

**PROCESSO** - A. I. Nº 279268.3020/16-9  
**RECORRENTE** - ELEVADORES OTIS LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0143-05/17  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/12/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0350-12/18**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Restou comprovada a falta de pagamento do ICMS devido por antecipação parcial. Considerando que as mercadorias tiveram tributação regular nas operações subsequentes, aplica-se a multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Infração procedente. Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/12/2016, em função da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 07.15.03 – Multa percentual sobre o imposto (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, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no valor de R\$167.788,99, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 5ª JJF decidiu pela procedência do Auto de Infração, por decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0143-05/17 (fls. 342 a 347), com base no voto do Relator, tendo sido apresentado voto divergente quanto à classificação da multa aplicada, a seguir transcritos:

*“Preliminarmente, verifico que o Auto de Infração em lide foi lavrado com a observância dos requisitos constantes do art. 39 do RPAF/99, Decreto 7.629/99 e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*Quanto ao fato de constar no enquadramento legal, dispositivos do Decreto 6.284/97, as datas de ocorrência que lhe correspondem são de 31 de janeiro a 31 de março de 2012, quando ainda vigente o RICMS/97, haja vista que o RICMS/2012 passou a vigor por meio do Decreto nº 13.780, em 01/04/2012. Para o período de abril a dezembro de 2012, o enquadramento legal citado é o Art. 12-A da Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, dispositivo este que foi acrescentado pela Lei nº 8.967 de 29/12/03, efeitos a partir de 01/03/2004. Portanto, não há irregularidade na indicação dos dispositivos legais infringidos.*

*Ademais, caso houvesse erro na indicação dos dispositivos infringidos não implicaria nulidade da autuação, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a infração apurada, como reza o art. 19 do RPAF/99 (Decreto 7.629/99). Outrossim o autuado entendeu a autuação fiscal e se defendeu, apresentando alegações em relação aos fatos indicados no presente lançamento.*

*Quanto aos respeitáveis argumentos da defesa ao sustentar que a multa de 60% tem natureza confiscatória, cumpre-me dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, haja vista que este órgão não tem competência para apreciar tais aspectos. A multa em comento tem previsão expressa na lei estadual que instituiu o ICMS.*

*O presente Auto de Infração refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, correspondente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a dezembro de 2012.*

*A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre o valor da*

*operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput) § 1º e seus incisos I a III da Lei 7.014/96.*

*Desse modo, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o contribuinte neste Estado, independentemente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.*

*Observo que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensa da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96:*

*“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”. Vale salientar, que a redação atual da alínea “d” do inciso II do art. 42, acima reproduzida, foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/11/2007, efeitos a partir de 28/11/2007.*

*Destaco que o defensor não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal.*

*Está sendo exigida multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, tendo sido aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, considerando que a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração.*

*Quanto à constitucionalidade alegada pelo defensor, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*No que concerne às decisões jurisprudenciais e as de âmbito administrativo fiscal, não têm pertinência com a infração em lide, tampouco com as formalidades seguidas pelo autuante para a lavratura do Auto de Infração.*

*Não acato o pedido formulado pelo defensor para que seja “anulada” a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, sendo que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa ao apelo da equidade por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante art. 25, II, do Regimento Interno do CONSEF, Decreto nº 7.592,99.*

*Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

#### **VOTO DIVERGENTE (QUANTO A CLASSIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA)**

*Com a devida vénia, passo a alinhar entendimento divergente, do ora apresentado pela nobre relatora, quanto à classificação da multa prevista pelo inciso II, “d” e §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, como devida por descumprimento de obrigação principal.*

*Em consonância com o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, 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, apesar de 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, se creditando 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 7.014/96, 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 parágrafo primeiro consta que, para a dispensar a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, o contribuinte tenha que: “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, bem como 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, ou seja, 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 a obrigação principal comprovadamente tiver sido satisfeita, conforme condiciona o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, “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 a sistemática de apuração prevista.*

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

*Em tempo, cabe trazer à baila o disposto no art. 157 do RPAF/BA, que, em uma análise sistemática, constato contemplar a mesma inteligência do §1º do art. 42 da Lei 7.014/96.*

*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, permanece para o sujeito passivo que, 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 posteriormente 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 também o entendimento de que a multa a qual se refere o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, 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, portanto, sob o 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 pela 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).*

*Nesse esteio, peço vênia, portanto a nobre relatora, para assentar o entendimento de que a multa, ora aplicada, com base na dicção do art. 42, §1º da Lei 7.014/96, é uma multa por descumprimento de uma obrigação acessória, uma vez que comprovadamente o sujeito passivo, com a realização do fato gerador presumido, recolheu integralmente o imposto e satisfez a obrigação principal, mas não obedeceu a sistemática de apuração prevista para a antecipação parcial, portanto, cabível a aplicação do §7º do art. 42 da Lei 7.014/96, 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, uma vez que a sua modulação ou mesmo cancelamento, não oferece suficiente sanção para inibir o descumprimento da presente obrigação, o que fragilizaria ou 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.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 359 a 379), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Auto de Infração por ter sido lavrado com base no Decreto nº 6.284/97, o qual foi revogado pelo Decreto nº 13.780/12, infringindo o disposto no Art. 39, V, “a”, “b” e “c”, do citado RPAF/99.

Destacou o Art. 2º, §1º, da Lei nº 4.657/42, e decisões judiciais e administrativas de outras unidades Federadas, sustentando que, em tese, só poderia ser considerado devido o valor de R\$27.719,86, por ser relativo ao período de janeiro a março de 2012, período que ainda estava em vigor o Decreto nº 6.284/97.

Disse que a Decisão recorrida não enfrentou a sua tese de que o recolhimento do imposto tal como exigido não encontra amparo no texto constitucional, não podendo ser alegado que estaria fundamentado no seu Art. 150, §7º, por não existir a vinculação de terceiro como substituto ou responsável a fato tributário ficto, nem na Lei Complementar nº 87/96, já que não está contemplado no seu Art. 12, que disciplina o momento de ocorrência do fato gerador do imposto em todo o território nacional.

Asseverou que o Art. 352-A do RICMS/97 fere o Art. 37, I, da Lei Complementar nº 101/00, pois o mecanismo de recolhimento de ICMS por antecipação teria que ser considerado como mera operação de crédito, o que é vedado, acostando doutrina e jurisprudência.

Alegou que a própria fiscalização reconheceu não ter havido omissão no recolhimento do imposto, já que exigiu somente a multa, que entende confiscatória, transcrevendo o Art. 150, IV, da CF/88, doutrina e jurisprudência.

Requeru o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, com o reconhecimento do erro formal e consequente anulação da exigência apoiada em fatos materializados em data posterior à revogada legislação que pautou a autuação, ou para afastar ou reduzir a sanção aplicada.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração que aplicou multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização.

Preliminarmente, constato que o Auto de Infração em lide foi lavrado com a observância dos requisitos constantes do Art. 39 do RPAF/99 e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

No tocante ao fato de constar dispositivos do Decreto nº 6.284/97 no enquadramento legal, verifico que as datas de ocorrência que lhe correspondem são de janeiro a março de 2012, quando ainda estava vigente o RICMS/97. O RICMS/12 entrou em vigor com a edição do Decreto nº 13.780/12, em 01/04/2012. Para o período de abril a dezembro de 2012, o enquadramento legal citado é o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, dispositivo acrescentado pela Lei nº 8.967/03, de 29/12/2003, com efeitos a partir de 01/03/2004. Portanto, não há nenhuma irregularidade na indicação dos dispositivos legais infringidos.

Além disso, o erro na indicação dos dispositivos infringidos não implica em nulidade da autuação, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a infração apurada, conforme estabelece o Art. 19 do RPAF/99, ressaltando que o Autuado entendeu a autuação e se defendeu apresentando alegações em relação aos fatos indicados no presente lançamento. Assim, afasto a nulidade suscitada.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o Art. 167, I, do RPAF/99. Portanto, não há como avaliar a suposta natureza confiscatória da multa de 60% aplicada ou a inconstitucionalidade da antecipação parcial, as quais possuem previsão expressa na Lei nº 7.014/96.

Ressalto que o Autuado não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal, somente a legalidade e a constitucionalidade da antecipação parcial, instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei nº 8.967/03, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação interestadual constante na nota fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme estabelecido no Art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Observo que o §1º do Art. 42 determina a dispensa 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 Lei 7.014/96, no caso em que o contribuinte deixa de recolher o imposto por antecipação parcial, mas, comprovadamente, recolhe o imposto na operação ou operações de saída posteriores.

No tocante à solicitação de afastamento ou redução da multa aplicada, está sendo exigida multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, aplicada em função da falta de recolhimento da antecipação parcial, considerando que a saída posterior das mercadorias foi tributada normalmente, conforme atestado pela fiscalização no próprio Auto de Infração, não cabendo o seu cancelamento ou redução nos termos do Art. 158 do RPAF/99.

Entretanto, saliento que a Lei nº 14.016/18 prevê a redução dos valores de multas por infrações e de acréscimos moratórios relacionados a débitos tributários do ICMS, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2017, em 90% (noventa por cento), desde que o débito tributário seja recolhido em moeda corrente até 21 de dezembro de 2018.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 279268.3020/16-9, lavrado contra **ELEVADORES OTIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$167.788,99**, prevista no art. 42, II, “d”, c/c §1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS