

PROCESSO - A. I. N° 147074.0044/08-9  
RECORRENTE - J.B. FERREIRA NETO & CIA. LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0271-04/11  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 15.04.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0143-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. 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 para comercialização. Infração comprovada. Retificado o enquadramento da penalidade proposta pelo autuante para o artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei n° 7.014/96, pois os fatos geradores são anteriores à edição da Lei n° 10.846/07. Valor reduzido com exclusão de nota fiscal de mercadoria enquadrada na Substituição Tributária. 2. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Metodologia inadequada. Procedimento fiscal em desconformidade com documentos autuados. Lançamento sem elementos suficientes para determinar a certeza da base de cálculo. Infração nula. Valor da redução do débito tributário inferior ao limite previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício PREJUDICADO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, referente a duas infrações:

1. Recolhimento a menos de ICMS antecipação parcial no valor de R\$14.226,26, acrescido da multa de 60% e acréscimos moratórios, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no período junho a setembro, novembro e dezembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2005.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, no valor de R\$ 34.467,84, acrescido de multa de 70% e acréscimos moratórios. Consta da descrição da infração que a auditoria de caixa foi realizada nos exercícios de 2004 e 2005 através do confronto das receitas com notas fiscais emitidas com os documentos extra-fiscais (pagamentos) apresentados pelo contribuinte, tudo conforme levantamento mês a mês, anexado ao processo. Através das informações contidas na DMA, foi calculado o percentual de mercadorias tributadas em relação às demais, o qual foi aplicado, reduzindo a base de cálculo e o imposto final a recolher para 29,78% de cada mês do exercício de 2004 e 39,36% no exercício de 2005, no momento do lançamento no demonstrativo de débito deste Auto de Infração.

Em Primeira Instância, a 4<sup>a</sup> JJF, após indeferir o pedido de revisão fiscal com base no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, concluiu pela nulidade da infração 2 e pela procedência parcial da infração 1.

Ao analisarem a infração 1, os julgadores de primeiro grau observaram que:

*O impugnante a contesta sob duas razões: a) que as notas listadas nos demonstrativos, não constando dos autos não se pode asseverar que as mercadorias foram compradas com o fito comercial e que entre elas, estariam notas de mercadorias da ST; b) que, por outro lado, o adquirente possui direito ao crédito fiscal decorrente do “pagamento antecipado”, quando do fechamento mensal da sua conta corrente fiscal e, ainda que a antecipação não tenha sido recolhida, tal recolhimento, por não existir, não foi levado para efeitos de dedução do imposto devido em cada período de apuração, havendo apenas intempestividade no pagamento do imposto e a multa de 60% tipificada não pode ser aplicada, pois inserida na legislação depois da ocorrência dos fatos geradores.*

*As ocorrências compreendem o período junho de 2004 a dezembro de 2005 e a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição foi introduzida no RICMS-BA pela Alteração nº 52, com efeitos a partir de 01/03/04. Portanto, a obrigação de recolher o imposto exigido já existia e a alegação defensiva retrata que, de fato, não houve o recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial prevista no art. 352-A do RICMS-BA. Assim, dúvida não há que o imposto devido por antecipação aqui exigido não foi pago na forma regulamentada.*

*Quanto às notas fiscais, elas constam nos autos às fls. 69 a 535 e se referem a mercadorias do mix de comercialização da empresa (material aplicáveis em construção, elétrico, etc).*

*À época das ocorrências o §1º do art. 42 da Lei 7.014/96 e a alínea “d” do inciso II do artigo citado, cuja multa prevista era 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, assim dispunham:*

*Art. 42...*

*“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido 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.”*

*“Art. 42...*

*...*

*II - ...*

*...*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;”*

*Admitindo não ter feito o recolhimento por antecipação parcial, o impugnante insinuou que o imposto exigido fora recolhido, embora intempestivamente.*

*O art. 123 do RPAF assegura ao sujeito passivo o direito de impugnar o lançamento na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, e o art. 141 do mesmo regulamento dispõe que se qualquer das partes aceitar fato contra ele invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

*Desse modo, para se eximir da acusação fiscal, o contribuinte haveria que comprovar o pagamento do imposto devido. Ocorre que o impugnante se defendeu amplamente, inclusive se manifestando nos autos após a informação fiscal, admitiu o descumprimento da obrigação principal exigida na forma regulamentar, mas não trouxe aos autos qualquer prova material para corroborar a sua alegação defensiva com respeito ao pagamento do imposto. Essa atitude defensiva não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF) e a não comprovação do fato controverso relativo ao pagamento do imposto com elemento probatório de que, caso houvesse ocorrido, necessariamente dispunha, importa presunção de veracidade da falta de pagamento do imposto aqui exigido (art. 142 do RPAF).*

*Embora o impugnante tenha alegado, mas não indicado quais notas fiscais foram indevidamente incluídas por serem de mercadorias enquadradas na substituição tributária, compulsando as notas fiscais, identifiquei como de inclusão indevida apenas a nota fiscal 5063, de 29/06/2004 (fl. 119), com ICMS exigido de R\$82,34, constante do demonstrativo à fl. 08, que, de ofício, exclui da infração. Por isso, a ocorrência de junho/2004 passa de R\$1.367,14 para R\$1.284,80.*

*Portanto, a infração resta caracterizada e subsistente no valor de R\$14.143,92, ajustando-se o demonstrativo original, apenas na ocorrência de junho/2004, conforme antes descrito.*

*Estando caracterizada a infração, resta analisar o argumento defensivo quanto a multa proposta pelo autuante.*

*A questão da multa de 60% disposta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, como proposta pelo autuante para fatos geradores anteriores a 28/11/2007 não é novel neste Conselho que tem se pautado na plenitude pela pertinência e aplicabilidade da multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei citada, que possui o mesmo percentual da proposta para a infração neste auto. Por exemplo, é o entendimento exposto no acórdão CJF N° 0040-12/00,*

e mais recentemente, os votos vencedores dos acórdãos CJF N° 0023-12/11 e CJF n° 0172-12/11.

Para cominar a multa cabível para as infrações apuradas, deve ser observada a legislação tributária estadual vigente à época dos fatos descritos na infração. O art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, previa uma multa de 60% nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que a forma conceitual aberta desse dispositivo estipulava a aplicação de sanção quando ocorresse qualquer hipótese de infração diversa da estabelecida no inciso II do artigo 42, que importasse em descumprimento de obrigação principal. Nas reiteradas decisões deste Conselho, considera-se que é juridicamente possível o reenquadramento da multa cabível nas infrações originalmente imputadas, conforme autorizam os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, que ao disciplinarem lançamento tributário afirmam que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício pela instância julgadora, visando o correto enquadramento do fato tributável aos ditames da lei. No caso presente, ocorreu um equivocado enquadramento da penalidade para a infração no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, II, "f", da mesma Lei. Ademais, nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquinha de nulidade o lançamento que contenha indicação errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, o equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, "d", da Lei nº 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, "f" tendo em vista os fatos imponíveis serem anteriores à vigência do art. 42, II, "d", com efeitos a partir de 28/11/07, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadrando a multa pela infração praticada pelo contribuinte, atinente à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra "f", da Lei nº 7.014/96.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea "f" aos fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo da exigência fiscal, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea "d", da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, alínea "f", que possui o mesmo percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Quanto ao crédito relativo à obrigação tributária aqui exigida, efetuado o devido pagamento o contribuinte pode apropriá-lo na forma regulamentar.

Quanto à infração 2, a conclusão do julgamento de Primeira Instância foi pela nulidade em razão do seguinte:

A infração 02 é de saldo credor de caixa, situação que se configura quando o montante do pagamento efetuado supera as receitas declaradas, de forma que os dispêndios que extrapolam as receitas representam valores suportados por receitas decorrentes de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS, na forma da presunção legal contida no §4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Impugnando, o contribuinte alega que a infração é insubstancial porque não se fez uma regular auditoria de caixa vez que os demonstrativos anexos dão conta de uma "apuração genérica" e sem previsão legal, estando viciada pela ausência de saldos, pela presunção de vendas e compras integralmente à vista e pela ausência de efetiva consideração de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Para apurar os valores devidos na infração o autuante elaborou os Demonstrativos de fls. 16 a 41, posteriormente refeitos às fls. 564 a 589 por força de diligência fiscal, os quais tiveram por base as despesas pagas nos períodos, destacando-se, pelo montante, os valores das entradas de receitas por vendas e os pagamentos de duplicatas/notas fiscais.

Com relação aos vícios apontados pelo impugnante, por ocasião da informação fiscal o autuante informou: a) apenas nessa oportunidade juntando cópia da Declaração de IRPJ de 2005 que o corrobora, disse que o saldo R\$0,00 apostado nos demonstrativos iniciais dos exercícios fiscalizados lhe fora informado pelo próprio contribuinte; b) que a especificação dos históricos e valores dos movimentos mensais estão nos demonstrativos de fls. 16 a 41; c) o cálculo da proporcionalidade da base de cálculo está nas fls. 42 e 43.

Considerando que as notas fiscais de compras (fls. 69 a 535) juntadas aos autos após a informação fiscal indicam pagamentos faturados e não havendo demonstrativo analítico dos pagamentos, os autos foram baixados em diligência para, com base nos documentos fiscais, o autuante ajustasse o levantamento da conta caixa com atenção ao real fluxo de entradas e saídas de Recursos, em especial quanto ao pagamento das compras e vendas à vista e a prazo.

Atendendo à diligência o autuante informou ter refeito o procedimento fiscal de acordo com o real fluxo de caixa, ajustando o valor devido na infração conforme os novos demonstrativos de fls. 564 a 589.

Entretanto, analisando os demonstrativos refeitos, a despeito da afirmação do autuante, constato algumas incongruências que viciam de maneira insanável a exigência fiscal da infração 02, em especial quanto à presunção de vendas e compras integralmente à vista, pois, mesmo isto sendo objeto de específico pedido de diligência fiscal para correção com base no §1º do art. 18 do RPAF (fl. 558), os demonstrativos sintéticos de fls. 564 a 589, indicam diversas incorreções, tais como: a) os demonstrativos sintéticos de fls. 564 e 577, repetem os valores de entradas e saídas dos originais de fls. 16 e 29, o que indica que não houve ajuste conforme o real fluxo de pagamentos e recebimentos; b) não foram consideradas as datas de efetivos pagamentos das compras, nem mesmo com base na previsão nas próprias notas fiscais; c) embora indique no corpo do Auto de Infração os percentuais de mercadorias tributáveis, tratando-se de exigência fiscal por presunção, não há clara demonstração da proporcionalidade de que trata a IN 56/07; d) significando desembolso/ saída de Recurso por pagamento, os demonstrativos sintéticos da diligência fiscal indevidamente deduzem os valores do ICMS recolhido nos períodos compreendidos pela ação fiscal.

Desse modo, entendo que o procedimento fiscal foi entabulado em desconformidade com os documentos arrolados no PAF, especialmente quanto às notas fiscais de compras que predominam na alocação dos Recursos, havendo, portanto, um descompasso entre a apuração e os documentos autuados, o que implica em violação à regra expressa do procedimento administrativo fiscal, visto que o aspecto temporal dos fatos geradores lançados no AI é destoante do regime de pagamento, conforme previsto nas notas fiscais.

Convém ressaltar, ainda, que considerando a inquisitoriedade como um dos princípios que regem o procedimento fiscal levado a efeito, o autuante poderia ter perquerido, exigindo do contribuinte, informações sobre as indispensáveis despesas de manutenção que realizou no período fiscalizado, inclusive quanto ao fluxo de pagamentos e recebimentos e, caso não lhe fossem apresentadas e não fosse possível fiscalizar a empresa por métodos regulares, poderia aplicar o método de arbitramento na forma da lei para efeito de apuração do ICMS eventualmente devido.

Faz-se, portanto, necessário o refazimento do procedimento fiscal classificando o desembolso para pagamentos das notas fiscais de compras ao menos conforme as previsões nelas estabelecidas, caso não seja possível documentar os períodos de seus efetivos pagamentos, de modo a se estabelecer uma real auditoria de fluxo de Caixa apurando eventuais “estouros” dentro dos respectivos períodos mensais de apuração do ICMS.

Frente ao acima exposto, entendo que a infração 02 padece de vícios insanáveis, configurando a nulidade contida no art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99.

Assim, com base na disposição contida no art. 156 do RPAF, recomendo à autoridade competente a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Reitera todos os argumentos lançados na sua Impugnação e demais pronunciamentos e pede, em sede preliminar, a nulidade parcial da Decisão recorrida, no que se refere ao item 1, por suposta supressão de instância. Defende que a Decisão de Primeira Instância não se manifestou expressamente sobre os argumentos defensivos constantes dos itens 1 e 2, da petição protocolada dia 02/09/2009 (SIPRO 140366/2009-3), que se reportam a questão da “*inexistência de repercussão econômica contra o Estado*”, haja vista se tratar a antecipação parcial apenas de um “adiantamento”, devendo ser o pagamento apropriado, na apuração mensal, como crédito.

No mérito, argumenta que a infração 1 cobra ICMS decorrente de “*falta de antecipação parcial, referente a aquisições interestaduais para comercialização*”, com imposição de multa de 60% do imposto supostamente não recolhido. Aduz que a Decisão recorrida não observou a questão da “repercussão econômica”, pois os valores que não teriam sido recolhidos servem de crédito para o contribuinte, dentro dos mesmos meses das apurações, restando, em tese, que se falar apenas na “multa por infração”.

Sustenta que, ainda que as antecipações parciais não tenham sido recolhidas, tais recolhimentos, por não existirem, não foram levadas para efeitos de dedução do imposto devido em cada período de apuração, revelando que o Erário não foi prejudicado. Nessa hipótese restaria a imposição da multa pela intempestividade no pagamento, que, no presente caso, o recorrente entende que não pode ser de 60% do montante do imposto.

Defende que, a sanção de 60%, sobre o não recolhimento do tributo a título de antecipação parcial, somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei nº 10.847/07, sendo os fatos narrados no presente caso relativos a 2004 e 2005.

Entende que o “re-enquadramento” feito pela JJF é absolutamente ilegal e afronta princípios básicos do direito tributário, sendo até mesmo contrário ao disposto na Constituição Federal Brasileira, que não permite a retroatividade “maligna” da norma e de que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”.

Diz que não há que se falar em aplicação do art. 42, inciso II, “f”, da Lei 7.014/96, pois se a situação fática não encontrava expressa previsão em lei como sendo uma “infração”, o que somente veio a acontecer com o advento da Lei nº 10.847/07, não se pode falar em “crime” (infração). Esse entendimento, inclusive, é compartilhado pela PGE/PROFIS, conforme Parecer anexado, como também pelo CONSEF, no Acórdão CJF Nº 0206-12/08.

Entende que, no caso em lide, somente seria cabível uma multa fixa por “*infração não especificada em lei*”, de R\$ 50,00.

Para provar a inexistência de prejuízo para o Erário, já que o suposto débito também se constitui em crédito, não utilizado, no mesmo período de apuração, pede revisão por fiscal estranho ao feito, colocando à disposição do Fisco toda a documentação que se entender necessária, que poderá ser solicitada diretamente aos profissionais que representam o autuado no PAF.

Em Parecer de fls. 631/634, a ilustre PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Aduz que o argumento de supressão de instância não merece guarida, pois a Decisão de primeiro grau se debruçou sobre tal questão. Transcreve o trecho do acórdão recorrido que analisa a questão da suposta inexistência de repercussão econômica.

Diz ainda, que a tese recursal da alegada inexistência de repercussão econômica não merece sufrágio, salvo se os fiscais tivessem ao momento da consumação do ato infracional o poder de prever que o contribuinte não iria utilizar os créditos *a posteriori*. Entende que a admitir tal tese seria admitir letra morta a norma que define a falta de recolhimento da antecipação parcial.

Frisa, ainda, que a infração se refere ao recolhimento a menor da antecipação parcial e não à falta de recolhimento, o que muda completamente o argumento recursal.

Alega que o Parecer juntado pelo recorrente representa o entendimento de um Procurador em um processo específico, e não o entendimento da Instituição, pois tal uniformidade somente ocorre em um processo de uniformização.

Entende que deve ser aplicado o posicionamento já pacificado no CONSEF no sentido de aplicar a multa imposta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, cuja descrição abrange integralmente a conduta infracional descrita no lançamento.

## VOTO

Observo que a redução do montante do débito (principal acrescido de multa e juros) não ultrapassou o limite de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, conforme se pode verificar da análise do demonstrativo constante à fl. 609.

Ante o exposto, entendo que o Recurso de Ofício deve ser julgado prejudicado.

Quanto ao Recurso Voluntário, verifico que não tem cabimento o pedido de nulidade da Decisão recorrida por, supostamente, não ter enfrentado expressamente argumentos defensivos. Entendo que Decisão de primeiro grau enfrentou o mérito da questão, apreciando sim os argumentos defensivos. Note-se que o julgador não precisa se manifestar expressamente sobre todas as alegações defensivas, rebatendo, um a um, todos os argumentos, se já tiver encontrado fundamentação para a sua Decisão. Neste sentido a jurisprudência pacífica do STJ:

*PREVIDENCIÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA.*

*INCLUSÃO DO NOME DO CÔNJUGE COMO DEPENDENTE. NECESSIDADE DE ANÁLISE DE LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF.*

*1. Não há omissão na Decisão recorrida que tivesse por consequência a violação do art. 535, II, do CPC. As questões apresentadas na apelação não foram decididas conforme objetivava o recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso.*

*2. Dessarte, o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a Decisão, o que de fato ocorreu.*

*3. O recorrente pretende a interpretação da Lei Complementar Estadual n. 12/99 e da Lei Estadual n. 13.875/2007; todavia, o exame de normas de caráter local é inviável na via do Recurso especial, em face da vedação prevista na Súmula 280 do STF, segundo a qual "por ofensa a direito local não cabe Recurso extraordinário".*

*Agravo regimental improvido.*

(*AgRg no AREsp 260.318/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 14/03/2013*) (grifamos)

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

Quanto ao pedido de diligência para fins de revisão fiscal, solicitado pelo contribuinte, entendo que este não será capaz de alterar a análise do mérito da questão, o que enseja a aplicação do art. 147, I, “a”, do RPAF. Além disso, caberia ao contribuinte apresentar tais documentos, pois eles estão sob o seu domínio, sendo aplicável também o art. 147, I, “b”, do RPAF. Diante de tais motivos, indefiro o pedido de diligência.

Frise-se que caberia ao contribuinte trazer provas de que as mesmas mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e que motivaram a infração 1 (indicadas no demonstrativo de fls. 07/16 e nas notas fiscais de fls. 69/535) foram vendidas posteriormente com tributação pela alíquota de 17% e que não houve crédito do ICMS a título de antecipação parcial referente às entradas de mercadorias. Tais provas poderiam ser produzidas pelo contribuinte, o que não foi feito, nem mesmo por amostragem.

Por outro lado, ainda que o fato alegado pelo contribuinte tenha ocorrido, isso não interfere no fato de que a antecipação parcial deixou de ser recolhida. Pelo instituto da antecipação parcial, é devida a diferença entre a alíquota interna e a interestadual no momento da entrada da mercadoria advinda de outro Estado da Federação. Realmente, tal recolhimento gera um crédito para o contribuinte, que será aproveitado no regime de conta corrente de apuração do ICMS. Tal fato daria a entender que, acaso não seja realizado tal pagamento, a tributação da saída da mercadoria pela alíquota interna, sem o aproveitamento do crédito decorrente do pagamento da antecipação parcial, supriria a necessidade do recolhimento da mesma. Ocorre, todavia, que a situação não é tão simples. Não há dúvida de que a antecipação parcial não foi recolhida no momento da entrada da mercadoria, o que já causa prejuízo ao Erário, uma vez que não recebeu a receita no momento em que ela é devida. Por outro lado, não se sabe ao certo quando ocorreu a saída posterior das mercadorias que motivaram a infração, impossibilitando até mesmo a análise de quanto foi o tempo entre a entrada e a saída de tais mercadorias.

Observe-se, ainda, que a antecipação parcial foi criada para colocar em pé de igualdade os comerciantes localizados no Estado da Bahia e os de fora do Estado, garantindo as condições para que a concorrência seja leal. Isso porque quando algum comerciante compra de um outro comerciante localizado fora da Bahia, a venda é tributada pela alíquota interestadual (7% ou 12%), enquanto que, quando a venda é feita perante um comerciante localizado na Bahia, a operação é tributada pela alíquota interna (17%). Tal circunstância tornava mais vantajoso adquirir mercadorias de comerciantes de fora do Estado, pois a tributação era menor. Por conta disso, foi criado, a partir de março de 2004 o instituto da antecipação parcial, para que o comerciante, ao adquirir de outro comerciante localizado fora do Estado da Bahia, fosse obrigado a recolher o diferencial entre as alíquotas interna e interestadual, no momento da entrada da mercadoria, fazendo com que a compra realizada fora da Bahia sofresse a mesma tributação daquela realizada dentro do Estado.

O pagamento de tais valores, agora, pelo contribuinte lhe garantirá o direito de se creditar do imposto recolhido, lançando em sua conta corrente fiscal, procedimento correto e que deveria ter sido feito à época dos fatos geradores.

O fato alegado pelo recorrente, ainda que fosse comprovado, não elidiria o fato de que a antecipação parcial não foi recolhida no momento da entrada da mercadoria e, portanto, além de ter causado prejuízo ao Fisco pelo não recebimento da receita no momento em que ela é devida, também deixou de cumprir com a finalidade do instituto da antecipação parcial, que é proporcionar igualdade de concorrência entre os comerciantes da Bahia e de fora do Estado.

Quanto à multa aplicada, realmente a norma contida no art. 42, II, “d” vigente à época não era aplicável à falta de recolhimento da antecipação parcial, a qual não se confunde com a antecipação descrita originariamente em tal dispositivo. Somente com o advento da Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”, foi que a hipótese de incidência da multa prevista no citado dispositivo passou a ser aplicável à falta de recolhimento da antecipação parcial. Por conta disso, acertou a primeira instância em afastar a aplicação de tal multa ao caso em análise.

Por outro lado, com base no art. 142 do CTN, a 4ª JJF readequou a multa para a hipótese prevista no art. 42, II, “f”, que se aplica aos casos de falta de recolhimento tempestivo do imposto, situação identificada nos autos. Não há que se falar em ilegalidade da readequação realizada na primeira instância, pois, o art. 142 do CTN determina que na atividade de lançamento é proposta a penalidade cabível, cabendo, portanto, a sua adequação de acordo com a lei no momento do julgamento administrativo ou no momento do controle de legalidade.

Frise-se que a mudança realizada em nada alterou o Auto de Infração, pois a obrigação principal permaneceu a mesma (não recolhimento da antecipação parcial). Além disso, todas as hipóteses descritas nas alíneas do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 tratam de descumprimento da obrigação principal. Tais alíneas somente buscam explicitar de forma mais específica quais são as hipóteses em que o tributo não é recolhido tempestivamente. Assim, a readequação realizada não muda a natureza da multa, ou seja, descumprimento de obrigação principal. Ademais, seria contraditório não aplicar a multa por falta de recolhimento tempestivo do imposto aos casos de não recolhimento da antecipação parcial, pois, estar-se-ia dizendo que a obrigação de recolher a antecipação parcial não é obrigação principal.

Face ao exposto, voto em julgar PREJUDICADO o Recurso de Ofício e NÃO PROVIDO o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147074.0044/08-9, lavrado contra **J.B. FERREIRA NETO & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$14.143,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR DA PGE/PROFIS