistência da exigência deriva do fato de que o Contribuinte teria feito os recolhimentos de maneira tempestiva e que os produtos integrantes das informações fiscais seguem o regime da substituição tributária, etc.

Com relação a essa infração, alinho-me ao posicionamento da Decisão de piso, tendo em vista que o recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento que pudesse refutar a acusação fiscal de maneira clara, sendo certo que os valores declarados pelo Sujeito Passivo no registro de apuração da EFD não foram recolhidos, conforme apontado pelo autuante, bem assim 12

DMA's, que foram apresentadas "zeradas" e, também, que se trata de recolhimento normal.

Isto posto, não há como acolher as razões recursais em relação à infração 4.

Com respeito à infração 5, verifico novamente que a tese recursal é a mesma da Impugnação, e como assinalado pelo Relator da Junta, de fato, não procede a alegação do autuado de que as mercadorias objeto das glosas não estariam sujeitas ao regime de substituição tributária, eis que de acordo com a listagem das fls. 106 a 149, tratam-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que obsta a utilização do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição como crédito fiscal para compensação com o débito fiscal apurado.

Portanto mantendo a exigência, posto que julgo Procedente a Infração 5.

Quanto à infração 6, a tese recursal é também repetida e a sorte é a mesma, haja vista que restou provado que o Contribuinte deixou de informar corretamente nas DMA's os valores referentes ao movimento das operações realizadas nos meses dos exercícios de 2013 e 2014, conduta que lhe impõe a aplicação de multa.

Quanto à desproporcionalidade das multas alegadas pelo Recorrente, devo salientar que embora concorde com a sua avaliação em relação às infrações 1 a 5, como têm previsão legal, não cabe a essa CJF reavaliá-las.

Em assim sendo, por tudo o quanto exposto, voto no sentido de NÃO PROVER o Recurso, mantendo, portanto, a Decisão recorrida em sua inteireza.

## VOTO EM SEPARADO

Com a devida vênia, passo a alinhar entendimento divergente do ora apresentado pelo nobre relator, quanto à classificação da multa prevista pelo inciso II, "d" e §1º do art. 42 da Lei nº 7014/96, como devida por descumprimento de obrigação principal, alvo da exigência constante da infração 3.

Em consonância com o §1º do art. 42 da Lei nº 7014/96, o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que 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 dispensado da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da mesma lei.

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

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

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

...  
**§ 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";**

A multa em questão tem, claramente, a finalidade de evitar que os contribuintes, embora obrigados à apuração e recolhimento através da sistemática da antecipação tributária— no presente caso, a antecipação parcial— optassem por manter a sistemática de apuração normal, creditando-se do imposto nas aquisições das mercadorias enquadradas no regime de antecipação e se debitando dessas mesmas mercadorias normalmente nas saídas, não realizando, portanto, a apuração e recolhimento na forma exigida na antecipação integral ou antecipação parcial em relação às mercadorias incluídas nesses regimes.

O fato de o § 1º da Lei nº 7014/96, acima reproduzido, indicar que é “dispensada” a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação (parcial ou integral), aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II do mesmo diploma legal, não quer dizer que houve dispensa da obrigação principal, até porque no mesmo §1º consta que, para a dispensar a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, o contribuinte precisa “*comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores*”, ou seja, não há descumprimento de obrigação principal, pois o que não foi recolhido antecipadamente pela sistemática imposta foi recolhido nas saídas das mercadorias, quando da efetiva realização do fato gerador presumido. Cabe, também, lembrar que o crédito tributário é indisponível (art. 141 do CTN).

O fato gerador da obrigação em questão é apuração, através da sistemática da antecipação tributária, parcial ou integral, juntamente com o recolhimento nos prazos nela previstos e a infração é o seu descumprimento. Não se trata do descumprimento de uma obrigação de dar, que é obrigação principal. Em outro dizer, foram descumpridos os procedimentos e práticas que não se caracterizam como obrigação principal, pois essa foi satisfeita.

O art. 115 do CTN, quando define o fato gerador da obrigação acessória, esclarece o que se caracteriza por obrigação acessória. *In verbis*:

*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.*

Destaco, mais uma vez, que a multa em questão só pode ser aplicada se não houver a antecipação nos prazos e existam comprovações de que a obrigação principal fora devidamente satisfeita, conforme condiciona o §1º do art. 42 da Lei nº 7014/96, “*mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores*.”. Assim, não existe a obrigação principal, e se o fato gerador da obrigação acessória, na dicção do art. 115 do CTN, “é *qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”, não há dificuldade em compreender que estamos aplicando uma multa por descumprimento de uma obrigação acessória, uma vez que, comprovadamente, o sujeito passivo recolheu o imposto, mas não obedeceu à sistemática de apuração prevista.

Contradicoratoriamente, sustentar a tese de que a multa em questão é por descumprimento de obrigação principal corresponderia a negar a premissa basilar para sua aplicação, que é exatamente a inexistência da obrigação principal a ser cumprida.

Em tempo, cabe trazer a lume o disposto no art. 157 do RPAF/BA, que, em uma análise sistemática, constata contemplar a mesma inteligência do §1º do art. 42 da Lei nº 7014/96.

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

A obrigação principal é extinta com o pagamento e demais formas previstas no CTN. Contudo, a obrigação acessória (fazer, não fazer, tolerar) não desaparece com a extinção do crédito tributário, permanecendo para o sujeito passivo e, uma vez não satisfeita, resulta em infração à legislação tributária do ente tributante, com aplicação da multa cabível prevista em Lei.

Para aqueles que concordam com a tese de que “*ao efetuar o recolhimento do imposto inerente às operações ditas ‘normais’ não atendeu ao quanto exigido a título de antecipação parcial, pois são situações distintas, com fatos geradores também distintos*”, cabe lembrar que a antecipação parcial satisfaz parcialmente a obrigação tributária relativa a um fato gerador que

deverá ocorrer posteriormente. A antecipação parcial, que está sob exame, trata da exigência antecipada de parcela do imposto cujo fato gerador ocorrerá ulteriormente e tem amparo constitucional no art. 150, §7º de nossa Carta Política (tese sustentada, com sucesso, pelo próprio Estado da Bahia no STF, ADI 3426).

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

...  
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O fato gerador presumido é a saída posterior da mercadoria e não a antecipação parcial. Essa trata do pagamento antecipado de um fato gerador que ocorrerá posteriormente e, uma vez ocorrida a saída posterior com o respectivo pagamento integral do imposto, contempla a parcela que deveria ter sido antecipada.

Com efeito, não cabe o entendimento de que a multa a qual se refere o §1º do art. 42 da Lei nº 7014/96 está sendo aplicada, pelo fato de que houve o recolhimento espontâneo do imposto em momento subsequente ao que deveria ter sido recolhido, pois, se assim fosse, estaríamos diante de uma denúncia espontânea, sob amparo do art. 138 do CTN, ou seja, não caberia a aplicação de multas moratórias e punitivas quando do reconhecimento da denúncia espontânea. Sustentar essa tese é, portanto, negar a aplicação de qualquer multa por descumprimento de obrigação principal, pela falta da antecipação parcial nos prazos regulamentares, mais uma razão através da qual se impõe o entendimento de que estamos diante de uma multa por descumprimento de obrigação acessória.

Cabe lembrar que a jurisprudência do STJ de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional não distingue entre a multa moratória e a punitiva, sendo ambas, portanto, afastadas pela denúncia espontânea. (REsp 922.206).

Nessa mesma linha não há como acolher, também, o entendimento de que a multa em lume é de natureza moratória, aplicada em razão do atraso do pagamento do imposto devido por antecipação ou antecipação parcial, pois se assim fosse necessário seria que a lei dosasse a multa por atraso, ou seja, a multa deveria ser proporcional ao lapso temporal percorrido entre o início da mora e a efetivação da obrigação tributária, sob pena de atingir frontalmente o princípio da proporcionalidade, impondo, inclusive, uma grande complexidade para a sua aplicação. Além do mais, o percentual de 60% para multa de mora está fora dos parâmetros de aceitabilidade do judiciário, bem com existe previsão de acréscimos moratórios por débitos tributários declarados espontaneamente e recolhidos fora do prazo, na forma do art. 102 do COTEB:

*“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 (dezesseis) 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;*

*II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.*

*§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento*

*§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:*

**I** - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

**II** - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

**§ 3º** A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”

Apesar de reconhecer que o tema alberga entendimentos divergentes, peço vênia ao nobre relator para assentar o entendimento de que a multa, ora aplicada com base na dicção do art. 42, §1º da Lei nº 7014/96, é uma multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que, comprovadamente, o sujeito passivo, com a efetiva realização do fato gerador que foi presumido, recolheu integralmente o imposto e satisfez a obrigação principal, mas não obedeceu à sistemática de apuração prevista para a antecipação parcial, sendo cabível a aplicação do §7º do art. 42 da Lei nº 7014/96, que concede competência a essa unidade fracionária do CONSEF, para que as multas por descumprimento de obrigações acessórias possam 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.

No presente caso, não acolho o pedido de redução ou cancelamento da multa, inicialmente em razão de entender que não foi afastado o dolo, tendo em vista as reiteradas infrações cometidas no decorrer dos exercícios de 2013 e 2014, bem como sua dosimetria ou mesmo cancelamento não oferecem a suficiente sanção para inibir o descumprimento da presente obrigação, o que fragilizaria ou mesmo tornaria inaplicável o regime de antecipação parcial do ICMS, especialmente necessário para o controle da arrecadação e o estímulo da produção e comercialização de produtos originários de nosso Estado da Bahia. A não aplicação da multa ou a sua redução promove claramente um desequilíbrio da concorrência comercial entre os contribuintes submetidos ao presente regime.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269353.0200/16-2, lavrado contra **MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.126.619,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea "d", e "f" e VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$192.926,19** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00** previstas, respectivamente, nos incisos II, "d", § 1º e VIII, "c", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE– REPR. DA PGE/PROFIS