

**PROCESSO** - A. I. Nº 207494.0005/18-7  
**RECORRENTE** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0134-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/06/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F Nº 0109-12/19

**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. 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\$1.243.833,72, em razão 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, nos meses de fevereiro, março, novembro e dezembro de 2013 e fevereiro, julho e outubro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$38.389,53, acrescido da multa de 60%, 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 registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014 e junho a dezembro de 2016, sendo aplicada multa no valor de R\$76.303,78, correspondente a 60% sobre o montante das entradas, 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, 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\$1.129.140,41, 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 0134-02/18 (fls. 204 a 212), com base nos votos a seguir transcritos:

### “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° 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 CJP0379-11/17 e CJP0184-12/18.

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 – Extinguem 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 Vencido.	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
TOTAL					7.382,43

**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 CJP0379-11/17 e CJP0184-12/18.

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 ANTECEIPAÇÃO 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 223 a 229), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual alegou não existir nexo de causalidade entre a conduta imputada nas Infrações 01 e 02 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 03, 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 imposto e multa pelo recolhimento a menor do ICMS relativo à antecipação tributária total, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Também 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 nas Infrações 01 e 02 não se aplica às suas operações, por exercer o comércio varejista, e que a Infração 03 é ilegal, contrariando o CTN por estabelecer obrigação tributária diferente da venda das mercadorias, baseada em presunção.

A exigência consubstanciada nas Infrações 01 e 02 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 desembaraço 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 03, 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 02 e 03 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. Portanto, é inaplicável à espécie o §7º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o Art. 158 do RPAF/99.

Ressalto que este CONSEF não tem competência para apreciar questões que envolvem ilegalidade ou inconstitucionalidade 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**

Em que pese o brilhantismo do voto relatado, peço vênia para divergir do i. Relator no pertinente a natureza da multa aplicada às infrações 02 e 03, imputadas ao contribuinte, bem como sua redução.

Conforme descrição da própria infração, a multa recai sobre parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação total ou parcial, mas que foi devidamente tributada e registrada na

escrita fiscal na saída.

Ora, inquestionável que estamos a lidar com uma mora no pagamento do imposto, que teve o seu recolhimento tributado normalmente em saída posterior. Assim, indubitável que não se trata de falta de pagamento do imposto (logo, não estamos diante de uma obrigação principal), muito menos em não realização da obrigação, mas sim num atraso no cumprimento da obrigação tributária.

E, assim sendo, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, ultrapassando a problemática da natureza da multa em questão, posicionou-se em Parecer exarado em outro processo administrativo fiscal (A.I. Nº 268921.0005/16-5), no sentido de que o pagamento posterior, antes de iniciada uma ação fiscal, caracterizaria uma “denúncia espontânea”, eis que o tributo foi pago normalmente na saída da mercadoria.

Nestes termos, ao meu sentir, não restam dúvidas de que tal fato deve ser considerado como descumprimento de obrigação acessória, sendo cabível a aplicação da redução da penalidade, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, uma vez que a empresa recorrente não incorreu em fraude nem prejuízo ao Erário, já que o imposto foi pago.

*“Art. 42. (...)*

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão 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.”*

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Assim, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução das multas aplicada em 90% do valor autuado em relação às infrações 02 e 03.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por maioria, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0005/18-7**, lavrado contra **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 da multa percentual no valor de **R\$1.168.547,22**, prevista no inciso II, “d”, c/c o §1º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Redução da multa das Infrações 02 e 03) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Redução da multa das Infrações 02 e 03) – Conselheiros(as): Luiz Augusto Fernandes Dourado, Tiago de Moura Simões e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO – VOTO DIVERGENTE  
(Redução da multa das Infrações 02 e 03)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS