

PROCESSO - A. I. Nº 170623.0001/17-2
RECORRENTE - TOP LAURO DE FREITAS COMERCIAL DE MÓVEIS LTDA. - ME
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0036-03/18
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/06/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0111-11/19

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO. SAÍDAS POSTERIORES REGULARMENTE TRIBUTADAS. MULTA. O recorrente conseguiu comprovar as devoluções de parte das mercadorias relativas às operações fiscalizadas. Também demonstrou o recolhimento prévio da multa referente a dois documentos presentes no demonstrativo da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração *Procedente em Parte*. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0036-03/18), que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 26/06/2017 para exigir multa no valor de R\$38.884,17, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada no Acórdão recorrido:

“Infração 01 - 07.15.05 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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, referente ao período de setembro a dezembro de 2013”.

A 3ª JJF apreciou a lide na no dia 22/03/2018 e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 117 a 119):

“VOTO

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, evidenciadas 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.

Em relação a arguição de nulidade da infração 01, sob o argumento de que em discordância com o art. 332 do RICMS/2012, conforme vigia à época, o autuante adotou como termo inicial a data de emissão do documento fiscal e não a efetiva data de entrada das mercadorias, verifico que conforme demonstrou a defesa, se observa da planilha que demonstra a memória de cálculo perpetrada pelo fisco (fls. 10) e das planilhas demonstrativas dos livros e das notas fiscais (fls. 11 a 28), que os dados do levantamento fiscal foram colhidos na própria escrituração fiscal da Impugnante, de forma que verifico que, de fato, foi adotado como termo a quo a data da escrituração da nota fiscal no livro de entradas, portanto a data de entrada da mercadoria conforme procedimento de escrituração fiscal da própria Impugnante. Destarte, rechaço a arguição de nulidade em tela.

Quanto ao pedido de diligência para fins de recomposição do levantamento fiscal objeto da infração 01, objetivando a recomposição do demonstrativo de débito do Autuante para que se ajuste à norma de regência do tempo dos fatos geradores e se determine ao final se realmente houve falta de recolhimento da antecipação parcial e de seu valor monetário para imposição da multa, constatei que os referidos recolhimentos foram devidamente computados pelo Autuante em seu levantamento fiscal, de forma que indefiro de pronto a diligência pretendida pela defesa.

Ademais, a autuação em tela trata da multa por falta de pagamento da antecipação parcial, portanto não estão em voga as regras para fins de pagamento da antecipação parcial em tela. Esta conclusão coloca por terra todos os argumentos defensivos.

Desta forma, considerando que não houve questionamento de mérito quanto à pertinência dos documentos fiscais arrolados no levantamento fiscal, ou mesmo quanto aos valores lançados, concluo pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 129 a 132.

Segundo alega, o lançamento tem como base notas cujas respectivas mercadorias não ingressaram no seu estabelecimento, a exemplo daquelas de nºs 103.519 e 103.520 (fls. 134 e 136), ambas emitidas em 24/09/2013, “anuladas” pelo vendedor antes mesmo das respectivas saídas (DJ INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.).

No dia 08/10/2013, o remetente emitiu as notas (documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas) 105.133 e 105.132, de fls. 135 e 137, com o objetivo de documentar as devoluções.

Pugna pela exclusão das quantias referentes a tais documentos.

Com relação a outubro de 2013, a Fiscalização teria deixado de deduzir o recolhimento de R\$8.335,50, relativo à Nota nº 833.387 [83.387; fl. 138] e ao Auto de Infração nº 232322.0110/13-0.

Encerra pleiteando o provimento do apelo.

VOTO

Conforme o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização será exigida a 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 destacado no documento fiscal de aquisição.

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, restando caracterizada a falta de pagamento nas entradas, é devida a aplicação da multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/1996 c/c o §1º do mesmo dispositivo.

“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;

(...).“

Por meio da juntada dos documentos de fls. 134 a 137, o recorrente conseguiu comprovar as devoluções das mercadorias constantes dos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas (DANFES) nºs 103.519 e 103.520, lançados no levantamento fiscal às fls. 17/18.

A multa relativa a tais operações, na cifra de R\$8.540,79, deverá ser deduzida do montante apurado em setembro de 2013 (R\$21.744,22; fls. 01 e 19).

A ocorrência de setembro de 2013 deverá ter o seu valor modificado, de R\$21.744,22 para R\$13.203,43.

Quanto ao documento nº 83.387, registrado no demonstrativo às fls. 22/23, o DAE de fl. 138 e o extrato de recolhimento de fl. 139 não especificam a natureza do recolhimento. Também não informam quanto do total de R\$11.944,22 (valor principal, sem multa) diz respeito ao DANFE nº 83.387 e quanto ao DANFE nº 83.388, presente no DAE e computado na autuação (fl. 23).

O art. 147, I, “b” do RPAF-BA/1999 proíbe a realização de diligências saneadoras destinadas a “*verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos*”.

Entretanto, tendo em vista o dever de buscar a verdade material, este relator solicitou os dados do Auto de Infração nº 232322.0110/13-0 à Secretaria deste Conselho de Fazenda e os obteve nos seguintes termos:

“INFRAÇÃO: Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Valor Lançado: R\$11.942,21

Valor Atualizado: R\$19.107,53 (antes do pagamento feito em 30/10/2013).

Autuante: Siverino Silva Filho

Origem: IFMT - DAT/SUL

Lavratura: 29/10/2013 (Posto Fiscal Bahia-Góias)

I.E.: 110.673.930

Atenciosamente,

ROBSON VICENTE ROSÁRIO

AUX. ADM.-SEC. SUBSTITUTO-JJFs/CJFs".

Em razão de já terem sido recolhidas por intermédio do DAE de fl. 138, as quantias referentes aos documentos auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas n°s 83.387 e 83.388, presentes no levantamento inicial às fls. 22/23 (no total de R\$6.762,94), devem ser deduzidas da ocorrência de outubro de 2013, de modo que reste alterada, de R\$13.126,50 para R\$6.363,56.

Modifico a Decisão recorrida e julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, cujo valor deverá ser corrigido, de R\$38.884,17 para R\$23.580,44.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Classificação da Multa Aplicada)

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 nº 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 primeiro consta que, para a dispensar a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, o contribuinte tenha que: "comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, ou seja, não há descumprimento de obrigação principal, pois o que não foi recolhido antecipadamente pela sistemática imposta foi recolhido nas saídas das mercadorias, quando da efetiva realização do fato gerador presumido, bem como o crédito tributário é indisponível, art. 141 do CTN.

O fato gerador da obrigação em questão é apuração, através da sistemática da antecipação tributária, parcial ou integral, juntamente com o recolhimento nos prazos nela previstos, e a infração é o seu descumprimento. Não se trata do descumprimento de uma obrigação de dar, que é obrigação principal, ou seja, foram descumpridos

os procedimentos e práticas que não se caracterizam como obrigação principal, pois essa foi satisfeita.

O art. 115 do CTN, quando define o fato gerador da obrigação acessória, esclarece o que se caracteriza por obrigação acessória, in verbis:

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Destaco, mais uma vez, que a multa em questão só pode ser aplicada se não houver a antecipação nos prazos e a obrigação principal comprovadamente tiver sido satisfeita, conforme condiciona o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, “mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores.”. Assim, não existe a obrigação principal, e se o fato gerador da obrigação acessória, na dicção do art. 115 do CTN, é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, não há dificuldade em compreender que estamos aplicando uma multa por descumprimento de uma obrigação acessória, uma vez que comprovadamente o sujeito passivo recolheu o imposto, mas não obedeceu a sistemática de apuração prevista.

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

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

“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.”

A obrigação principal é extinta com o pagamento e demais formas previstas no CTN, contudo, a obrigação acessória (fazer, não fazer, tolerar) não desaparece com a extinção do crédito tributário, permanece para o sujeito passivo que, uma vez não satisfeita, resulta em infração à legislação tributária do ente tributante, com aplicação da multa cabível prevista em Lei.

Para aqueles que concordam com a tese de que “ao efetuar o recolhimento do imposto inerente às operações ditas “normais” não atendeu ao quanto exigido a título de antecipação parcial, pois são situações distintas, com fatos geradores também distintos”, cabe lembrar que a antecipação parcial satisfaz parcialmente a obrigação tributária, relativa a um fato gerador que deverá ocorrer posteriormente. A antecipação parcial, que está sob exame, trata da exigência antecipada de parcela do imposto cujo fato gerador ocorrerá posteriormente e tem amparo constitucional no art. 150, §7º de nossa Carta Política (tese sustentada, com sucesso, pelo próprio Estado da Bahia no STF, ADI 3426).

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”*

O fato gerador presumido é a saída posterior da mercadoria e não a antecipação parcial, essa trata do pagamento antecipado de um fato gerador que ocorrerá posteriormente e uma vez ocorrida a saída posterior com o respectivo pagamento integral do imposto, contempla a parcela que deveria ter sido antecipada.

Com efeito, não cabe também o entendimento de que a multa a qual se refere o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, está sendo aplicada pelo fato de que houve o recolhimento espontâneo do imposto em momento subsequente ao que deveria ter sido recolhido, pois, se assim fosse, estaríamos diante de uma denúncia espontânea, portanto, sob o amparo do art. 138 do CTN, ou seja, não caberia a aplicação de multas moratórias e punitivas quando do reconhecimento da denúncia espontânea. Sustentar essa tese é, portanto, negar a aplicação de qualquer multa por descumprimento de obrigação principal pela falta da antecipação parcial nos prazos regulamentares, mais uma razão pela qual se impõe o entendimento de que estamos diante de uma multa por descumprimento de obrigação acessória.

Cabe lembrar que a jurisprudência do STJ de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional não distingue entre a multa moratória e a punitiva, sendo ambas, portanto, afastadas pela denúncia espontânea. (REsp 922.206).

Nesse esteio, peço vênia, portanto 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, 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.

Ademais, 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.”

Diante de tudo exposto, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução da multa aplicada em 50% do valor autuado em relação à infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 170623.0001/17-2, lavrado contra **TOP LAURO DE FREITAS COMERCIAL DE MÓVEIS LTDA. - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$23.580,44**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Luiz Augusto Fernandes Dourado, Laís de Carvalho Silva e Valnei de Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS