

PROCESSO - A. I. N° 207140.0006/19-7
RECORRENTE - JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0023-04/20
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/01/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF N° 0305-12/20-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O sujeito passivo não trouxe argumentos capazes de elidir a infração. Não acolhido o pedido de cancelamento da penalidade aplicada, com base na norma prevista pelo § 7º, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, e art. 158 do RPAF, tendo em vista que estes dispositivos legais foram revogados pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, e Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19 com efeitos a partir de 13/12/19 e 01/01/20, respectivamente, razão pela qual a multa aplicada não pode ser reduzida ou cancelada por esta Junta de Julgamento. Negado o pedido de cancelamento/ redução da multa, como requerido, por falta de base legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão JJF nº 0023-04/20, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2019, para exigir o pagamento de *multa percentual sobre a parcela do 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\$886.134,25.*

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória, fls. 49 a 59. Frisou ser incontroverso nos autos que apesar de não ter ocorrido o recolhimento antecipado, o imposto foi devidamente pago, de forma que acusação se refere somente à cobrança da multa. Arguiu, à luz do artigo 158 do RPAF/BA, a dispensa da multa porque o imposto foi recolhido e não foi praticado ato com dolo, fraude ou simulação. Ademais, reclamou da exorbitância da multa aplicada, que considera confiscatória pois figura hipótese de manifesta violação ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 76 a 78 dos autos. Defendeu que, ao contrário do quanto alegado pelo autuado, a multa aplicada não decorreu do descumprimento de uma obrigação acessória, haja vista que não se trata de atos formais, informações ou registros, mas sim falta de uma obrigação principal de pagar o tributo no prazo regulamentar, conforme prevê o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja o autuado deixou de pagar o imposto no prazo regulamentar, conforme previsto no art. 332, § 2º do RICMA/BA., ficando sujeito ao pagamento da multa de 60% sobre o valor devido, de acordo com a alínea “d”, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Finalizou opinando pela manutenção do Auto de Infração.

Isto posto, o presente Processo Administrativo Fiscal foi encaminhado para a 4ª Junta de

Julgamento Fiscal. A 4ª JJF exarou decisão pela Procedência da autuação no valor de R\$886.134,25, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, a seguir transcrita:

(.....)

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. A descrição dos fatos foi efetuada de maneira compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, não estando presentes no processo quaisquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, a exigência diz respeito à multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser pago a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

A legislação tributária do Estado estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 7.014/96:

“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”.

No caso presente, verifico que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização, tomou por base os documentos fiscais e a Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, tendo o autuante apurado ausência de pagamento tempestivo do ICMS devido por antecipação parcial, porém, as operações de saídas das mercadorias ocorreram tributadas normalmente. Nesta situação, cabível apenas a imposição de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, conforme a autuação e o previsto no art. 42, inc. II, alínea “d”, § 1º, da Lei nº 7.014/96, que assim dispõe:

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”;

Portanto, diferentemente do entendimento do contribuinte, trata-se de descumprimento de obrigação principal e não acessória, pois o mesmo deixou de efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial, no prazo determinado pela legislação, ficando patente que o elemento temporal para pagamento do imposto/antecipação parcial não foi atendido.

O sujeito passivo sustenta a aplicação ao caso da regra prevista no art. 158 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), por entender que apesar de não ter ocorrido o recolhimento antecipado, o imposto foi devidamente pago, além do que, no seu entender, estão presentes os critérios objetivos previstos no referido dispositivo para fins de redução/cancelamento da multa, quais sejam: (i) que a conduta do contribuinte não implicou em falta de recolhimento do imposto, e (ii) as infrações foram praticadas sem dolo, fraude ou simulação.

Como me posicionei anteriormente, o não pagamento do imposto por antecipação parcial não se reveste de mero descumprimento de obrigação de natureza acessória, e sim, descumprimento de obrigação principal, portanto, falece competência às Juntas e às Câmaras de Julgamento para tal fim.

Ainda assim, acaso a presente situação se enquadrasse como descumprimento de obrigação acessória, também não poderia ser acatado pois tal pedido foi fundamentado pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzida pelo Art. 158 do RPAF/BA, e os mesmos se encontram revogados através da Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19., e pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19. Portanto, a multa aplicada não poderia ser reduzida ou cancelada por esta Junta de Julgamento, posto que as redações originárias dos referidos dispositivos legais, surtiram efeitos somente até 12/12/19.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que a mesma é prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser

apreciado por este órgão julgador administrativo, de acordo com o disposto no art. 167, I do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Diante da decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, inconformado com tal decisão, interpôs Recurso Voluntário, tendo como patrono o n. advogado Celso Ferreira da Cruz, OAB/SP 392483. Isto posto, passo a relatar o referido recurso:

Inicialmente, a recorrente tratou da tempestividade do Recurso, e em seguida fez uma breve síntese dos fatos, na qual ressaltou a ocorrência é apenas em relação a multa no percentual de 60% do valor do imposto incidente nas operações, pois o ICMS foi devidamente pago pela recorrente na sistemática normal de apuração.

Em sequência, em questão preliminar, tratou do fato de que o auto de infração exige multa pelo recolhimento de ICMS em momento diverso do previsto na legislação, no período de 2015 a 2016. Nesse sentido, a intimação do auto de infração conferia à recorrente a possibilidade de pagamento da penalidade com redução de até 90% do seu valor, conforme previsto no §1º, do art. 45 da Lei nº 7.014 de 04/12/1996.

Afirmou que de acordo com o art. 158 do RPAF - Decreto nº 7.629/1999, concede permissão a este E. CONSEF cancelar ou reduzir penalidades, desde que demonstrado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. Sendo assim, a recorrente optou por discutir administrativamente a acusação fiscal, apresentando impugnação em 28/11/2019.

Explicou que alguns dias após a apresentação da defesa foi revogado o art. 158 do RPAF/BA pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, retirando do ordenamento legal a possibilidade desse E. CONSEF reduzir/cancelar penalidades relativas a fatos que tenham ocorrido após a sua produção de efeitos, ou seja, a partir de 01/01/2020.

Nessa esteira, disse que o Julgador a quo ao analisar a impugnação apresentada, já manifestou o entendimento de ser inaplicável o art. 158 do RPAF no âmbito do CONSEF após a sua revogação.

Asseverou que independente da discussão acerca da aplicação ou não do mencionado artigo a fatos anteriores à sua revogação, discutidos nos processos administrativos em andamento, é certo que a revogação de artigo que permitia aos contribuintes a possibilidade de discussão administrativa acerca da graduação da penalidade aplicada, sem que se tenha estabelecido qualquer norma transitória ou de substituição, gera, no mínimo, uma grave insegurança jurídica.

Frisou ainda que a situação se verifica mais grave nos casos em que a discussão administrativa foi iniciada exclusivamente pela possibilidade de relevação/redução das penalidades aplicadas, que é o caso da recorrente.

Explicou a ordem cronológica dos acontecimentos: *(a) a Secretaria de Fazenda lavrou o auto de infração; (b) Recorrente apresentou defesa baseada exclusivamente no artigo que permitia ter o seu pleito (relevação/redução da penalidade) analisado, demonstrando os requisitos de enquadramento; (c) o dispositivo legal foi revogado poucos dias após a apresentação de defesa, e os fundamentos apresentados sequer foram analisados.*

Afirmou ser inegável que as mudanças das regras durante o trâmite do processo administrativo, quando aplicada com efeitos retroativos traz graves prejuízos à recorrente, por ver o seu direito de revisão das penalidades excluído, mas, principalmente o maior prejuízo se identifica pelo fato de que também retirou a possibilidade de a recorrente aproveitar as condições especiais de pagamento à época da lavratura do auto de infração. Ocorrendo assim violações diretas aos princípios da segurança jurídica e igualdade.

Disse que não se pode perder de vista que esse E. CONSEF tem por funções precípua a garantia da legalidade, do informalismo, do contraditório e da ampla defesa, sendo que aplicação da revogação de forma repentina e retroativa, não se relaciona com nenhum desses princípios, conforme dispõe o Regimento Interno.

Nessa linha de raciocínio, argumentou que a retirada da competência desse E. CONSEF de analisar as penalidades não é uma mera mudança de procedimentos, mas sim se trata da revogação do direito do contribuinte de discutir administrativamente a penalidade objeto de auto de infração, abrindo mão das possibilidades legais de pagamento com desconto/redução que existiam à época.

Nesse sentido, citou o entendimento manifestado pelos próprios Conselheiros, como se verifica nos trechos dos votos proferidos no Acórdão CJF nº 0070-12/20 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (A. I. Nº 206882.3005/16- 0 – publicado em 07/04/2020 – destaques da Recorrente):

“Como Conselheiro deste Foro Administrativo não tenho mais a devida competência, por falta de amparo legal, para dispensar ou cancelar a multa aplicada e mantida pela 5ª JJF neste processo administrativo fiscal, diante dos fatos ocorridos nestes autos. Isto, reitero, trouxe um grande prejuízo ao contribuinte e ao exercício da melhor justiça fiscal que este Colendo Colegiado busca exercer enquanto órgão julgador de 2ª Instância administrativa, à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.” Voto vencedor – conselheiro CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS.

“Note-se que em 25/10/2018 foi editada a Lei nº 14.016 (Concilia 2018), que abrangia fatos geradores até dez/2017 (lembre-se, o fato gerador da penalidade foi o descumprimento de obrigação acessória em jan/2014). Então, a Recorrente poderia, dentre outras condutas, optar em (a) aderir ao Concilia 2018 e buscar pagar 30% da multa aplicada, à vista, recolhendo até 21/12/2018; ou (b) manter em trâmite seu recurso, na esperança de ver aplicado o art. 158 do RPAF/99. Ora, Senhores Julgadores, tendo optado por manter o contencioso administrativo, a Recorrente perdeu a oportunidade de aderir ao Programa. Surpreendida com a revogação do art. 158 do RPAF/99, o seu cálculo foi frustrado. A segurança jurídica e a isonomia tributária foram fragorosamente vilipendiadas. O “estatuto do contribuinte” em lide foi fragorosamente desrespeitado. Voto discordante - conselheiro HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA

Afirmou que em respeito à segurança jurídica, igualdade e ampla defesa, esculpido no próprio Regimento Interno desse E. CONSEF deve ser reaberta a possibilidade de pagamento do auto de infração com as mesmas condições especiais existentes à época da lavratura do auto de infração (pagamento com desconto de até 90%), diante da abrupta e repentina alteração da legislação e da aplicação retroativa aos fatos ora discutidos conferida pelo Julgador de 1ª Instância, que retirou da recorrente a possibilidade de ter os seus argumentos de defesa devidamente analisados.

Em seguida, tratou da necessidade de relevação/redução da penalidade por esse E. CONSEF, seja em razão da aplicação do art. 158 do RPAF/BA, seja em observação ao art. 112 do Código Tributário Nacional.

Defendeu que o entendimento do Julgador a quo não deve prevalecer, uma vez que deve ser aplicado o referido dispositivo ao caso, tendo em vista que o processo administrativo já estava em andamento no momento da revogação e trata de fatos anteriores à alteração legislativa, em respeito à segurança jurídica e a igualdade.

Nessa linha de inteligência, disse que o Julgador a quo trata da revogação do dispositivo como se fosse uma mera norma processual, o que não é o caso. Não se trata de norma que dá maiores atribuições ao Relator ou altera algum dos procedimentos de julgamento, por exemplo, mas sim se trata de norma que assegurava ao contribuinte o direito de discutir a graduação da penalidade junto a esse E. CONSEF, nos moldes do art. 112 do Código Tributário Nacional – cuja regra persiste no ordenamento, sendo consubstanciada pelo princípio *in dubio pro reo*.

Além disso, o art. 106 do CTN determina que a lei somente será aplicável a fato pretérito quando expressamente interpretativa.

Argumentou que a vigência do mencionado artigo 158 do RPAF no momento da apresentação da defesa é efetivamente um direito material adquirido de ter o seu pleito de redução analisado, cuja revogação posterior não teve efeitos expressamente interpretativos e, portanto, não pode trazer consequências em relação a fatos anteriores, de modo a cercear a defesa do contribuinte e afastar princípios e regras emanados da CF/88 e do CTN.

Citou a indagações/conclusões do i. Conselheiro Henrique Silva de Oliveira em voto discordante, no Acórdão CJF nº 0070-12/20 da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (A. I. Nº 206882.3005/16-0 – publicado em 07/04/2020). Conforme entendimento do i. Conselheiro é inegável que a aplicação de

efeitos retroativos à revogação do artigo 158 do RPAF viola e retira garantias do contribuinte, sendo de rigor a aplicação do artigo ao caso concreto, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa, da irretroatividade das normas e do princípio in dubio pro reo que emana do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Disse que a penalidade aplicada se refere a descumprimento de obrigação principal não deve prevalecer, pois o CTN, em seu art. 113, § 1º, define que “obrigação principal” como aquela obrigação que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou pecuniária. Sendo assim, no caso de não estar em discussão o pagamento do tributo (obrigação principal), a obrigação não é principal.

No presente caso, o sujeito passivo disse que é incontroverso que o imposto da operação foi pago, por isso nem foi objeto de autuação, sendo que a penalidade aplicada não foi pelo descumprimento da obrigação principal, mas sim pelo pagamento ter sido realizado a destempo. A infração relaciona-se, assim, com o descumprimento de obrigação tributária acessória, uma vez que não implicou recolhimento a menor, ou omissão de recolhimento.

Citou o entendimento constante no voto do I. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel no Acórdão CJP Nº 0317-11/14 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (A. I. Nº 298932.0028/13-5 – publicado em 10/11/2014). Conforme entendimento do i. Conselheiro, nos casos em que não há dúvida que a obrigação foi adimplida, sem que se tenha qualquer indício de tentativa de fraude ou dolo, a penalidade tem por natureza apenas o ato de “pagar o tributo em atraso”, mas em hipótese alguma está relacionada com o descumprimento da obrigação principal, pois como já destacado, está paga.

Argumentou que esse E. CONSEF julgou casos semelhantes em que a multa foi afastada por ausência de dolo, fraude ou simulação e por violação ao princípio da razoabilidade, entendimentos que também devem ser aplicados a este caso, Auto de Infração nº 232185.0065/06-5, RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0208-01/08, julgado em, 03/12/2008.

Disse que como foi pontuado pelo Julgador da decisão transcrita *“o que deve almejar o Estado da Bahia é a cobrança do imposto, jamais a aplicação de multas com o fim de substituir aquela cobrança”*.

Requeru o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que sejam reabertas as condições especiais de pagamento existentes à época da lavratura do Auto de Infração, diante da equivocada interpretação retroativa quanto à revogação do art. 158 do RPAF; que seja aplicado o teor do referido artigo ou do art. 112 do CTN, cancelando-se ou reduzindo-se a penalidade aplicada, conforme fundamentação.

Por fim, protestou pela oportuna realização de sustentação oral em julgamento.

O presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Assim sendo, uma vez relatado o teor básico da peça recursal, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

Registro a presença na sessão de julgamento, via videoconferência, o advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dr. Celso Ferreira da Cruz - OAB/SP nº 392.483.

VOTO

Ao compulsar os autos, verifico que a autuação se restringe a uma única infração que trata da exigência de multa percentual sobre o imposto que deixou de ser pago, tempestivamente, a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal do contribuinte, com saídas posteriores tributadas normalmente, conforme dispõe os art. 12-A e § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

É mister registrar que neste processo não há discussão sobre a intempestividade do pagamento da antecipação tributária parcial. O próprio contribuinte confessou o fato e a acusação é precisamente a exigência da multa de 60% sobre o imposto não recolhido tempestivamente, posteriormente recolhido quando das saídas das mercadorias.

A discussão a ser enfrentada segue por outra vertente, que passo a apreciar à luz dos documentos, dos fatos e da legislação aplicável ao caso em tela.

Em síntese, o recorrente trouxe aos autos, em sede de recurso, os seguintes argumentos:

- Ao contrário do que entendeu a 4ª JJF, a multa aplicada no presente lançamento fiscal tem caráter acessório da obrigação principal e não ser ela em si uma obrigação principal. Em assim sendo, a aplicação das disposições contidas pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzida pelo art. 158 do RPAF/BA, devem prevalecer.
- E nesta esteira, apontou as determinações dos artigos 112 e 116 do CTN; trechos do voto discordante exarado pelo n. Conselheiro Henrique Silva de Oliveira, em processo do qual fui Relator (Acórdão CJF Nº 0070-12/20) e que tratou da glosa de crédito fiscal sem repercussão econômica, pela constatação de saldos credores sucessivos face à escrituração irregular de notas fiscais de aquisição no registro de entradas; trecho de voto divergente do i. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel que se posicionou sobre o caráter de obrigação acessória da multa ora em discussão (Acórdão CJF nº 0317-11/14) para afirmar que *“a penalidade tem por natureza apenas o ato de “pagar o tributo em atraso”, mas em hipótese alguma está relacionada com o descumprimento da obrigação principal, pois como já destacado, está paga”*
- Embora tais dispositivos legais acima nominados tenham sido revogados através da Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, e pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, em obediência aos princípios da segurança jurídica e da igualdade, tal revogação, no seu específico caso, não pode, e não deve, ser aplicada, devendo este CONSEF reabrir as condições especiais de pagamento existentes no momento da ciência do Auto de Infração (§ 1º, do art. 45 da Lei nº 7.014/96).
- Explicou que quando da intimação ao Auto de Infração, o § 1º, do art. 45 da Lei nº 7.014/96 lhe conferia a possibilidade do pagamento da penalidade exigida com redução de até 90%. Entretanto, diante das disposições contidas no art. 158 do RPAF/BA, optou por discutir administrativamente a acusação a ele imposta pelo fisco, o que se deu em 28/11/2019. Ou seja, a motivação da discussão ora analisada se deu, exclusivamente, pela faculdade existente na legislação tributária de assim agir. E esta foi sempre a sua posição, desde a sua inicial. Dias após a apresentação de sua defesa, o art. 158 do RPAF/BA foi revogado sem estabelecer qualquer norma transitória ou de substituição para os processos administrativos que se encontravam em trâmite, e que tinham como norte de defesa as disposições contidas no já nominado artigo revogado do processo administrativo fiscal (caso concreto do presente). Assim, as mudanças das regras durante este trâmite processual, aplicadas com efeitos retroativos, lhe trouxeram grandes prejuízos por ver seu direito de revisão da penalidade excluído e, principalmente, por ter sido retirada a possibilidade de aproveitar as condições especiais de pagamento à época da lavratura do Auto de Infração.
- Pediu o cancelamento da multa ora em discussão já que, não havendo dolo, fraude ou simulação e provado o pagamento da obrigação tributária, ela perdeu sua razão de existir.

Com base em tudo quanto susomencionado, fica claro que a questão fulcral neste processo é saber se a penalidade ora em discussão se reveste do caráter de obrigação principal ou acessória diante das determinações da legislação tributária nacional, mais precisamente do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66), o qual tem força de Lei Complementar.

O art. 113 do referido CTN dispõe a respeito da obrigação tributária principal e da acessória, nos termos abaixo transcritos:

Art. 113. *A obrigação tributária é principal ou acessória.*

§ 1º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º *A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

§ 3º *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Desta previsão legal se extrai que a obrigação tributária principal se caracteriza quando o sujeito passivo tributário tem **por dever o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, decorrente do nascimento do fato gerador dos mesmos**. Ou seja, ela não se restringe ao pagamento do tributo tão somente, mas, igualmente, de uma penalidade pecuniária quando prevista em lei.

Para dar lastro ao que se expõe, observo que o legislador, que não pode, e jamais deve colocar na legislação palavras que levem às dúvidas, ao optar pela conjunção exclusiva “ou”, claramente determinou que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento do tributo **OU** da penalidade pecuniária. Em assim sendo, podemos falar, sim, de pagamento de multa como uma obrigação principal, sem necessariamente haver o lançamento concomitante do tributo, cabendo no seu conceito todas as obrigações impostas pela legislação tributária de caráter pecuniário.

E tal situação resta mais clara quando se observa as determinações do § 3º, do artigo 113 do CTN, quando dispõe que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Já a obrigação tributária acessória se caracteriza quando, **por força de lei**, a prestação a ser cumprida é a **de fazer ou não fazer alguma coisa**, quer seja pelo ente tributante, de ofício, ou pelo sujeito passivo tributário. Tem o objetivo de auxiliar a fiscalização e arrecadação dos tributos pelo Estado, correspondendo a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento do tributo, tendo por fato gerador qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN).

Feitas tais considerações, pergunta-se qual o fato gerador de uma obrigação tributária principal? O CTN, mais uma vez, é expresso quando assim dispõe nos seus artigos 114, 116 e 118:

Art. 114. *Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. *A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

Art. 118. *A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Diante de tais determinações, e para o presente caso, qual o fato gerador da multa ora em análise? A resposta é uma só: o fato gerador da multa ora exigida é a intempestividade do pagamento da antecipação parcial, uma obrigação tributária principal, a qual não se confunde com o dever de pagar o tributo mensalmente, mas sim o dever de pagar o tributo no prazo determinado pela lei

tributária, tendo total razão legal a sua existência, conforme determina a Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzida, não havendo dúvida quanto ao caráter da presente multa:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 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”;

Em assim sendo, as determinações dos artigos 112 e 116 do CTN, aqui não podem ser aplicadas, uma vez que neste PAF não se pode falar em obrigação tributária acessória, mas, sim, em obrigação tributária principal e os Acórdãos citadas pelo Recorrente não servem de paradigmas ao presente processo.

Diante de tudo exposto, os demais argumentos apresentados pelo recorrente, neste momento não podem ser apreciados, vez que o art. 158 do RPAF/BA dispunha sobre a redução ou cancelamento de uma multa com caráter tributário de uma obrigação acessória, o que não é o caso da presente lide ora em análise.

Apenas a título de observação, permito-me mencionar que caso a multa aplicada fosse uma obrigação tributária acessória, entendo que os argumentos de defesa seriam pertinentes. Todavia, neste processo não existe qualquer razão para se adentrar nesta seara, uma vez que a infração se refere ao descumprimento de obrigação principal, como já exaustivamente demonstrado acima.

Cabe ainda ao recorrente proceder o pagamento do débito julgado até antes da sua inscrição em dívida ativa e assim obter um desconto de 35% sobre o valor devido com base no que dispõe o inciso II, do art. 45 da Lei nº 7.014/96.

Diante de tudo quanto exposto, julgo pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em epígrafe. Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207140.0006/19-7, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$886.134,25**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS