

**PROCESSO** - A. I. Nº 298921.0007/08-7  
**RECORRENTE** - DENTAL BAIANA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0268-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 07.05.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0165-13/13

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Constatando-se num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo de estoque, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, neste caso, a de entradas. Refeitos os cálculos com redução do valor original exigido. Em fase recursal, foi retificado o levantamento quantitativo referente ao exercício de 2006, reduzindo, assim, o valor devido relativamente àquele exercício. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS.** É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Acusação fiscal não elidida. Reenquadramento da penalidade proposta pelo autuante, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 10.846/07. Infração subsistente. Mantida a Decisão. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Indeferida a solicitação de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$344.056,40, em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$238.322,68, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, lastreado nos arquivos magnéticos retificados fornecidos pelo contribuinte após as respectivas intimações, nos**

exercícios de 2006 e 2007, constatou esta infração, conforme levantamento quantitativo de estoques anexos aos autos.

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial, no valor R\$ 105.733,72, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização. Período: 2006 e 2007.

O autuado apresentou a defesa, a informação fiscal foi prestada e, em seguida, o autuado e o autuante voltaram a se pronunciar. O processo foi convertido em diligência, para que fossem anexados ao processo os arquivos com a defesa e a informação fiscal. A diligência foi atendida.

A 4ª JJF julgou o Auto de Infração procedente em parte, cabendo a relatoria ao ilustre julgador Antonio César Dantas de Oliveira, conforme o Acórdão JJF Nº 0070-04/10 (fls. 649 a 659).

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 667 a 675) e, preliminarmente, suscitou a nulidade da Decisão recorrida e do lançamento. No mérito, foram apontados equívocos referentes às Infrações 1 e 2.

Em Parecer às fls. 680 a 682, a ilustre representante da PGE/PROFIS opinou pelo provimento do Recurso Voluntário, para que fosse decretada a nulidade da Decisão recorrida, uma vez que a Primeira Instância não se pronunciara acerca de argumentos e provas trazidas na defesa. Em despacho às fls. 686 e 687, a procuradora assistente ratificou o Parecer de fls. 680 a 682.

Por meio do Acórdão CJF Nº 0141-11/11, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deu provimento ao Recurso Voluntário, decretou a nulidade da Decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

Retornando os autos à primeira instância, a 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, conforme o Acórdão JJF Nº 0268-02/11, fls. 707 a 716.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator Antonio César Dantas de Oliveira afastou as preliminares de nulidade sob os seguintes argumentos: que o prazo de trinta dias para a apresentação de defesa está regulamentado no RPAF/99 e no Código Tributário do Estado da Bahia; que não havia previsão legal para a entrega ao autuado dos demonstrativos que embasam a autuação em meio magnético; que a alegação defensiva atinente à padronização das mercadorias era genérica; que a falta de inclusão de nota fiscal no levantamento era questão de mérito; que o prazo regulamentar para pronunciamento acerca de correções efetuadas na informação fiscal era de dez dias; que as intervenções processuais efetuadas por agentes administrativos possuíam previsão legal.

Adentrando no mérito, quanto à Infração 1, o ilustre relator afirmou que não acatava o argumento *de que a defesa foi apresentada por amostragem, pois o referido argumento contraria determinação do Código Tributário do Estado da Bahia e o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal*. O pleito defensivo atinente à utilização de crédito fiscal foi indeferido *por contrariar frontalmente a legislação do ICMS, uma vez que somente é admitida a utilização de crédito quando amparada em documentação fiscal idônea*. Foi afastada a hipótese de erro na “migração do SAFA”, pois considerou a primeira instância que *a defesa simplesmente alegou sem apontar de forma clara e objetiva qual seria o erro ou erros*. A tese defensiva relacionada à garantia dos produtos vendidos foi afastada sob o argumento de que os *demonstrativos e levantamentos fiscais comprovam a realização de operações sem documentos fiscais*. Foram acolhidos os seguintes argumentos defensivos atinentes às: a) aquisições da mercadoria CONJ. KAVO UNIK (COD. 3283), constantes nas Notas Fiscais nºs 208707 (duas unidades), 206301 (uma unidade) e 208777 (uma unidade); aquisições constantes nas Notas Fiscais nºs 14708 (com dez unidades) e 15985 (com 30 unidades), totalizando 40 unidades da mercadoria LIMALHA EM CAPS GS-80 COM 500 02 PORÇÃO (COD. 02 PORÇÃO). Não foi acatada a alegação defensiva referente à LIMALHA EM CAPS GS-80 02 POR C/50 (COD. 1985), tendo em vista que o contribuinte não tinha apresentado nota fiscal que comprovasse a existência de erro de levantamento. Ao concluir, foi acolhido o resultado da informação fiscal, reduzindo o débito da Infração 1 para R\$ 233.081,44.

A Infração 2 foi julgada procedente. Após descrever a infração apurada, o item 10 da defesa e trecho da informação fiscal, o ilustre relator afirma que *o trabalho realizado pela fiscalização foi bastante detalhado, fato que possibilitou ao contribuinte autuado analisar nota por nota fiscal objeto da autuação*. Frisa que como se no item 10 da defesa, o autuado não apontou qual teria sido o suposto erro da fiscalização, limitando-se a alegar que teria recolhido o ICMS devido acostando cópia de DAEs. Afirmou que os documentos acostados na defesa não eram capazes de elidir a infração.

Ainda quanto à Infração 2, explicou que o fato de as operações relacionadas nesse item do lançamento serem isentas não é *capaz de elidir a autuação, uma vez que o instituto da Antecipação Parcial do ICMS encontra-se previsto no art. 352-A, do RICMS/97*. Disse que o §1º do art. 352-A, do RICMS/97, elencava algumas operações nas quais não se aplicava a antecipação parcial, porém, dentre essas hipóteses, não se incluía as mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção.

Afirmou que *a multa aplicada na infração 02 pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, foi equivocada, haja vista que a referida penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita*. Explicou que, para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, *a pena correta, à época, era a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei, porém esse fato não implicou em modificação no núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial*.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JF, o contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 727 a 736.

Preliminarmente, suscita a nulidade da Decisão recorrida sob o argumento de que tinha sido proferida por Junta de Julgamento diversa daquela constante do Acórdão CJF nº 0141-11/11. Diz que a 1ª CJF decretou a nulidade da Decisão proferida pela 4ª JF, determinando o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento. Frisa que os autos deveriam retornar para a 4ª JF, pois não existe norma que vincule o processo ao relator sem a anuência do contribuinte.

Reitera todos os pontos de sua defesa e pronunciamentos e, em seguida, argui a nulidade da Decisão recorrida argumentando que a matéria abordada no item 02 da defesa foi tratada na Decisão recorrida como sendo mera insuficiência de prazo. Frisa que, no entanto, a preliminar levantada se referia à ausência dos demonstrativos sintéticos e analíticos que deveriam acompanhar a intimação acerca do Auto de Infração, visando o equilíbrio processual, conforme a análise conjunta dos artigos 8º, §3º, e 46, ambos do RPAF/99. Diz que, assim, a Junta de Julgamento avaliou a questão apenas pela ótica da previsão legal do prazo de trinta dias, incorrendo em supressão de instância e em cerceamento de defesa. Aduz que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal não abordou essa questão, conforme o Acórdão CJF 0141-11/11. Menciona que, com a informação fiscal, essa condição ficou ainda mais materializada, pois teve apenas dez dias para se pronunciar apesar dos novos demonstrativos de fls. 597 a 614. Assevera que esses novos demonstrativos devem ter o mesmo tratamento daqueles inicialmente apresentados, submetendo-se à regra do art. 46 do RPAF/99. Explica que esses novos demonstrativos “reiniciam” todo o processo administrativo, com o prazo de defesa de trinta dias, com a entrega dos demonstrativos em meios magnéticos.

Afirma que a Infração 1 é nula por ausência de uma correta padronização das mercadorias incluídas no levantamento quantitativo. Diz que, por falta de conhecimento técnico, mercadorias de espécies diversas foram agrupadas, ao passo que produtos idênticos deixaram de ser agrupados. Aduz que o autuante não considerou que os produtos eram também vendidos utilizando unidades de medidas diversas.

Adentrando no mérito, o recorrente afirma que o Auto de Infração indica a “ausência de registro de entradas” de produtos tributados e, no entanto, não foram apropriados os créditos fiscais correspondentes. Assim, requer a dedução dos créditos pelas entradas não contabilizadas, em

respeito ao princípio da não cumulatividade. Destaca que o CONSEF, conforme Decisão cuja ementa reproduz, tem decidido no sentido do abatimento do crédito fiscal em comento.

Realça que o levantamento quantitativo se reporta a equipamentos que não podem ser adquiridos ou vendidos sem nota fiscal em razão da garantia de fábrica. Diz que, como o trabalho fiscal foi realizado com base nos arquivos magnéticos, é possível que tenha existido algum erro na migração dos dados para o SAFA, ou mesmo nos próprios arquivos, contudo, garante que não houve evasão de ICMS.

Quanto ao produto LIMALHA EM CAPS GS-80 (COD. 1985) diz que não foram consideradas as aquisições de 40 unidades mediante as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 14708 e 15985, o que reduziria a diferença para 25 unidades. Aduz que anexou aos autos cópia das notas fiscais e do Registro de Entradas.

Diz que as incorreções não se limitam aos produtos e quantidades até então discriminados. Solicita que auditor fiscal estranho ao feito efetue diligência visando apurar a verdade dos fatos, inclusive os créditos fiscais decorrentes das entradas tidas como omitidas.

Relativamente à Infração 2, afirma que as fotocópias de notas fiscais e de DAEs juntadas ao processo, referentes aos meses de março, maio, junho e julho de 2007, comprovam que os valores cobrados já foram pagos, até porque, na condição de “descredenciado” para o pagamento da antecipação nos prazos regulamentares, está obrigado a pagar o imposto operação por operação. Afirma que a Junta de Julgamento, utilizando “dois pesos e duas medidas”, não investiu na busca da verdade material, implicando sua Decisão em *bis in idem*. Frisa que a Junta de Julgamento sequer buscou verificar a veracidade da alegação defensiva atinente ao descredenciamento, como também não analisou exaustivamente as provas apresentadas na defesa.

Com relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 71282, 70581, 71954, 72858, 73030, 73364, 73457, 75046, 75145, 75334, 71505, 66376, 67282, 67192, 67789, 68374 e 68030, todas anexas ao processo, diz que as operações contaram com isenção do ICMS na origem e, portanto, não se pode operacionalizar o disposto no art. 352-A, notadamente no que se refere à dedução do valor destacado nas notas fiscais. Explica que, da leitura desse dispositivo regulamentar, depreende-se que só é possível se cobrar a antecipação parcial se existir a possibilidade de abatimento do valor destacado na nota fiscal.

Relativamente à multa de 60% sobre a antecipação parcial exigida na Infração 2, afirma que a interpretação da Junta de Julgamento é descabida, pois essa pena somente pode ser aplicada a partir de 28 de novembro de 2007, com o advento da Lei n<sup>o</sup> 10.847/07. Discorre sobre a “antecipação parcial” e a “substituição tributária”, diz que em matéria de pena não existe norma interpretativa e, em seguida, frisa que em relação a fatos geradores ocorridos antes dessa citada lei não se pode impor multa sobre as parcelas não recolhidas. Corroborando seu posicionamento, transcreve ementa de acórdão deste CONSEF. Diz que o reenquadramento da multa, feito pela Junta de Julgamento, no art. 42, II, “f”, da Lei n<sup>o</sup> 7.014/96, é ilegal e despropositado.

Reitera que no caso da “antecipação parcial”, cuja obrigatoriedade foi prevista a partir de 2004, não há que se falar em “infração diversa das previstas em lei”. Menciona que a criação da obrigação de pagar antecipação parcial induz a existência de norma punitiva e, portanto, afasta o condão de “hipótese diversa”. Frisa que o cochilo do legislador, ao não fixar a pena na forma legal, não pode gerar interpretações abusivas, em detrimento dos contribuintes, notadamente em se tratando de norma punitiva. Pede que a multa em comento seja considerada improcedente ou, alternativamente, dispensada. Às fls. 737 a 739, anexa Pareceres da PGE sobre a matéria.

Ao finalizar, o recorrente protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, requer a nulidade da Decisão recorrida com o retorno do processo à primeira instância para nova deliberação ou, alternativamente, a nulidade da autuação ou a nulidade ou improcedência dos itens contestados, inclusive com a exclusão da multa indicada na Infração 2.

Ao exarar o Parecer de fls. 745 a 749, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que não constitui motivo para a nulidade da Decisão recorrida o fato de ter sido proferida por uma Junta de Julgamento diversa daquela cuja Decisão foi anulada. Diz que não há nenhuma norma que

imponha o retorno do processo à 4ª JJF, ainda mais quando foi devidamente respeitado o contraditório e a ampla defesa. Cita jurisprudência para embasar seu argumento.

Sustenta que não há motivo par o acolhimento da preliminar de nulidade atinente ao arguido cerceamento de defesa, pois a Junta de Julgamento avaliou a questão por outra ótica, diferentemente da deduzida na defesa, não sendo defeso ao julgador administrativo uma análise diferenciada, com arrimo no princípio da persuasão racional ou da livre convicção motivada.

Assevera que o prazo de dez dias concedido ao recorrente para pronunciamento sobre os demonstrativos acostados na informação fiscal não é razão para nulidade, pois nos referidos demonstrativos foram realizadas apenas algumas correções, aplicando-se, assim, o disposto no art. 18, §1º, do RPAF/99.

No mérito, o ilustre parecerista afirma que não merece acolhimento o pleito recursal referente aos créditos fiscais decorrentes das entradas não contabilizadas, uma vez que não há como se definir as operações passíveis de gerar crédito, já que se trata de uma presunção legal que supõe a realização de operações inespecíficas e indeterminadas.

Diz que o argumento recursal atinente ao “erro de migração do SAFA” não merece prosperar, haja vista que o recorrente não apontou de forma clara e objetiva qual seria o erro.

Relativamente à Infração 2, diz que os argumentos recusais são genéricos, tendo o recorrente discorrido sobre um suposto recolhimento de ICMS, com a colação de cópia de DAEs, sem, contudo, efetuar pontualmente o cotejo entre pagamentos e documentos fiscais.

Afirma que a tese da inexistência de prejuízo pela não antecipação parcial não merece acolhimento, pois a consumação da infração se dá pelo não recolhimento da antecipação, sendo a dedução e o creditamento situações supervenientes à autuação.

Menciona que, quanto à multa, filia-se à tese da aplicabilidade do art. 42, II, “f”, em sintonia com a jurisprudência dominante no CONSEF.

Ao finalizar, o ilustre parecerista opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade da Decisão recorrida sob o argumento de que fora proferida por Junta de Julgamento diversa daquela constante no Acórdão CJF nº 0141-11/11. Disse que os autos deveriam retornar à 4ª JJF, pois não existia norma que vinculasse o processo ao relator sem a anuência do contribuinte.

Nos termos do art. 136, §1º, III, do RPAF/99, *o processo distribuído a um relator permanecerá a ele vinculado na hipótese de retorno dos autos para novo julgamento em virtude de Decisão declarada nula*. Quando o relator não mais estiver em função na instância competente é que o processo será redistribuído para outro julgador do mesmo colegiado do qual fazia parte o relator da Decisão anulada, situação que não ocorreu no caso em comento. Dessa forma, afasto essa preliminar de nulidade.

O recorrente arguiu a nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento de defesa, sustentando que a Primeira Instância tratou a preliminar levantada no item 2 da defesa como se fosse uma questão meramente de insuficiência de prazo.

Ultrapasso essa preliminar, pois a Decisão recorrida não incidiu em omissão, bem como não houve cerceamento de defesa, conforme passo a me pronunciar.

Ao se examinar a Decisão recorrida, depreende-se que além do prazo regulamentar para defesa e para pronunciamento, também foi abordada a questão da entrega, em meio magnético, dos demonstrativos que embasaram a autuação.

Não há na legislação tributária estadual previsão para a entrega, ao sujeito passivo, quando da notificação do lançamento ou da informação fiscal, dos demonstrativos que embasam o Auto de

Infração em meios magnéticos. Ademais, esses demonstrativos são elaborados com base em *software* da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cujo uso é restrito à fiscalização.

Quanto à entrega ao recorrente dos demonstrativos sintéticos e analíticos que embasaram a autuação, ressalto que, conforme observou a primeira instância, os recibos assinados pelo preposto do recorrente confirmam a entrega desses demonstrativos, pelo próprio autuante, quando da notificação do Auto de Infração. No que tange aos demonstrativos retificadores elaborados na informação fiscal, os documentos de fls. 617 e 618 comprovam a entrega.

No que tange aos prazos de trinta dias para a apresentação de defesa e de dez dias para pronunciamento acerca da retificação efetuada na informação fiscal estão previstos, respectivamente, nos artigos 123 e 18, §1º, do RPAF/99, como foi explicado na Decisão recorrida.

O fato de, na informação fiscal, o autuante ter elaborado novos demonstrativos retificadores da Infração 1 não significa que esses aludidos demonstrativos “reiniciam” todo o processo administrativo, como tenta fazer crer o recorrente. A retificação de valores originalmente lançados é uma das funções deste órgão julgador administrativo, não sendo razoável que se reinicie todo o processo sempre que se faça uma retificação. Ademais, nos termos do §1º do artigo 18 do RPAF/99, prevê o prazo de dez (10) dias para pronunciamento do sujeito passivo acerca de correções efetuadas no lançamento tributário de ofício.

O recorrente também suscita a nulidade do lançamento por ter o autuante indevidamente agrupado espécies diversas, bem como deixado de agrupar produtos idênticos. Para comprovar sua tese, cita as operações referentes às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 14708 e 15985, bem como afirma que vende mercadorias idênticas com unidades de medidas diversas.

Essa preliminar não merece acolhimento, pois o recorrente deveria ter citado quais as mercadorias que foram indevidamente agrupadas e quais as que careciam de agrupamento. Alinho-me ao posicionamento defendido pelo relator de primeira instância que considerou essa preliminar, com o devido respeito, imprecisa, genérica. Além disso, há que se considerar que eventuais erros quanto a agrupamento de mercadoria seriam saneáveis, não ensejando nulidade do lançamento. Quanto às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 14708 e 15985, trata-se de uma questão de mérito, a qual já foi analisada em primeira instância, com atendimento parcial do pleito defensivo. Em relação às mercadorias que foram adquiridas em determinada unidade e vendidas em outra, o recorrente não as indicou.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois considero que os elementos que já constam nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, permitindo, assim, o deslinde das questões.

Adentrando no mérito, quanto à Infração 1, não há respaldo legal para a dedução dos créditos fiscais decorrentes das operações de entradas omitidas apuradas no levantamento quantitativo. Nos termos do artigo 91 do RICMS-BA/97, vigente à época, *o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, a escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

No caso em comento, as entradas apuradas na Infração 1 foram realizadas sem a devida documentação fiscal. Não vislumbro como se aplicar ao caso em tela o entendimento contido no Acórdão CJF 0030-11/08, pois, no meu convencimento, a Decisão citada pelo recorrente vai de encontro ao disposto no art. 91 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos. Dessa forma, com respaldo no artigo 91 do RICMS-BA/97, não há o que se falar em crédito fiscal.

As alegações recursais de que a Infração 1 se reporta a equipamentos que são vendidos com garantia e que pode ter havido erro na migração de dados para o SAFA (Sistema Automatizado de

Auditoria Fiscal) não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida, pois são argumentos genéricos carentes de elementos probantes que lhes dêem sustentação.

Com relação ao produto LIMALHA EM CAPS GS-80 “2PORCAO” C/500, a Decisão recorrida merece reparo, pois ao se confrontar o demonstrativo original (fl. 15) com o retificado (fl. 602), constata-se que o autuante incluiu no levantamento quantitativo a entrada de dez (10) unidades desse citado produto, de forma que a omissão de entrada originalmente apurada de 24 unidades passou para 14 unidades, apesar de na informação fiscal o autuante ter reconhecido o seu equívoco quanto a 40 unidades. Dessa forma, considerando que nas Notas Fiscais nºs 15985 e 14708 (fls. 158 e 159) consta a entrada de 40 unidades de LIMALHA EM CAPS GS-80 “2PORCAO” C/500, a omissão de entrada desse citado produto relativamente ao exercício de 2006 fica elidida. Em consequência, excludo da base de cálculo da omissão de entrada retificada (fl. 600) o valor de R\$ 8.278,48, que à alíquota de 17% gera o ICMS de R\$ 1.407,34.

Em decorrência da retificação acima, na Infração 1, o débito apurado pelo primeira instância quanto ao exercício de 2006, no valor de R\$ 122.348,70, passa para R\$ 120.941,36, permanecendo inalterado o débito referente ao exercício de 2007 no valor de R\$ 110.732,74.

Quanto às entradas de quarenta unidades de LIMALHA EM CAPS GS-80 (COD. 1985), não há como se atender o pleito recursal, pois tal produto não consta nas Notas Fiscais nºs 15985 e 14708. O produto de Cod. 1985 considerado pelo autuante é LIMALHA EM CAPS. GS-80 **2 PORÇÕES C/50** (ver fl. 11), ao passo que nas notas fiscais consta um produto que se apresenta em **1PORÇÃO C/500**.

O argumento recursal de que os equívocos apontados eram mera amostragem dos existentes nos levantamentos quantitativos não se sustenta, pois, nos termos do art. 123 do RPAF/99, cabe ao contribuinte apresentar a sua defesa com os argumentos e provas, buscando elidir as acusações que lhe são imputadas. A tese recursal atinente a equívocos na migração dos dados para o SAFA não pode ser acatada, pois não foram indicados quais os supostos erros em que teria incidido o autuante quando da execução da ação fiscal. O equívoco quanto ao produto CONJ. CAVO UNIK (COD. 3283) já foi retificado, não tendo o recorrente mais se pronunciado acerca desse fato.

Dessa forma, a Infração 1 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 231.674,10, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR	ICMS DEVIDO
31/12/2006	120.941,36
31/12/2007	110.732,74
TOTAL	231.674,10

No que tange à Infração 2, o recorrente afirma que as aquisições relacionadas nas Notas Fiscais nºs 71282, 70581, 71954, 72858, 73030, 73364, 73457, 75046, 75145, 75334, 71505, 66376, 67282, 67192, 67789, 68374 e 68030 ocorreram com isenção de ICMS no Estado de origem e, portanto, não poderia lançar a antecipação parcial, já que não há imposto destacado nesses documentos fiscais.

O fato de o disposto no *caput* do art. 352-A do RICMS-BA/97, vigente à época, prever a dedução do valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição não é razão para a não cobrança da diferença de alíquota. Dentre as hipóteses de dispensa do pagamento da antecipação parcial, elencadas no §1º do artigo 352-A do RICMS-BA/97, não figura a isenção do ICMS na unidade federada de origem. Ademais, não se pode olvidar que a antecipação parcial visa buscar um tratamento equânime entre as aquisições efetuadas no mercado interno e as realizadas em outras unidades da Federação. Dessa forma, sendo a operação interna tributável e sendo a mercadoria destinada à comercialização, é devida a antecipação parcial, conforme acertadamente decidiu a primeira instância.

Quanto aos documentos trazidos na defesa e acostados às fls. 179 a 577 dos autos, observo que o impugnante se limitou a acostar ao processo esses documentos, sem, contudo, indicar qualquer equívoco na apuração do imposto efetuada pelo autuante (fls. 127 a 138). Examinando esses demonstrativos elaborados pelo autuante, verifica-se que os pagamentos efetuados pelo

recorrente foram considerados pelo auditor fiscal e, somente após a sua dedução, é que foram apuradas as diferenças a recolher mensalmente. É pacífico que o recorrente efetuou o pagamento de parte das operações relacionadas na autuação, conforme se pode verificar às fls. 128, 130, 133, 134, 136 e 137. Não se pode dizer que a Decisão de primeira instância, ao manter a exigência fiscal, implicou *bis in idem*, pois o recorrente não comprovou o pagamento do imposto recolhido a menos que foi lançado. A questão do descredenciamento do recorrente para efetuar o pagamento da antecipação parcial não possui o condão de elidir a infração em comento. Dessa forma, foi correto o posicionamento da primeira instância ao concluir que a simples juntada dos referidos documentos não elidia a infração em comento.

Quanto à multa aplicada pela primeira instância para a Infração 2, o posicionamento da primeira instância está em conformidade com as reiteradas decisões deste CONSEF sobre a matéria.

Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa e em fase recursal, está consolidado neste CONSEF o entendimento de que, até o advento da Lei nº 10.847/07, a multa cabível para a falta de recolhimento da antecipação parcial é a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, conforme foi bem explicado na Decisão recorrida. A Decisão citada pelo recorrente (Acórdão CJF Nº 0206-12/08) não reflete o entendimento prevalecente neste Conselho de Fazenda, além de não ter sido uma Decisão unânime, como bem lembrou o relator da Decisão recorrida. Conforme já foi dito em primeira instância, diversas decisões deste CONSEF já se posicionaram pela aplicação da multa prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, para a falta de pagamento da antecipação parcial relativamente a fatos geradores ocorridos até antes do advento da Lei nº 10.847/07, a exemplo dos CJF Nºs 0222-12/09; 0232-12/09; 0252-12/09; 0255-12/09; 0269-12/09; 0270-12/09; 0274-12/09; 0279-12/09 e 0301-12/09, todos citados na Decisão recorrida.

Em face ao acima exposto, a Infração 2 subsiste integralmente, não havendo qualquer reparo a fazer na Decisão recorrida quanto a esse item do lançamento.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a Infração 1 Procedente em Parte, no valor de R\$ 231.674,10, mantendo inalterada Decisão de primeira instância que julgou Procedente a Infração 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298921.0007/08-7**, lavrado contra **DENTAL BAIANA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 337.407,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$105.733,72 e 70% sobre R\$ 231.674,10, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS