

**PROCESSO** - A. I. Nº 271351.1405/14-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELETROSOM S/A.  
**RECORRIDOS** - ELETROSOM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JFF nº 0141-05/17  
**ORIGEM** - INFRAZ VITORIA DA CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/08/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0161-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM PAGAMENTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Demonstrado que houve apuração e recolhimento através do regime normal. Os créditos, portanto, foram legitimados. Infração 1 improcedente. 2. ANTECIPAÇÃO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA. As mesmas razões constantes da infração 1 recaíram sobre a infração 2, ou seja, o sujeito passivo demonstra com o acolhimento do autuante, que efetuou as saídas normalmente tributadas e apurou o imposto devido. A infração exigia o imposto devido por antecipação tributária, porém foi transformada em multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a comprovação das saídas tributadas, conforme dispõe o art. 42, II, "d" e §1º da Lei nº 7.014/96. Infração 2 parcialmente subsistente. 3. CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. LEVANTAMENTO DE VENDA C/ CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. LANÇAMENTO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO A ADMISTRAÇÃO FINANCEIRA. Reduzida a infração após o acolhimento de parte das arguições defensivas. Infração 3 parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em relação a decisão proferida pela 5ª JJJ em Acórdão de fls. 2719/38, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/05/2014, quando foi efetuado lançamento de imposto no valor histórico de R\$1.495,823,29 em decorrência das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme demonstrativo 2. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$11.335,50;*

*INFRAÇÃO 2 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, conforme demonstrativos I e 1.1 (Resumo). Multa de 60% - Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$16.191,46;*

*INFRAÇÃO 3 - Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme demonstrativos Planilha de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito e Apuração Mensal. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$1.468.296,33.*

Houve apresentação da defesa, às fls. 264/87, e da correspondente informação fiscal (fls. 1513/515); à fl. 1519, o Relator converte os autos em diligência à INFRAZ de origem, que após realizada, há manifestação do contribuinte, fls. 1575/1585; há nova informação fiscal do autuante, fl. 1590, e a Junta julgadora converte novamente os autos em diligência, de fls. 1603/1604. Novamente ocorre manifestação do contribuinte, fls. 1612/1615 e o autuante faz nova informação,

fls. 2581/2585.

Nas fls. 2661/2668, o contribuinte se manifestou quanto à diligência, e há nova informação do autuante, fls. 2675/2678. A instrução foi então concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ª JJF, às fls. 2.719/38 que julgou o auto Procedente em Parte, por unanimidade, o que fez nos seguintes termos, em resumo:

**VOTO**

*O presente lançamento, ora impugnado contempla 03 infrações, já devidamente relatadas, todas por descumprimento de obrigação principal. Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, conluso, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capituloção legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.*

*A infração 01 que trata de utilização de crédito indevido relativo às mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, não foi mantida, em razão de o sujeito passivo demonstrar, com o acolhimento do autuante, que efetuou as saídas normalmente tributadas e apurou o imposto devido, não cabendo a multa por descumprimento de obrigação acessória, arguida pelo autuante, na medida em que tais créditos não passam a ser indevidos, uma vez que serviram para apuração do imposto devido através da apuração normal. A infração 01, assim, é improcedente.*

*As mesmas razões constantes da infração 01 recaíram sobre a infração 02, ou seja, o sujeito passivo demonstra com o acolhimento do autuante, que efetuou as saídas normalmente tributadas e apurou o imposto devido. A infração exigia e o imposto devido por antecipação tributária foi transformado em multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a comprovação das saídas tributadas, conforme dispõe o art. 42, II, "d" e §1º da Lei 7.014/96. Diante do exposto, fica mantida parcialmente a infração 02, conforme novo demonstrativo de débito anexado aos autos.*

*Já a infração 03, após as diversas diligências solicitadas e cumpridas, o sujeito passivo prova que, apesar de ter efetuado vendas através de cartões de créditos/débito, por equívoco, não registrou tais vendas como meio de pagamento através de cartões de crédito/débito, contudo, após diligência, trouxe aos autos, em mais de uma manifestação, planilhas demonstrando a identidade entre valores e datas das vendas registradas com outros meios de pagamento, com as vendas realizadas através de cartões de créditos/débitos, informadas pelas Administradoras de Cartões.*

*Assim, o autuante, corretamente, reconhece tais identidades, reduz os valores exigidos, conforme planilhas finais, às fls. 2705 a 2708, novas "Planilhas de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito", mantendo apenas os produtos que se encontravam na substituição tributária referentes aos exercícios de 2012 e 2013, onde deduziu das vendas efetuadas, através de cartão de crédito/débito, informadas pelas administradoras, os valores não registrados como meio de pagamento através de cartões, porém efetivamente presentes nas notas fiscais/cupons fiscais e constantes da nova planilha de conciliação, anexa em mídia (CD) às fls. 2695 deste PAF.*

*Em consonância com o que alinha o autuante, em sua informação fiscal, o cálculo e aplicação do percentual de proporcionalidade estão corretos, visto que a "Planilha de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito", cuja base de cálculo encontrada foi reduzida mediante a aplicação do índice de proporcionalidade, obtido através do quociente entre as saídas tributadas (base de cálculo) e as saídas totais (valor contábil), informadas pelo próprio contribuinte na sua DMA, conforme documentos anexos às fls. 29 a 31 e 141 a 143 do presente processo.*

*Cabe informar que a presente exigência não se ampara na IN 21/2007, que trata de pauta de café e foi revogada, não interferindo na presente exigência fiscal, além de ficar demonstrado que o levantamento, com base na presunção prevista no art. 4, §4º da Lei 7.014/96, não se trata de arbitramento, não havendo o que se falar no art. 148 do CTN.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, cabendo a procedência parcial da infração 02 que foi transformada em multa por descumprimento de obrigação acessória conforme II, "d", §1º, art. 42 da Lei 7014/96, e da infração 03 que foi reduzida após o acolhimento de parte das arguições defensivas, conforme demonstrativo que segue:*

<b>INF. VLR. HISTÓRICO</b>	<b>VLR. JULGADO</b>	<b>MULTA PERC.</b>	<b>MULTA</b>	<b>SITUAÇÃO</b>
02 R\$16.191,46	-----	R\$9.714,87		PROC. PARCIAL
03 R\$1.468.296,33	R\$148.956,58	-----	100%	PROC. PARCIAL
<b>TOTAL</b>	<b>R\$148.956,58</b>	<b>R\$9.714,87</b>		

A Junta recorreu de ofício e o contribuinte, Intimado acerca do resultado do julgamento, interpôs

Recurso Voluntário (fls. 2777/788), conforme segue adiante em resumo.

Inicialmente pede pelo cancelamento da multa remanescente na infração 2. Que não obstante a exclusão do lançamento a título de ICMS, os nobres Julgadores mantiveram a multa de 60% do valor do crédito aplicada sobre o valor do imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, referente à infração 02. Contudo, ao contrário do entendimento dos nobres julgadores, a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, somente é aplicada em face do descumprimento de obrigação principal, decorrente da falta de recolhimento do imposto.

Que, no caso em questão, restou demonstrado e confirmado o efetivo recolhimento do imposto ao cofre estadual. Tanto que a 5ª Junta de Julgamento Fiscal anulou a exigência do ICMS, conforme pleiteado pela ora Recorrente em sua defesa. Ou seja, restou confirmado na r. decisão o efetivo pagamento do ICMS exigido, mas, equivocadamente, foi mantida a multa aplicada pela falta de recolhimento do tributo. Ora, não há sequer base de cálculo para aplicação da multa de 60%, pois a referida base já foi extinta pela d. decisão de primeira instância.

Alega que recolheu o ICMS devido nas operações auditadas, entretanto pelo regime normal de apuração do imposto (na saída), o que no final não causou qualquer prejuízo da arrecadação do imposto aos cofres estaduais. Assim, não há que se falar na exigência da multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, que busca penalizar exatamente aqueles contribuintes que deixam de recolher o imposto devido ao Estado da Bahia em relação às operações com mercadorias relacionadas nos Anexos 88 e 89.

Por outro lado, caso este Eg. Conselho de Fazenda entenda que a multa aplicada na infração 02 deva ser mantida, o que se admite apenas por argumentar, quando menos, pede a sua exclusão em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a março de 2012. Isso porque, quanto aos referidos fatos geradores, a legislação do Estado da Bahia não previa o recolhimento do ICMS antecipação tributária em relação ao produto autuado (som automotivo), não sendo devido também o estorno dos créditos, uma vez que o aproveitamento dos créditos correspondentes ao recolhimento de imposto na entrada somente é vedado nos casos em que o ICMS é recolhido por antecipação tributária (que encerra a cadeia de tributação), não sendo vedado nos casos de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, que é o caso dos autos.

Alega que se verifica dos próprios dispositivos legais tidos como infringidos, que a legislação estadual vigente até março de 2012 determinava o recolhimento do imposto por antecipação tributária (que encerra a cadeia de tributação) apenas nas hipóteses em que não houvesse Convênio ou Protocolo firmado entre o Estado da Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias. É o que se verifica da previsão expressa contida no art. 371 do RICMS/97:

*Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.*

Que no caso das mercadorias autuadas (som automotivo – NCM 8527), o Estado da Bahia firmou os Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010 que previram a substituição tributária ao remetente da operação interestadual com os produtos previstos nos referidos Protocolos, dentre eles os produtos em questão:

*Protocolo ICMS 41/08 e Protocolo ICMS 97/10 (redação idêntica): Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.*

Assim, alega que não estava sujeita ao ICMS por antecipação tributária (que encerra a tributação) no período até março/2012, em que vigorou o RICMS/97. Por esse motivo, é manifestamente

indevida a multa de 60% aplicada em face do não recolhimento do imposto em tal regime.

Entretanto, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal acatou a argumentação da Fiscalização de *que “conforme o art. 353, inc. II, item 30 do RICMS-BA/97, em vigor até 31/03/2012, o produto som automotivo estava elencado na substituição tributária, por se tratar de acessório para uso em veículos automotores”* e considerou indevido o procedimento realizado pelo Recorrente.

Que não merece prevalecer o entendimento da Fiscalização e adotado pelos nobres julgadores, uma vez que foi desconsiderado por completo o disposto no art. 371 do RICMS/97 e a existência dos Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010. Ora, a norma contida no art. 353, inc. II, item 30 do RICMS/97, deve ser interpretada em conjunto com a disposição contida no art. 371 do RICMS/97, uma vez que fazem parte do mesmo diploma legal. Nesse caso prevalece a disposição contida no art. 371, uma vez que predominava, no período de janeiro de 2012 a março de 2012, as disposições contidas nos Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010.

Face ao exposto, requer seja reformada a Decisão recorrida para que seja excluída da autuação a integralidade da multa aplicada em face da infração 2, tendo em vista que a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 refere-se ao descumprimento de obrigação principal, decorrente da falta de recolhimento do imposto, o que não ocorreu no caso em debate em que restou comprovado o efetivo pagamento do ICMS exigido. Quando menos, requer sejam canceladas as multas relativas aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2012 a março de 2012, uma vez que neste período o Recorrente não estava sujeita ao ICMS por antecipação tributária.

Com relação ao pedido subsidiário do Recorrente de exclusão dos valores exigidos a título de multa ou a sua redução, de modo que o lançamento possa se adequar a vedação do efeito confiscatório da exigência fiscal e aos parâmetros de respeito à boa-fé e segurança jurídica que condicionam a atividade fiscal, a decisão ora recorrida manteve a multa aplicada sob o argumento de que não compete ao julgador administrativo o controle de constitucionalidade de lei.

No caso em debate, a decisão recorrida deve ser reformulada, haja vista que os valores exigidos a título de multa (100% sobre o valor do crédito apurado na infração 3 e 60% sobre o valor do crédito apurado na infração 2) não estão em consonância com o ordenamento jurídico, tendo em vista que o montante exacerbado da penalidade aplicada implica em inconstitucional efeito confiscatório.

Que as multas que correspondem a 60% e a 100% do valor do crédito tributário ofendem os princípios constitucionais do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade, devendo, portanto, serem reformuladas as penalidades aplicadas nesse caso. Sendo assim, além das razões apresentadas anteriormente, deve ser determinada a exclusão dos valores exigidos a título de multa ou a sua redução (considerando principalmente, para esse argumento, a multa de 100% aplicada à infração nº 03), de modo que o lançamento possa se adequar a vedação do efeito confiscatório da exigência fiscal e aos parâmetros de respeito à boa-fé e segurança jurídica que condicionam a atividade fiscal.

Ante o exposto, o Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento da multa lançada no percentual de 60% do valor do imposto exigido na infração 2, uma vez que não houve falta de recolhimento do ICMS exigido. Quando menos, requer sejam canceladas as multas relativas aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2012 a março de 2012, uma vez que neste período o Recorrente não estava sujeita ao ICMS por antecipação tributária.

Ademais, requer sejam canceladas as multas lançadas sob os percentuais de 60% e de 100% do valor do imposto, em virtude do nítido caráter confiscatório, ou que sejam reduzidos aos patamares permitidos pela jurisprudência dominante do STF (20% a 30% do valor do tributo devido).

## VOTO

Pelo exposto no Relatório, Julgamento e Recurso Voluntário, o Auto de Infração, inicialmente com o elevado valor de R\$1.495.823,33, foi reduzido para R\$148.956,58, pela Procedência Parcial na infração 3, além da manutenção de uma multa de R\$9.714,87, após exclusão do tributo devido na infração 2.

O Recorrente se insurgiu apenas contra a manutenção da multa na infração 2 após a Junta considerar Improcedente o lançamento do imposto neste item, e também contra as multas de 60% e 100% sobre o valor residual do imposto lançado nas infrações 1 e 3.

Feito um breve resumo das razões recursais, passo inicialmente ao exame do Recurso de Ofício. A infração 1, no valor de R\$11.335,50 foi julgada inteiramente Improcedente. Decorreu do lançamento de créditos, pela aquisição de mercadorias sob o regime de antecipação tributária total (som automotivo). Já infração 2 foi consequência da 1, quando foi lançado o imposto por substituição tributária das mesmas notas fiscais, já que o autuante entendeu que não teria sido pago o imposto devido.

Após realização de diligência ao autuante de fl. 1521, este confirma, que os argumentos do Recorrente procedem. Que embora as mercadorias já estivessem sob o regime de ST, as operações foram tributadas normalmente na saída, o que faz jus ao princípio da não cumulatividade, e portanto, não poderia mesmo se efetuar a glosa do crédito fiscal, por estarem legitimados pela sistemática adotada pelo contribuinte nem tampouco se lançar o imposto devido por substituição na infração 2. Dessa forma, é correta a decisão da Junta, pela improcedência no lançamento na infração 1. Infração 1 improcedente.

Na infração 2, conforme já comentado, o autuante também entendeu que além de ter se creditado indevidamente por aquisição de mercadorias da ST, o que resultou na primeira infração, também não teria recolhido o imposto por substituição tributária, e assim, efetuou o lançamento. Contudo, como a diligência revelou que o imposto foi recolhido nas saídas das mercadorias, a Junta manteve a multa, por entender que “*o imposto devido por antecipação tributária foi transformado em multa por descumprimento de obrigação acessória*” citando o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96:

*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”.*

O Recorrente pede que seja reformada a Decisão recorrida para que seja excluída da autuação, a integralidade da multa aplicada em face da infração 2, tendo em vista que a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 refere-se ao descumprimento de obrigação principal, decorrente da falta de recolhimento do imposto, o que não ocorreu e que se assim não for entendido, que sejam canceladas as multas relativas aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 2012, uma vez que neste período o Recorrente não estava sujeita ao ICMS por antecipação tributária das mercadorias adquiridas.

Inicialmente, discordo do Relator *a quo* quando entendeu haver descumprimento de obrigações acessórias, pelo fato de se comprovar adimplida a obrigação principal, e também do Recorrente, que alegou que a multa do lançamento decorre de descumprimento de obrigação principal. Tal situação é recorrente nos julgamentos deste Conselho, notadamente quanto à frequente falta de pagamento do imposto devido por antecipação parcial, quando se verifica que o contribuinte efetua o pagamento na saída normal das mercadorias, e o lançamento, desde o início trata apenas da multa, sem sequer considerar o imposto, comprovadamente já recolhido. Neste caso, se o autuante percebesse que o imposto teria sido pago nas saídas, teria também lançado apenas a multa, sem o imposto devido.

Em princípio, vejamos o que diz o artigo 113 do CTN a respeito da obrigação tributária principal, e também da 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 decorre 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.**

A partir do texto legal, extraímos o seguinte entendimento:

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL** - a obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo **ou** penalidade pecuniária (multa em dinheiro). A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como exemplo, a circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS.

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA** - a obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, **tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e temos como exemplo**, a escrituração das operações de circulação de mercadoria (notas fiscais), sujeitas ao ICMS, e apuração do respectivo saldo devedor (ou credor) nos **livros fiscais**.

Assim, se uma operação de venda está isenta do ICMS, esse fato não desobriga o comerciante a emissão da respectiva Nota Fiscal, acobertando a operação. A multa atua como “meio de pressão” junto ao contribuinte, para que cumpra a obrigação, e neste caso, não se aplica a multa com o fito de compensar o Fisco pelo pagamento de tributo não pago. Trata-se, pois, de sanção de caráter pecuniário voltado para a efetivação de obrigações sem as quais, o Fisco teria dificuldades de fiscalizar o tributo a ser recolhido.

No caso em espécie, torna-se confusa tal distinção, pois, grosso modo, efetivamente não houve imposto a pagar, mas é certo que também não houve descumprimento de obrigação acessória, pois a escrituração das entradas e saídas das mercadorias foram feitas, ou seja, a obrigação de fazer foi cumprida. O que não foi cumprido foi o recolhimento do imposto tempestivamente, por substituição tributária, em face da diferença de apuração e pagamento, para o regime normal.

Digo isto porque embora, a data de recolhimento seja a mesma, dia 9 do mês subsequente, nos termos do art. 332, I e III do RICMS/2009, no regime normal as saídas ocorrem paulatinamente, e por conseguinte, também os fatos geradores, o que pode acontecer até em meses diferentes, enquanto na substituição tributária, os fatos geradores por ocorrerem nas entradas, todo o imposto é pago no mês subsequente, independente das mercadorias virem a ter comercialização no mesmo mês ou em meses posteriores, conforme dita a Lei nº 7.014/96:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

**§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:**

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

Legalmente o fato gerador ocorre nas entradas e não nas saídas como ocorreu no caso em lide, Assim posto, vejamos as consequências deste erro, sob esse prisma.

*Prima facie*, somos levados a entender que não existiria multa por descumprimento de obrigação principal, sem que a mesma esteja vinculada ao imposto lançado de ofício. Se observamos bem o texto legal, o legislador **não disse** que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo **e a** penalidade pecuniária; em verdade, o parágrafo 1º do artigo 113 do CTN diz que, a *obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*.

Há clara diferença entre a conjunção inclusiva “e” e a exclusiva “ou”; o legislador optou pela conjunção “ou” e isso denota, que podemos falar sim, de pagamento de multa como uma obrigação principal, sem necessariamente haver o lançamento concomitante da obrigação principal, conforme veremos adiante. É importante notar, que o fato gerador ocorreu na entrada, e quanto a isto, não houve a apuração e cumprimento da obrigação principal, que só ocorreu

accidentalmente na apuração mensal do imposto, por ocasião das saídas em momentos subsequentes, em que, a rigor, sequer deveria se falar em fato gerador, já que este já havia ocorrido.

Dentro do conceito de obrigação tributária principal, cabem todas as obrigações impostas pela legislação tributária de caráter pecuniário. Isso significa que mesmo a obrigação sancionatória, imposta pela legislação tributária, será considerada obrigação tributária principal. Tanto é verdade, que o § 3º do artigo 113 do CTN, diz que obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Contudo, o simples fato da penalidade ser em si, uma obrigação principal, o que nos interessa é a origem dessa penalidade, se decorrente de descumprimento de obrigação principal, ou de uma obrigação acessória. Isto porque, há implicações de ordem legal, e inclusive, o art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF, atribui a este Conselho de Fazenda, a competência para redução ou extinção de multa, apenas quando são consequência de descumprimento de obrigações acessórias.

De fato, em primeiro plano verificamos que só existe obrigação principal, se esta resulta em lançamento de ICMS. No entanto, conforme veremos adiante, não é bem assim, quando se analisa em profundidade a natureza jurídica das obrigações tributárias.

Luiz Emygdio da Rosa Jr, diz que *“primeiro, deve se interpretar a afirmação de que a obrigação tributária prevista na lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador; segundo, que a obrigação principal é de dar coisa incerta porque antes da ocorrência do fato gerador, o objeto da prestação não está especificamente individualizado. Disso resulta que a obrigação tributária principal, concretizada com a ocorrência do fato gerador tem natureza de obrigação ilíquida, porque somente o lançamento fará com que evolua para obrigação líquida. Em resumo, a obrigação tributária surge de forma abstrata com a lei, concretiza-se com o fato gerador, e individualiza-se com o lançamento.* (ROSA JR. LUIZ EMYDIO, Manual de Direito Tributário e Financeiro, Ed. Renovar, 2000, fls. 473/74).

O § 1º do art. 113, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. *In casu*, o fato gerador da obrigação tributária na substituição tributária não decorre das saídas de mercadorias, mas em fato pretérito, as entradas. Assim, configura-se verdadeira a afirmação da doutrina de Luiz Emygdio quando diz que a obrigação principal implica na entrega de coisa incerta, já que antes da ocorrência do fato gerador, não se sabe o objeto da prestação, ou seja, a obrigação principal é uma obrigação ilíquida, e que é diferente da obrigação acessória, que está perfeitamente prevista e individualizada em lei, ou seja, tem liquidez previamente determinada, bastando para que seja lançado o valor da multa certa, apenas constatando-se o descumprimento da obrigação acessória.

Quando da aquisição das mercadorias, ocorreu o fato gerador, que só posteriormente teve obrigação adimplida mediante lançamento a débito nas saídas. Do acima exposto, podemos afirmar que **embora não exista crédito tributário no lançamento, de fato há de se falar sim, que a multa nestes casos decorre da apuração da existência de uma obrigação tributária principal**, que não só não resultou em lançamento por ser adimplida, por equivocada tributação com créditos nas entradas, débitos na saída de imposto, e obviamente em momento posterior, nas saídas, quando sequer poderia se falar em fato gerador, já que este já havia ocorrido em circunstância diversa.

A multa remanescente, deixada pela Junta, sem dúvida, decorre do descumprimento desta obrigação principal, que foi descumprida a seu tempo, uma vez que não há de se falar em obrigação acessória, já seu valor não tem liquidez determinada, nem decorre de obrigação de dar, mas de fazer ou não fazer. Uma vez comprovado o pagamento do imposto de forma accidental, permanece a multa prevista para a ausência do pagamento em tempo hábil e na forma da lei, a partir da ocorrência do fato gerador. O aproveitamento do pagamento do imposto, é mera compensação admitida pelo Fisco, já que não faria sentido se exigir o pedido de restituição de imposto pago de forma equivocada, e se manter o lançamento do tributo por ofício, ocasionando uma litigiosidade desnecessária. Assim, entendo correta a posição da primeira instância de

converter o lançamento em multa, apenas discordando das razões de direito alegadas para tal. Infração 2 Parcialmente Procedente.

Quanto à infração 3, por omissão de saídas de mercadorias tributáveis mediante cotejo com as informações de administradoras de cartões de crédito (relatório TEF), após defesa e diligências efetuadas, houve comprovação pelo Recorrente, de registro das vendas com valores e datas idênticas nos cupons fiscais, tendo sido refeito o demonstrativo nas fls. 2705/8, não merecendo reparos a desoneração parcial. Infração 3 Parcialmente Improcedente.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida, e passo ao exame do Recurso Voluntário, que trata da multa remanescente na infração 2 e da abusividade das multas aplicadas, de 60% e 100%.

Houve pedido de dispensa da multa entre janeiro e março de 2012, por alegada ausência de obrigação de pagamento do imposto, por conta de protocolos de ICMS, já que não trouxe o Recorrente quaisquer provas de que a Bahia aderiu aos Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010, nem tampouco foi possível comprovar por este Relator, mediante consulta ao texto dos supracitados protocolos. Assim, refuto a exclusão da multa nos meses citados e mantendo a Decisão recorrida.

Quanto às alegações de que as multas de 60% e 100% são confiscatórias, tal exame escapa à competência deste órgão, já que no exercício do controle de legalidade, é necessária e suficiente a comprovação da previsão legal, o que de fato se comprova mediante o disposto na Lei nº 7.014/96. No que diz respeito à manutenção da multa remanescente na infração 2, esta já foi apreciada no Recurso de Ofício.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271351.1405/14-3, lavrado contra **ELETROSOM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$148.956,58**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$9.714,87**, prevista no inciso II, "d", §1º, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE DA PROFIS