

PROCESSO	- A. I. Nº 269369.0008/19-7
RECORRENTE	- CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0255-02/19
ORIGEM	- INFRAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 01/04/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0007-12/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado e destinadas a comercialização. Restou comprovado que o sujeito passivo não recolheu o imposto no prazo estabelecido na legislação, mas recolheu o valor correspondente na apuração mensal na conta corrente fiscal. Afastado a exigência do imposto, subsistindo a aplicação de multa prevista no art. 42, II, “d” c/c o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, através do Acórdão nº 0255-02/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 05/05/2019 que acusa falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização (2016 a 2017) - R\$186.785,43, acrescido da multa de 60%.

Na decisão proferida (fls. 178 a 190) inicialmente foi apreciado que o lançamento descreve a infração com precisão, apontando os fatos, artigos infringidos, previsão legal da multa, prazos de defesa, benefício de redução dos percentuais de multa, com suporte nos demonstrativos de fls. 14 a 26 (gravado na mídia de fl. 28) em conformidade com os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Foi contestado a alegação defensiva com relação a *multa ser superior a 100%*, visto que a multa aplicada na autuação foi de 60%, bem como o questionamento acerca da descrição deficiente da infração, que manifestou ser clara ao indicar que: “*deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização*”, prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Foi rebatido o argumento de que o lançamento foi baseado em presunção, indicando o art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96 e suas hipóteses (*saldo credor de caixa; suprimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registradas; pagamentos não registrados; operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras e shopping centers; operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras*).

Também que a falta de recolhimento da antecipação tributária parcial é fato constatável e não presumido, contrariamente ao alegado pela defesa. Foi indicando equívocos na indicação de Decretos e por fim que os demonstrativos que dão suportes ao lançamento têm como base as NFes emitidas pelos fornecedores e escrituradas na EFD apresentada pelo contribuinte.

Concluiu pelo não acolhimento das preliminares não acolhidas, passando a apreciação do mérito.

No mérito, a acusação, como já visto, funda-se na falta de recolhimento do ICMS correspondente a antecipaç

parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

Ou seja: 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 já mencionada 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”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria, o que na forma da informação fiscal, não seria o caso.

Como a ninguém é dado desconhecer a lei, o contribuinte autuado deveria recolher o imposto nesta oportunidade, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido.

Ao não o fazer, infringiu, sim, a legislação tributária, por não atender ou cumprir regra nela estabelecida.

A tese defensiva é a de que o imposto foi recolhido conjuntamente com o imposto normal, o que me leva a interpretar que, em verdade, o sujeito passivo não recolheu o imposto, pagando o valor devido a título de ICMS quando das saídas.

Tal fato foi confirmado pelo autuante em sede de informação fiscal, ao garantir que “a empresa recolheu normalmente o imposto quando da operação de saídas das mercadorias, sendo cabível a aplicação da multa do artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96”, o que de logo afasta a cobrança do imposto lançado, uma vez que estaria caracterizada a duplicidade da exigência, o que não se admite, inclusive consta como alegação defensiva, no que está correta.

Remanesce, pois, a cobrança da multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96, cabível na hipótese presente nos autos, de “quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”.

E aqui, importante relembrar o teor do artigo 136 do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Tal intelecção apenas pontua independe a responsabilidade de intenção, dispensando-se assim a presença do dolo, ou seja, a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito. Mas, esse mesmo preceito não afastou a necessidade de existência, ao menos em um grau mínimo, da culpa stricto sensu.

Transcreveu texto de doutrinadores acerca das infrações tributárias, cuja previsão no CTN admite a responsabilidade subjetiva como regra a todas as modalidades de infrações tributárias, bem como a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores (STJ no RE 1.263.104/MT/2016)

Discorreu sobre a confiscatoriedade e ilegalidade da multa aplicada (art. 5º, II e 150, I da CF), cuja competência de instituir e normatizar os tributos é dos Estados, por meio de lei, transcreve texto de doutrinadores acerca do *princípio da legalidade*, que no caso do Estado da Bahia, ocorreu com a promulgação da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS, seguido da Lei nº 7.014/96.

Ressaltou que o Agente fiscal aplicou o percentual previsto para a infração verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade. Transcreveu a ementa da decisão proferida pelo STF no RE 833.106 GOIÁS e RE 582.461/SP que afastou a aplicação da multa com porcentual superior a 100%, apreciando que na situação presente, não foi aplicada multa neste patamar.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi no patamar de 60%, e não de mais de 100% como sugeriu a defesa apresentada, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descebe a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto aos temas de natureza constitucional abordados pela defesa, esclareço que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual fica afastada qualquer discussão a respeito, por conta de tal vedação.

Diante dos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, para cobrar a multa devida pelo não recolhimento das parcelas de imposto devido a título de antecipação parcial, na forma da demonstração abaixo.

Na fl. 190 apresentou um demonstrativo no qual com o afastamento do valor do imposto exigido totalizando R\$186.785,43 e convertido em multa de 60% resultou em valor devido de R\$112.071,27.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 199 a 216) o representante legal inicialmente ressaltou a sua tempestividade, discorreu sobre os argumentos apresentados na impugnação inicial e decisão proferida em primeira instância que entende deva ser reformada conforme passou a expor.

Suscita a nulidade da decisão, alegando que o julgamento se deu sem a necessária fundamentação por parte da autoridade julgadora, especificamente no que tange a aplicação da multa.

Afirma que o julgador externou que as provas eram suficientes para formar o seu convencimento, mas não elencou os motivos que a levaram a esta conclusão incidindo em ausência de fundamentação, a exemplo da decisão do Acórdão CJF Nº 0207-11/03, que trata de nulidade da Decisão de Primeira Instância que não apreciou a totalidade dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo e invoca aplicação do disposto nos artigos 18 e 147 do RPAF/BA que transcreveu à fl. 202.

Diz que no caso juntou aos autos os documentos e fundamentos relativos à aferição de sua movimentação de estoque, provando que houve o recolhimento integral do ICMS, mas foi mantida a aplicação de multa abusiva diante da “absoluta inexistência da irregularidade no recolhimento”.

Requer decretação da nulidade parcial da decisão recorrida, para analisar os fundamentos que afastam a aplicação da multa.

No mérito, afirma que recolheu o ICMS com código diferente (*por apuração mensal*) e “não há que se falar em inexistência de recolhimento por antecipação parcial” e afastada a multa aplicada.

Ressalta que o doc. 3 juntado com a impugnação prova que houve o efetivo recolhimento de ICMS por apuração mensal, inexistindo a conduta ilegal.

Alega que a manutenção da exigência implica em *bis in idem*, não admissível nos Estados Democráticos de Direito, visto que o Brasil aderiu ao Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos da ONU (Decreto Presidencial nº 592/1992) que enuncia que “*ninguém pode ser julgado ou punido novamente por motivo de uma infração da qual já foi absolvido ou pela qual já foi condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal de cada país*”.

Discorre sobre as multas, o caráter principal e acessório, suas finalidades, proporcionalidade, posicionamento de doutrinadores (Hans Kelsen, Hugo de Brito), proporcionalidade e presunção legal relativa em razão de descumprimento de obrigação principal.

Destaca que o fundamento legal para a aplicação da sanção prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, traz em seu texto, a presunção de inadimplemento da obrigação principal, que implica em penalidade aplicada pelo não recolhimento, maior que o próprio tributo a ser recolhido se a omissão se referisse a operações com efeitos tributários.

Manifesta que o não recolhimento por antecipação parcial, não teve o condão de prejudicar a arrecadação tributária, visto que houve o efetivo recolhimento mediante apuração mensal e não há que se falar em aplicação da penalidade, mesmo porque inexiste intenção fraudulenta.

Requer a exclusão da multa aplicada.

Manifesta que a multa aplicada tem caráter abusivo o que justifica a procedência do pedido de redução das multas cominadas, em obediência aos princípios que norteiam a administração pública, como entende os doutrinadores em relação a multa excessiva que ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (Sacha Calmon) e Decisões proferidas pelo Poder Judiciário que reconhece o direito de excluir ou mitigar a multa (STF - RT 44/661, TACSP in RT 372/276; 390/269; 414/236; RE 82.150/SP).

Discorre sobre o princípio da autotutela administrativa, transcrevendo as Súmulas 346 e 473 do STF, ressaltando que a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Transcreve o art. 150, IV da CF 88 que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, cita decisões do STF neste sentido (ADI 1.075-MC), posicionamento de doutrinadores, inclusive de “multas equivalentes a 100%” (ADI 1.075-MC/2006; Ac. 10.6.1981; AC 199836000025145, EI no AMS nº 2005.50.01.001420-7; AMS 2004.51.01.012319-5/2011; RE 591969/2009 e AC 199151030638039/2010).

Requer que a multa aplicada seja reduzida para um patamar razoável em obediência aos princípios constitucionais da vedação de confisco, legalidade, proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.

Por fim, requer nulidade parcial da decisão, no sentido de determinar o retorno dos autos à instância inferior a fim de que seja proferido novo julgamento, improcedência da autuação e subsidiariamente, a redução das penalidades cominadas a patamares constitucionalmente admitidos.

VOTO

O auto de infração em discussão, acusa falta de pagamento do ICMS antecipação parcial, e a Decisão recorrida afastou a exigência do imposto, mantendo a aplicação da multa de 60%.

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo:

- A) Suscitou a nulidade da decisão sob alegação de ausência de fundamentação;
- B) No mérito, alegou que o ICMS foi recolhido na *apuração mensal*;
- C) Requeriu o afastamento da multa aplicada, face ao recolhimento do imposto;
- D) Requeriu a redução da multa.

Com relação à nulidade suscitada sob alegação de ausência de fundamentação, observo que na decisão foi apreciado que o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 prevê a obrigatoriedade de recolher o ICMS antecipação parcial relativo às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização e o art. 332, III do RICMS/2012 prevê que o recolhimento do imposto será feito antes da entrada no território deste Estado, a menos que o contribuinte esteja na condição de credenciado o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada.

Fundamentou que na situação presente, o estabelecimento autuado não recolheu o ICMS antecipação parcial no prazo previsto na legislação, mas o autuante confirmou na informação fiscal, que “*a empresa recolheu normalmente o imposto quando da operação de saídas das mercadorias*”.

A 2^a JJJ afastou a exigência do imposto e converteu em *aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.*

Pelo exposto, a Decisão está fundamentada no disposto no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96:

§ 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, entendo inexistir ausência de fundamentação quanto ao afastamento da exigência do imposto e conversão em multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Com relação à alegação de que o imposto foi recolhido na *apuração mensal* é válida a mesma apreciação, ou seja, conforme disposto no art. 332, III do RICMS/2012, o recolhimento do imposto deveria ser feito antes da entrada no território do Estado, que não foi feito, materializando o descumprimento da obrigação principal, porém apurando o ICMS por meio de conta corrente mensal, não pagou o ICMS antecipação parcial tempestivamente, nem se creditou do imposto, resultou em pagamento no momento da operação de saída subsequente, intempestivamente.

Portanto, mesmo incabível a exigência do imposto, é cabível a *aplicação da multa de 60% prevista no artigo 42, II, “d”, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96*, como decidido no Acórdão ora recorrido.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal e de acordo com o artigo 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária.

Também, este órgão não tem competência para reduzir ou cancelar multas aplicadas, porém conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 2 e 4), se atendido as condições estabelecidas no art. 45 da Lei nº 7.014/96 a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado e se atendida às condições estabelecidas, as multas aplicadas podem ser contempladas com redução de até 70%, o que implica em ônus menor que o porcentual indicado.

Por tudo que foi exposto, fica mantida a decisão pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Faço constar a observação, que na Decisão recorrida o voto do Relator fundamentou afastamento do imposto exigido no valor de R\$186.785,43, (fl. 189), e indicou o valor remanescente da multa de 60%, totalizando R\$112.071,27. Porém, na RESOLUÇÃO constou de forma equivocada a intimação para “**pagamento do imposto acrescido da multa de 60%**”, quando o correto é a exigência só da MULTA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 269369.0008/19-7, lavrado contra **CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$112.071,27**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2021.

MAURÍCIO SOUSA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR - PGE/PROFIS