

**A. I. Nº** - 207494.0005/18-7  
**AUTUADO** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA  
**AUTUANTE** - REGINALDO CANDIDO DE MEDEIROS FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05.10.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0134-02/18**

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. **a)** IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. É devida a antecipação tributária em aquisições interestaduais de mercadorias constantes do Anexo 1 do RICMS. Infração subsistente; **b)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. A exigência da antecipação parcial decorre de preceito legal. Descabe a apreciação de arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade em sede de tribunal administrativo. Infração subsistente. Acolhida a arguição de decadência de parcelas dos créditos tributários lançados relativos aos meses de janeiro a março de 2013. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$1.243.833,72, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 07.01.02 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior. No valor de R\$38.389,53, mais multa de 60%, referente ao período de: fevereiro, março, novembro, dezembro 2013 e fevereiro, julho e outubro de 2014. Enquadramento legal: Artigos 8º, inciso II e § 3º do artigo 23, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 07.01.03 – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. No valor de R\$76.303,78, referente ao período de: janeiro a dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, e junho a dezembro de 2016. Enquadramento legal: Artigos 8º, inciso II e § 3º do artigo 23, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no Art. 42, II, “d” e §1º, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 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. No valor de R\$1.129.140,41, referente ao período de:

janeiro a abril, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal: Artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

O Autuado apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 109 a 116, manifestando-se da forma a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre a tempestividade da impugnação, como também transcrevendo o teor das infrações que lhe são imputadas.

Em seguida passa a abordar em sede de preliminar a decadência parcial do lançamento.

Registra a impossibilidade de se cominar qualquer cobrança quanto às competências de janeiro e fevereiro de 2013, uma vez que tais períodos restaram acometidos pela decadência, haja vista o transcurso do prazo de 5 anos de que trata o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, que reproduziu.

Afirma que foi exatamente sob esse regramento se enquadrou os meses de janeiro e fevereiro de 2013, uma vez que o valor do ICMS supostamente não recolhido, devido por antecipação tributária, deveria ser lançado, como acima previsto, no período máximo de 05 (cinco) anos, iniciado a partir do fato gerador e, obviamente, encerrado com a respectiva intimação acerca das eventuais irregularidades. Diz que o aludido período apenas poderia ser objeto de lançamento até o dia 09 de fevereiro de 2018, isso para alcançar as duas competências de 2013, porque a intimação relativa a presente autuação somente ocorreu em 03.04.2018. Colaciona jurisprudências dizendo nesse mesmo sentido.

*"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. TERMO A QUO. FATO GERADOR.*

*INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.*

*1. O acórdão recorrido consignou que "Consta dos autos, através do auto de infração nº 200900000098536711, que houve recolhimento antecipado do ICMS em valor inferior ao devido "e" uma vez que, in casu o pagamento antecipado aconteceu, devendo, portanto, ser aplicado o prazo decadencial disposto no art. 150, § 4º, do CTN". 2.*

*O STJ possui jurisprudência no sentido de que, na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN. Entretanto, no caso de pagamento antecipado, mesmo que a menor, e não havendo dolo ou fraude, a regra legal aplicável para decadência é a do art. 150, § 4º, do CTN. o que ocorreu no caso dos autos segundo o acórdão recorrido. 3. Rever o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar a tese do recorrente - de que não houve pagamento antecipado do imposto devido e tampouco homologação tácita do crédito/débito tributário a ensejar a aplicação do art.*

*150, § 4º, do CTN, porque o que ocorreu foram meros lançamentos contábeis fiscais para o cálculo do imposto devido - enseja revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em Recurso Especial, por óbice da Súmula 7/STJ.*

*4. Recurso Especial parcialmente conhecido e nessa parte não provido."*

*(REsp 1650765/PE, Rei. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 18/04/2017)*

Enfatiza que tendo evidenciado o advento da decadência quanto à cobrança dos valores atinentes às competências de janeiro e fevereiro de 2013, mostra-se forçosa a necessidade de se declarar a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN, que reproduziu.

Quanto ao mérito em relação às infrações 01 e 02, assevera que o Autuante para exigir "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" evoca o inciso II do Art. 8º, o §3º do art. 23 da Lei nº 7.014/1996 e o art. 289 do Decreto nº 13.780/2012, que reproduziu.

Explica, entretanto, que os dispositivos que citou tratam de antecipação do ICMS por substituição tributária, mas que as mercadorias que adquire são vendidas para consumidor final (em regra

pessoas físicas), inexistindo operações subsequentes a serem por ele realizadas, motivo pelo qual seria impossível recolher o ICMS atinente a vendas posteriores, sendo incabível penalizar a IMPUGNANTE pela ausência de recolhimento de tributo ao qual não estava obrigada.

Presume que, ao invocar os dispositivos transcritos acima, o Auditor Fiscal abstraiu o fato de que a IMPUGNANTE, na qualidade de varejista, vende suas mercadorias diretamente para o consumidor final, motivo pelo qual não há que se falar em obrigação de recolhimento do ICMS antecipado por substituição e, conseqüentemente, na multa por descumprimento da obrigação principal. Entende que o único imposto devido na operação seria o de responsabilidade original, ou seja, o ICMS próprio.

Considera que inexistindo nexo de causalidade entre a conduta imputada como infração e natureza das operações da IMPUGNANTE, é forçoso reconhecer a insubsistência do lançamento.

Em relação à infração 03, considera um absurdo a sistemática de recolhimento antecipado do imposto, dizendo que, embora as mercadorias tenham sido adquiridas com a intenção de revenda, tal desiderato poderia não se ultimar por razões alheias à vontade da IMPUGNANTE, como, por exemplo, nos casos de roubo, obsolescência, incêndio etc.. Entende que antecipar a ocorrência do fato gerador com base em mera presunção representa ato absolutamente contrário aos preceitos e às normas tributárias, haja vista que a respectiva hipótese de incidência poderá jamais ser praticada.

Diz que questão análoga foi julgada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 4962, que se refere à legitimidade da cobrança antecipada do ISS incidente sobre exibição cinematográfica. Explica que postulava a Fazenda Municipal o recolhimento do imposto quando da chancela aos respectivos bilhetes, antes, portanto, da venda do ingresso ao consumidor. Sustentou-se que o excerto “*salvo disposição de lei em contrário*”, prevista no *caput* do art. 116 do CTN, autorizava o Município a definir como momento do fato gerador outra circunstância que não a consumação do fato ou a constituição da situação jurídica.

Acrescenta que, na ocasião, o E. Superior Tribunal de Justiça asseverou que art. 116 do CTN deve ser interpretado em consonância com o disposto no art. 114, de modo que o surgimento da obrigação tributária, mediante verificação do fato gerador, somente ocorre com a definição legal da hipótese de incidência.

Continua reverberando a decisão judicial e diz que trazendo tal entendimento para o caso em tela revela-se indevida a exigência do ICMS antes da prática do fato gerador, haja vista que o surgimento da obrigação tributária relativamente ao tributo estadual ocorre somente com a efetiva venda da mercadoria, sob pena de instituir tributação com base em mera presunção, sendo certo que sua hipótese de incidência poderá jamais ocorrer.

Conclui que o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996 viola o Código Tributário Nacional, norma essa de hierarquia superior, motivo pelo qual não merece prosperar a multa de que trata a Infração 03 da peça de lançamento, mesmo porque o ICMS devido foi efetivamente recolhido.

Ao final requer:

- a) *seja a presente Impugnação regularmente recebida e processada, sendo-lhe atribuído o necessário efeito suspensivo;*
- b) *seja acolhida a decadência suscitada, no tocante aos meses de janeiro e fevereiro de 2013; e*
- c) *independente do acolhimento do item "b" acima, seja o Auto de Infração nº 207494005/18-7 julgado integralmente improcedente, diante da ilegalidade da autuação*
- d) *Por fim, protesta a IMPUGNANTE pela produção de provas permitidas pela Lei que regula o processo administrativo tributário.”*

Fiscal designado apresenta informação fiscal, às fls. 188 a 196, inicialmente dizendo que todas as infrações constantes do Auto de Infração estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pela empresa à SEFAZ os quais foram confrontados com as Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos Livros Fiscais da

empresa, e que, portanto todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal.

Em relação à preliminar de decadência, contesta a afirmativa da autuada de que o ICMS, na qualidade de tributo recolhido de forma antecipada pelo contribuinte e sujeito à posterior homologação pelo Fisco, deve necessariamente ser objeto de lançamento até 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, 4º do Código Tributário Nacional.

Discorda, portanto, também, que os meses de janeiro e fevereiro de 2013, deveriam ser lançados, no período máximo de 05 (cinco) anos, a partir do fato gerador, ou seja, que o aludido período apenas poderia ser objeto de lançamento até o dia 09 de fevereiro de 2018.

Diz que a autuação está respaldada no próprio Art. 173 do Código Tributário Nacional no seu inciso II, e no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei. Nº. 3.956/81, conforme prevê o Art. 107-A, inciso II, que reproduziu.

Em relação às infrações 01 e 02, assevera que os argumentos apresentados pela Autuada, de que suas vendas são para consumidor final e por isso não caberia a incidência da substituição tributária não procedem, uma vez que a fundamentação específica das infrações estão enquadradas de acordo com Artigo 8º, inciso II, §3º e Artigo 23 da Lei nº 7.014/96, e no Artigo 289 do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Acrescenta que não se incluem na sua competência discutir a inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo.

Quanto à infração 03, afirma que os argumentos apresentados pela Autuada não procedem, uma vez que a fundamentação específica das infrações está de acordo com Artigo 12-A da Lei nº. 7.014/96, que transcreveu.

Explica que como a Autuada adquiriu mercadorias com tributação normal de outros Estados da Federação, conforme Demonstrativos, CD-R (fl.103 do PAF), é exigido a Antecipação Parcial na aquisição dessas mercadorias, e a Autuada não recolheu aos cofres Públicos durante os exercícios de 2013 a 2016 nenhum valor referente a Antecipação Parcial, como podemos constar, conforme Relação de DAES – Ano 2013, 2014, 2015 e 2016 ( fls. 99 a 102 do PAF).

Aduz que os argumentos da Impugnante não devem prosperar, uma vez que os dispositivos invocados na infração foram aplicados de acordo com a Lei 7.014/96 e com o RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Em conclusão pede pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) infrações conforme foi detalhado no relatório parte integrante deste Acórdão.

Inicialmente verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, encontrando-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Em preliminar de mérito, o contribuinte suscitou a decadência de parte do crédito tributário reclamado em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, visto ter tomado ciência do lançamento em 03/04/2018, de forma que teria havido o transcurso de mais de cinco anos, dentro da sistemática de contagem do prazo estabelecida no art. 150, §4º do CTN.

Verifico que o caso em exame trata de lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal em que houve o recolhimento a menor da antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição,

além do pagamento do imposto, de forma intempestiva, de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e daquelas sujeitas à antecipação parcial, situações que se enquadram perfeitamente na regra contida no §4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

Esse entendimento foi, inclusive, objeto de Consolidação no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE (Procuradoria Geral do Estado da Bahia), com o seguinte teor:

*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante n.º 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

*Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando:*

*a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

*Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código.*

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador (art. 173, I, do CTN), porém apenas nas circunstâncias acima elencadas, não se enquadrando nas situações ora em exame.

Vale frisar que, o entendimento externado no parecer supra transcrito, passou a ser aplicado aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que foi editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF, que revogou o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Cabe ainda fazer uma breve análise, em relação às multas percentuais, exigidas nas infrações 2 e 3, que versam sobre a falta do pagamento do imposto devido por antecipação, no momento definido na legislação, porém recolhido nas saídas posteriores tributadas normalmente, ou seja, houve o pagamento do imposto, porém de forma intempestiva.

Note-se que o art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, estabelece que 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, fica dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, desse mesmo artigo.

Portanto, ao dispensar o pagamento do imposto antecipado, pelo fato do mesmo ter sido pago no momento da saída, a multa estabelecida passou a se constituir uma obrigação principal. Ademais, para a mesma ser aplicada, houve a necessidade da autoridade fiscal homologar os pagamentos realizados pelo sujeito passivo, situação que sem dúvida remete aos ditames do art. 150, §4º do CTN.

Ressalto, ainda, que a aplicação do dispositivo acima mencionado, para a situação em exame, já tem sido acompanhada em decisões na segunda instância deste Colegiado, a exemplo dos Acórdãos CJF0379-11/17 e CJF0184-12/18.

Dessa forma, para as infrações em comento, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, ou seja, tendo a ciência do A.I. por parte do contribuinte ocorrida em 03/04/2018, os fatos geradores ocorridos até março/2013 foram alcançados pela decadência, encerrando-se o prazo para que o fisco pudesse lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública.

Considerando que o presente ato de lançamento formalizado através do presente Auto de Infração se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 03/04/2018, os fatos geradores ocorridos em fevereiro e março/2013 (Infração 01), janeiro a março/2013 (Infração 02) e janeiro a março/2013 (Infração 03), foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados nessas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, que apresenta o seguinte teor:

*Art. 156 – Extiguem o crédito tributário:*

*(...)*

*V – a prescrição e a decadência.*

*Passo agora a enfrentar as demais questões de mérito.*

Quanto ao mérito, em relação às infrações 01 e 02, não assiste razão ao autuado quando argumenta que ao adquirir mercadorias que são vendidas para pessoas físicas como consumidor, por não haver operações subsequentes, não seria cabível a aplicação da substituição tributária.

Tal argumentação só teria respaldo se a exação se referisse à retenção do imposto por ocasião da saída da mercadoria, que se trata de outra espécie de substituição tributária, não se confundindo com o objeto das infrações em exame.

As imputações em comento estão perfeitamente tipificadas no artigo 8º, II, da Lei nº 7.014/96, que determina que 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 o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I.

Portanto, tanto o imposto exigido na infração 01, relativo ao recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação (art. 289, do RICMS/BA), como a multa cobrada na infração 02, pelo fato do autuado ter aplicado tratamento tributário normal, contrariando a legislação tributária que atribui as mercadorias questionadas o regime de antecipação tributária total quando da entrada das mesmas no estabelecimento (art. 42, II “d” e §1º, da Lei nº 7.014/96), são subsistentes.

Em relação à infração 02, também são inócuas as arguições defensivas de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, pois este CONSEF não tem competência para apreciar questões que envolvem ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma expedida pelo Poder Executivo ou Legislativo (art. 167, I e III, do RPAF/99).

A infração resta devidamente caracterizada, tipificada no art. 42, II “d” e §1º, da Lei nº 7.014/96, decorrendo de uma exigência prevista no art. 12-A dessa mesma Lei mencionada, *in verbis*:

*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.*

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em função das exclusões dos valores abaixo, por decadência, relativos ao demonstrativo de débito original às fls. 1 a 4:

INFRAÇÃO 01 - 07.01.02

Data Ocor.	Data Vencto.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
28/02/2013	09/03/2013	40.834,12	17	60	6.941,80
31/03/2013	09/04/2013	63.010,29	17	60	10.711,75
TOTAL					17.653,55

**INFRAÇÃO 02 - 07.01.03**

Data Ocor.	Data Vencimento.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2013	09/02/2013	2.473,72		60	1.484,23
28/02/2013	09/03/2013	4.399,43		60	2.639,66
31/03/2013	09/04/2013	5.430,90		60	3.258,54
				<b>TOTAL</b>	<b>7.382,43</b>

**INFRAÇÃO 03 - 07.15.03**

Data Ocor.	Data Vencimento.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2013	09/02/2013	7.752,31		60	4.651,39
28/02/2013	09/03/2013	17.822,03		60	10.693,22
31/03/2013	09/04/2013	23.616,55		60	14.169,93
				<b>TOTAL</b>	<b>29.514,54</b>

Restando a para serem exigidos os valores abaixo mencionados por infração:

INFRAÇÕES	VLS. INICIAIS	VLS. JULGADOS
01 - 07.01.02	38.389,53	20.735,98
02 - 07.01.03	76.303,78	68.921,35
03 - 07.15.03	1.129.140,41	1.099.625,87
<b>TOTAL</b>	<b>1.243.833,72</b>	<b>1.189.283,20</b>

**VOTO DISCORDANTE**

Peço a devida vênia para declarar meu voto discordante ao exarado pelo ilustre Relator quanto a preliminar de mérito de decadência em relação às infrações 02 e 03, as quais respectivamente se referem à aplicação de multa pela falta de recolhimento do ICMS antecipação total e parcial.

Inicialmente, devo circunscrever que a discordância diz respeito à parte da exação que se refere ao período de janeiro a março de 2013, pois tendo sido o Auto de Infração lavrado em março/2018 e a ciência ao contribuinte ocorrido em abril/2018, deu margem para a defesa arguir a decadência do referido período com espeque no art. 150, §4º. Argumento que encontrou apoio do n. Relator, mas que, apresento nesta oportunidade o arrazoado de resistência.

Entendeu o I. Relator, em voto minudente e brilhantemente fundamentado, de que o período referido acima em relação às infrações 02 e 03, teria sido alcançado pela decadência em virtude de que, a despeito de se referir a multa sobre imposto que deveria ter sido recolhido no momento da entrada da mercadoria e não o foi, essa multa só foi aplicável em vista de que considera-se que houve recolhimento intempestivo, pois houve o recolhimento do ICMS NORMAL, decorrente incidência pela saída da mercadoria e por ocasião da apuração mensal do imposto.

E em havendo o recolhimento não se poderia aplicar o Art. 150, §4º do CTN, pois, segundo interpretou da orientação contida no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE, este comando só se aplicaria caso não fosse observado recolhimento do imposto em sua integralidade. Veja a seguir:

(...)

*“Cabe ainda fazer uma breve análise, em relação às multas percentuais, exigidas nas infrações 2 e 3, que versam sobre a falta do pagamento do imposto devido por antecipação, no momento definido na legislação, porém recolhido nas saídas posteriores tributadas normalmente, ou seja, houve o pagamento do imposto, porém de forma intempestiva.*

*Note-se que o art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, estabelece que 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, fica dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, desse mesmo artigo.*

*Portanto, ao dispensar o pagamento do imposto antecipado, pelo fato do mesmo ter sido pago no momento*

*da saída, a multa estabelecida passou a se constituir uma obrigação principal. Ademais, para a mesma ser aplicada, houve a necessidade da autoridade fiscal homologar os pagamentos realizados pelo sujeito passivo, situação que sem dúvida remete aos ditames do art. 150, §4º do CTN.*

*Ressalto, ainda, que a aplicação do dispositivo acima mencionado, para a situação em exame, já tem sido acompanhada em decisões na segunda instância deste Colegiado, a exemplo dos Acórdãos CJF0379-11/17 e CJF0184-12/18.*

*Dessa forma, para as infrações em comento, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, ou seja, tendo a ciência do A.I. por parte do contribuinte ocorrida em 03/04/2018, os fatos geradores ocorridos até março/2013 foram alcançados pela decadência, encerrando-se o prazo para que o fisco pudesse lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública.”*

Divirjo do entendimento do i. Relator, destacado acima, porque a multa em tela é decorrente da impossibilidade de se proceder à homologação do pagamento do ICMS ANTECIPAÇÃO TOTAL E PARCIAL. Em primeiro, justamente pela falta de seu recolhimento no momento da ocorrência do fato gerador, que no caso em tela incidiria pela entrada da mercadoria no estabelecimento. Em segundo, porque a legislação sobre o tema: Artigos 8º, inciso II e § 3º do artigo 23, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS/2012; Artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, assim esclarece:

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:*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*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.*

RICMS/2012

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

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:*

- a) 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”;*

Portanto, como não seria crível olvidar, reza a Lei 7.014/96 que o ICMS ANTECIPAÇÃO TOTAL e PARCIAL são devidos no momento da entrada das mercadorias, e somente será passível de homologação os valores recolhidos a esse título e no prazo estipulado pela legislação. Sendo assim, não há falar que a homologação do pagamento a título de ICMS NORMAL seria passível de substituir o objeto da homologação dos valores “não recolhidos” a título de ICMS ANTECIPAÇÃO TOTAL e PARCIAL. Sem dúvidas, trata-se de uma flagrante antinomia, porquanto não se homologa valores não recolhidos, daí a imposição da multa prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Não olvidemos também que a multa em questão não decorre de obrigação acessória, trata-se de multa por falta de pagamento de obrigação principal.

Ademais o “*accessorium sequitur principale*”, e nessa esteira é indiscutível que o principal seria o ICMS ANTECIPAÇÃO TOTAL e PARCIAL, e estes não foram pagos, portanto não foram objeto de homologação pela fiscalização em comento, disso decorre que o principal por não ter sido pago



estaria sujeito à contagem de prazo decadencial conforme art. 173, I do CTN, o acessório ou subsidiário, que seria a multa objeto das infrações 02 e 03, devem seguir o mesmo destino, devendo ter sua contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, e por conseguinte, desta forma, não seriam alcançadas pela decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2013.

É o voto divergente.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0005/18-7**, lavrado contra a empresa **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.735,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.168.547,22**, previstas no art. 42, inciso II “d”, c/c o § 1º, da mesma Lei, mais os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR VOTO DISCORDANTE