

**PROCESSO** - A. I. Nº 207494.0004/18-0  
**RECORRENTE** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0135-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/05/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0098-12/19

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. É devida a antecipação tributária em aquisições interestaduais de mercadorias constantes do anexo 1 do RICMS. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA PERCENTUAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. Descabe apreciação de arguição de ilegalidade e constitucionalidade em sede de tribunal administrativo. A exigência da antecipação parcial decorre de preceito legal. Infração subsistente. Acolhida a arguição de decadência de parcelas dos créditos tributários lançados relativos aos meses de janeiro a março de 2013. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, no valor de R\$2.408.029,79, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 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 registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2013 e 2014 e junho a dezembro de 2016, sendo aplicada multa no valor de R\$285.919,94, correspondente a 60% sobre o montante das entradas, prevista no Art. 42, II, “d”, e §1º, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 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 abril e junho a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014 a 2016, sendo aplicada multa no valor de R\$2.122.109,84, correspondente a 60% sobre o montante das entradas, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0135-02/18 (fls. 230 a 236), com base nos votos a seguir transcritos:

#### “VOTO VENCIDO”

*Compulsando os autos 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.*

*Preliminarmente, examinando a arguição defensiva sobre a decadência parcial do lançamento relativo à infração 01 quanto aos meses de janeiro e fevereiro de 2013, esclareço que hodiernamente este Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, vem adotando como paradigma para apreciar as questões que envolvem a cognição acerca da decadência do direito de lançamento do crédito tributário o Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado - PGE nº 2016.194710-0, que orienta o seguinte procedimento:*

#### *Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0*

*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 nº 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, 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. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN), é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.*

*Depreende-se, portanto, que a orientação da PGE é no sentido de que não havendo pagamento do imposto, não haveria o que ser homologado, resultando que a contagem do prazo seja iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que ocorreu o fato gerador. Logo, posso concluir que no caso em tela como verifico que a infração se configura exatamente por falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, e por antecipação parcial que deve ser aplicado ao caso a inteligência do art. 173, I do CTN que determina a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Sendo assim, considerando que os lançamentos sobre os quais exsurge a arguição de decadência decorrem de fato gerador ocorrido nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, adotando-se a norma prevista no art. 173, I do CTN a contagem do prazo, com relação à infração 01, que trata de falta de recolhimento do ICMS substituição tributária total, deve ser iniciada em janeiro de 2014 vindo a termo em 31/12/2018. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2018, não há falar em decadência do período de janeiro e fevereiro de 2013 da infração 01.*

*Quanto ao mérito em relação à infração 01 afasto também o argumento da defesa de que sendo o adquirente das mercadorias vendidas pela IMPUGNANTE o próprio consumidor final pessoas físicas, inexistem operações subsequentes sendo incabível a substituição tributária, pois a infração trata da antecipação tributária que incide na entrada das mercadorias objeto de aquisição interestadual encerrando a fase de tributação. De modo que a argumentação defensiva só teria respaldo se a exação que resiste se referisse a retenção do imposto por ocasião da saída da mercadoria que se trata de outra espécie de substituição tributária que não se confunde com o objeto da infração 01. Portanto, existe nexo de causalidade entre a conduta imputada como infração e a natureza das operações da Impugnante. Reconheço, assim sendo, a procedência da Infração 01.*

*Em relação à infração 02, esclareço que decorre de uma exigência prevista no art. 12-A da lei 7.014/96, 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 modo que se tornam inócuas arguições de ilegalidade ou de constitucionalidade, pois este CONSEF não tem competência para apreciar questões que envolvem ilegalidade ou constitucionalidade de norma expedida pelo Poder Executivo ou Legislativo. Descabe, portanto, a apreciação da alegação de que o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996 violaria o Código Tributário Nacional.*

*Quanto à arguição de decadência aplica-se ao caso o mesmo entendimento esposado para à infração 01.*

*Destarte, voto pela procedência deste auto de Infração.*

### **VOTO VENCEDOR**

*Manifesto meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto à 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.*

*Entendo que o caso em exame trata de lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamentos realizados pelo contribuinte, em relação ao ICMS mensal, em que houve o 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 “anticipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.*

*Esse assunto 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 nº 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).*

*Fazendo ainda uma breve análise, em relação às multas percentuais, exigidas nas infrações 1 e 2, que versam sobre a falta do pagamento do imposto devido por antecipação, no momento definido na legislação, porém recolhido nas saídas posteriores tributadas normalmente, considero que 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 janeiro a março/2013 (Infração 01) e janeiro a março/2013 (Infração 02), 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 – Extinguem o crédito tributário:

(...)

V – a prescrição e a decadência.

Passo agora a enfrentar as demais questões de mérito.

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 3:

#### INFRAÇÃO 01 - 07.01.03

Data Ocor.	Data Venc.	B. Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2013	09/02/2013	6.722,47		60	4.033,48
28/02/2013	09/03/2013	18.528,66		60	11.117,20
31/03/2013	09/04/2013	14.048,84		60	8.429,30
			TOTAL		23.579,98

#### INFRAÇÃO 02 - 07.15.03

Data Ocor.	Data Venc.	B. Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2013	09/02/2013	15.773,57		60	9.464,14
28/02/2013	09/03/2013	21.825,82		60	13.095,49
31/03/2013	09/04/2013	44.371,64		60	26.622,98
			TOTAL		49.182,61

Restando para serem exigidos os valores abaixo mencionados por infração:

INFRAÇÕES	VLS. INICIAIS	VLS. JULGADOS
02 - 07.01.03	285.919,94	262.339,96
03 - 07.15.03	2.122.109,84	2.072.927,23
TOTAL	2.408.029,79	2.335.267,19

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 247 a 252), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual alegou não existir nexo de causalidade entre a conduta imputada na Infração 01 e a natureza das operações, já que vende as suas mercadorias diretamente para o consumidor final, inexistindo operações subsequentes a serem realizadas, motivo pelo qual não há que se falar em obrigação de recolhimento do ICMS por substituição tributária.

No tocante à Infração 02, afirmou que o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 viola o Código tributário Nacional, motivo pelo qual a multa aplicada não deve prosperar, pois o surgimento da obrigação tributária ocorre somente com a efetiva venda da mercadoria, não podendo ser instituída tributação com base em mera presunção.

Requeru o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir multas sobre os valores do imposto que deveriam ter sido recolhidos por antecipação tributária total e parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Houve divergência na Decisão de piso, tendo o voto vencedor acolhido a arguição de decadência

de parte do crédito tributário reclamado em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2013, dentro da sistemática de contagem do prazo estabelecida no Art. 150, §4º do CTN, pois a ciência do lançamento ocorreu apenas em 03/04/2018, tendo havido o transcurso do prazo de cinco anos da apuração do imposto.

No Recurso Voluntário, o Autuado não teceu questionamentos preliminares, tendo apenas alegado que a substituição tributária exigida na Infração 01 não se aplica às suas operações, por exercer o comércio varejista, e que a Infração 02 é ilegal, contrariando o CTN por estabelecer obrigação tributária diferente da venda das mercadorias, baseada em presunção.

A exigência consubstanciada na Infração 01 do Auto de Infração está prevista no §4º do Art. 8º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“§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;
- ...”

Como podemos verificar, não há sentido nos argumentos defensivos de que a substituição tributária não se aplica às suas operações, visto que se trata de antecipação tributária, exigida em relação às entradas, abrangendo as operações subsequentes, inclusive as suas próprias saídas destinadas a consumidores finais.

Quanto à infração 02, saliento que decorre de uma exigência prevista no Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, *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.”

Destaco que as multas aplicadas em ambas as Infrações 01 e 02 decorrem de descumprimento de obrigação principal, já que seu comando é a falta de pagamento do imposto, cujo pagamento apenas é dispensado em função da sua satisfação a partir do recolhimento relativo às operações subsequentes.

Ressalto que este CONSEF não tem competência para apreciar questões que envolvem ilegalidade ou constitucionalidade de norma expedida pelo Poder Executivo ou Legislativo, a teor do Art. 167, I e III, do RPAF/99, descabendo, portanto, a apreciação da alegação de que o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 violaria o Código Tributário Nacional.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, de ofício, 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 7.014/96, como devida por descumprimento de obrigação principal.

Neste sentido, me apoio no brilhante voto do Conselheiro, Sr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo, especificamente, no Acórdão da 5ª JJF nº 0143.05/17. Vejamos:

“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 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 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, constata contemplar a mesma inteligência do §1º do art. 42 da Lei 7.014/96.

“Art. 157. Verificada a insubstância 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 ao nobre relator, 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.”

Assim, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução da multa aplicada em 90% do valor autuado em relação às infrações 01 e 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207494.0004/18-0, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento multa da no valor de **R\$2.335.267,19**, prevista no art. 42, II, “d”, c/c o §1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício de Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Luiz Augusto Fernandes Dourado, Paulo Shinyashiki Filho e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS