

A. I. Nº - 269283.0003/17-8
AUTUADO - MACAM COMÉRCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS EIRELI - EPP
AUTUANTE - DILSON MILTON DA SILVEIRA FILHO
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15.12.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0208-05/17

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. MULTA PECUNIÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, relativas às operações objeto da presente autuação, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Rejeitada preliminar de nulidade por mudança de fulcro. Não se trata de mudança de fulcro da autuação, vez que já existe a previsibilidade na Lei (art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96), que, 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 saídas posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na legislação. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2017, reclama imposto no valor de R\$180.102,08, acusando cometimento da seguinte infração: *“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”*: Período: janeiro a março, maio a dezembro de 2013, janeiro, março a setembro e dezembro de 2014, janeiro, fevereiro, maio, julho, outubro a dezembro de 2015, janeiro, março e agosto de 2016. Enquadramento legal: Art. 12-A, da Lei 7.014/96. Multa de 60% - Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Na impugnação (fls. 24/27), o sujeito passivo, transcrevendo os arts. 12-A e § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014, de 1996 que cuidam da matéria em lide administrativa, refuta o procedimento fiscal dizendo que ele deve observar o teor do parágrafo citado, pois, à infração “deveria ter sido aplicada tão somente a penalidade prevista na alínea “d” do inc. II do art. 42” e, por isso, “deve ser revisto ou mesmo considerado nulo, conforme determina o § 1º do art. 18 do RPAF”.

Diz que o Auto de Infração apresenta erros graves em todos os levantamentos e demonstrativos de todas as infrações lançadas que, não contemplando as condições indicadas no § 1º do art. 18 do RPAF, não pode ser saneado, pois com eles não se conhece o montante do débito tributário.

Para cada exercício fiscal anexa planilha, inclusive em arquivo magnético (fls. 20-103), com indicação do que considera inconsistências, e produz demonstrativo do débito que considera devido.

Finaliza requerendo o recebimento e conhecimento da peça de impugnação.

Na informação fiscal, fls. 105/106, o autuante diz que *“como pode ser observado nas fls. 8, 11, 14 e 17, havia a previsão de ser cobrada a multa a que se refere o § 1º do art. 42, da Lei nº 7.014, de 1996, uma vez que as mercadorias em questão tiveram seu imposto nas operações de saída posteriores”*, mas por equívoco foi lançado no demonstrativo do débito o valor do imposto. Salienta que o autuado também apresenta novos demonstrativos analíticos apontando algumas inconsistências ocorridas na autuação e que concorda com todas as alegações, somente chamando a atenção para pequenas diferenças nas somas e montantes dos valores das diferenças a serem cobradas, conforme os novos demonstrativos que apresenta (fls. 105/106), com o correto enquadramento legal da infração.

Em manifestação (fls. 113-114) acerca da informação fiscal, o representante legal do contribuinte manifesta sua concordância com os cálculos e ajuste efetuados pelo autuante na oportunidade da informação fiscal. Observa que o auditor modificou a tipificação legal do lançamento, o que requer a reabertura do prazo de defesa. Contudo, declara que, opcionalmente, o auto de infração pode ser julgado procedente em parte, determinando que seja dado o direito do autuado pagar o débito com as possibilidades de redução da multa indicada no art. 45 da Lei nº 7.014, de 1996, como se o prazo de impugnação ainda estivesse em curso.

Destaca que o SIGAT da SEFAZ não está preparado para reconhecer somente o lançamento de multa sem que haja valor principal de ICMS lançado. Em razão disso, é necessário que o lançamento do Auto de Infração seja alterado no sistema da SEFAZ para indicar o valor somente da multa para cada período de apuração, possibilitando a aplicação da redução de 90% da multa no pagamento integral do débito lançado.

Em manifestação à fl. 120, o autuante apenas repete o pedido do impugnante sobre abertura de prazo de defesa e possibilidade de redução da multa aplicada indicada no art. 45, da Lei nº 7.014/96.

Nas fls. 123/124, constam extratos do SIGAT de pagamento parcial do débito.

VOTO

Conforme acima relatado, o Auto de Infração cuida de falta de recolhimento de ICMS-antecipação parcial e correspondente multa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, para fins de comercialização na Bahia. O valor principal original é R\$180.102,08.

Reconhecendo não ter feito o recolhimento antecipado do imposto, o impugnante refuta a acusação fiscal alegando: a) que por força da disposição do § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, a infração seria apenas passível da multa aplicada; b) aportando planilhas aos autos, indica inconsistências no levantamento fiscal e demonstra que o montante não recolhido por antecipação foi menor (**R\$129.099,94** - fls. 20-27). Por isso, *“o auto de infração deve ser revisto ou mesmo considerado nulo, conforme determina o § 1º do art. 18 do RPAF”*.

Em auxílio aos dois argumentos acima pontuados, o impugnante alega que *“a natureza da infração”*, (no caso, falta de recolhimento ICMS antecipação parcial) *“o autuado”* (sujeito passivo que impugnou o auto de infração tempestivamente) e *“o montante do débito tributário”* (valor do ICMS antecipação parcial não recolhido originalmente) são os elementos básicos que sustentam o *“auto de infração”*, pois, do contrário, o auto de infração está alcançado pela nulidade dos procedimentos, uma vez que somente eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do auto de infração e, neste caso, frisa não existir a eventualidade. Portanto, diz o impugnante, *“não de se falar em saneamento dos levantamentos e demonstrativos, pois com eles não se conhece o montante do débito tributário. Isto acarreta a nulidade do lançamento”*.

Como se vê, desde a origem a *“natureza da infração”*, *“o autuado”* e *“o montante do débito tributário”* ainda que maior que o real (posteriormente corrigido na forma regulamentar, como

veremos) já constavam do auto de infração cientificado ao contribuinte autuado, portanto, exposto e conhecido.

Na tempestiva defesa, o autuado não alegou ilegitimidade passiva; confirmou o cometimento da infração (cuja natureza é de falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial em aquisições interestaduais para fins de comercialização na Bahia) e, quanto ao seu montante, apresentou demonstração da falta de recolhimento de **R\$129.099,94**, valor menor que o exposto na peça inicial desse processo (**R\$180.102,08**).

Por ocasião da informação fiscal, o autuante reconheceu as inconsistências apontadas pelo impugnante no levantamento fiscal original e, na forma autorizada pelo § 1º do art. 18, do RPAF, ajustou o montante do valor não recolhido antecipadamente para **R\$127.755,01 (arquivo CD de fl. 107)**. Aqui cabe observar que tal montante, discriminado nos demonstrativos que constam do CD, foi equivocadamente transcrito para o corpo da informação fiscal de fls. 105-106 totalizando **R\$105.321,86**. A diferença está na transcrição dos valores relativos aos meses de maio/2015, que é R\$17.530,83, transcrito para a informação fiscal como R\$2.015,05, e março/2016, R\$8.545,52, transcrito para a informação fiscal como R\$1.627,87.

Esse montante da infração (falta de recolhimento de ICMS por antecipação) foi levado ao conhecimento do contribuinte e ele expressou sua concordância com os novos demonstrativos (fl. 113), inclusive na assentada de julgamento, ocasião em que o fato foi esclarecido, de modo que as incorreções foram corrigidas e suprimidas, nos termos do art. 142 do CTN.

Contudo, entendendo que a autoridade fiscal autuante modificou a tipificação legal do lançamento tributário, requereu reabertura de prazo de defesa para “fazer uso do direito de usufruir do benefício da redução da multa indicada no art. 45 da Lei nº 7.014/96” que entende lhe foi tirado em razão do lançamento equivocado na cobrança de imposto acrescido de multa.

Pois bem, ainda que a ambígua expressão “o auto de infração deve ser revisto ou mesmo considerado nulo, conforme determina o § 1º do art. 18 do RPAF”, deixe dúvida quanto a um possível pedido preliminar de nulidade do lançamento tributário em revisão por aututela administrativa neste órgão judicante, observo que tanto o procedimento como o processo fiscal se acham conformados com as normativas do RPAF, tendo sido cumpridas as disposições insertas nos artigos 12, 15, 16, 19, 22, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; a infração está claramente descrita, tipificada e determinada com segurança, bem como identificado o infrator, e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais; cópias dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte, pois assinou recibo (fl. 13) e nada contestou sobre isso; os procedimentos processuais ocorreram com suficiência para contemplar o direito à ampla defesa do obrigado tributário, tanto que o exerceu na plenitude regulamentar.

Ora, o ICMS é tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação. O lançamento apenas irá aparecer com o ato homologatório, seja tacitamente pelo esgotamento do prazo decadencial ou, no curso do prazo decadencial, via lançamento de ofício a consequência de inspeção acerca dos antecipados procedimentos do contribuinte relacionados ao tributo.

Com relação ao ICMS, é o contribuinte quem prepara e efetua o pagamento da obrigação tributária, independentemente do exame prévio da Administração. Esta poderá, posteriormente, verificar se os feitos prévios do contribuinte ou responsável tributário se adequam às informações que compõem o banco de dados do Fisco.

Ainda que a doutrina não seja uníssona quanto ao que a Administração Tributária homologa nesse tipo de lançamento, o entendimento majoritário é que o objeto da homologação são as atuações ou prévias atividades do contribuinte, relacionadas ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Por exemplo, é o que leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

“O objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. revista, atualizada e ampliada, Malheiros, São Paulo, 2009. p. 177).

Também, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“O que se homologa, nas hipóteses de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a “atividade” do sujeito passivo, tendente à satisfação do crédito tributário”. (BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro*, volume IV: lançamento tributário. Forense, Rio de Janeiro, 1981. pp. 430-432)

Logo, exceto em face de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica a regra geral do prazo decadencial (CTN: art. 173, I), a revisão ou eventual lançamento de ofício em face de constatação de atuação irregular do obrigado tributário poderá ocorrer em até 5 anos contados da ocorrência do fato gerador (CTN: art. 150, § 4º). Tendo em vista que a primeira ocorrência deste caso data de 31/01/2013 (período de apuração do ICMS), o curso do prazo decadencial não se completou até o início do procedimento administrativo que resultou no Auto de Infração.

Isto ocorre porque, independentemente da espécie originária do lançamento, enquanto não decair o direito de lançar de ofício, os órgãos da Administração Fiscal podem sempre controlar a realização da *hipótese de incidência* (*suposto normativo* ou “*fato gerador*”), homologando ou não a liquidação tributária e seu correspondente pagamento (antecipado ou não) ou as declarações prestadas para que o lançamento seja efetuado.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo é quem faz quase todo o trabalho e o Fisco se limita a homologar os atos praticados. Portanto, o que caracteriza essa espécie de lançamento, ou melhor, esse “regime de lançamento” ou “seus procedimentos preparatórios”, é a exigência legal do pagamento antecipado do tributo e não o efetivo pagamento antecipado.

Nesses casos, quando o contribuinte não paga o tributo no prazo previsto na lei, estará em mora a partir do vencimento do tributo indicado na normativa correspondente. Neste caso, a partir do primeiro dia subsequente determinado legalmente para o recolhimento do ICMS antecipação parcial devido.

No caso em juízo administrativo, a autoridade fiscal verificou a existência de obrigação tributária não adimplida espontaneamente pelo contribuinte no prazo legal e que ele não cumpriu deveres jurídicos de natureza formal. Por vínculo legal se viu compelido a exigir o recolhimento do imposto e o cumprimento do dever descumprido com a imposição de correspondente sanção. A apuração demandou atividade de apuração e determinação através do Auto de Infração.

Ocorre que embora ambas as situações provoquem a atividade de lançamento de ofício, eles possuem distintas naturezas, quer se trate de lançamento de tributo ou da sanção aplicável e, apesar da norma do artigo 39, § 2º, da Lei Federal nº 4.320/64 (“Art. 39. ... § 2º - *Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas...*”), chamo atenção ao disposto no art. 3º do CTN evidenciando que tributo é uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito. Portanto, o ato de aplicação de sanção através de Auto de Infração não se confunde com o de lançamento tributário de exigência de tributo, ainda que eventualmente constem de um mesmo documento administrativo.

Nesse sentido, o Auto de Infração é um ato administrativo bifronte, destinando-se a acusações fiscais de prática de infração a leis tributárias impondo sanção, e a lançamento de ofício exigindo

crédito tributário. Portanto, o Auto de Infração veicula um ato sancionatório e pode conter um lançamento tributário, caso haja exigência de tributo.

A infração aqui veiculada foi atestada pelo contribuinte, ainda que em valor menor que o inicialmente exigido. Contudo, a constatada infração com sua correspondente exigência de cumprimento através deste Auto de Infração não significa homologação de pagamento de ICMS relativo à saída das mercadorias que não tiveram o imposto antecipado, pois tal homologação não constituiu o objeto da fiscalização entabulada. Essa homologação geral acerca da regularidade tributária deste contribuinte, apenas será possível por outro procedimento que não o levado a efeito para a constatação da infração contida neste auto, se de ofício, ou ocorrerá tacitamente, com o decurso do prazo decadencial dos respectivos fatos geradores (saídas das mercadorias adquiridas).

Ocorre que quando o crédito tributário é exigido por lançamento e respectiva lavratura de peça punitiva (Auto de Infração), apresenta-se a possibilidade de impugnação e consequente abertura de processo administrativo tributário, como forma de apuração e controle de sua legalidade, de modo a aperfeiçoar o lançamento e, se for o caso, ajustá-lo em conformidade com a norma regente da exigência tributária.

Para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício (como é o caso), quando não contestado, sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la, sendo que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a publicidade e a constituição definitiva do crédito ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária (quando feita), esta explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte nas informações que passa ao Fisco.

Sem embargo, quando o lançamento tributário é impugnado, a constituição definitiva do crédito tributário inclui a apreciação dos recursos e reclamações administrativas, pois, conforme o art. 145, I, do CTN, por força de impugnação do sujeito passivo, o lançamento poderá ser alterado no processo administrativo que o tratar. Assim entendem tanto o STJ como o STF (Recurso Especial nº 649.684 - SP (2004/0039698-3), Relator: Min. Luiz Fux; RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ de 24.04.2000; RESP 32.843-SP, Min. Adhemar Maciel, in DJ de 26.10.1998; RESP n. 190.092-SP, relatado pelo subscritor deste, in DJ de 1º.7.2002; RESP 173284/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 31.03.2003; S.T.F. , 2ª T., RE 91.019-SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, in RTJ 94/38; S.T.F. , 1ª T., RE 90.926-5/SP, Rel. Min. THOMPSON FLORES, in DJU 30.5.80. Precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE ns. 88.967, 91.019 e 91.812).

Nesse sentido, cabe observar que, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, apenas há processo administrativo de natureza contenciosa e, consequentemente, revisão administrativa, quando em atividade de gestão ou inspeção a Administração não homologa a atividade antecipada do contribuinte e, por conta disso, ocorre lançamento de ofício oportunamente impugnado pelo sujeito passivo.

É de se observar que o Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, dispõe em seu art. 6º que “*todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva*”. Também é de se observar ao caso presente o que reza os arts. 3º e 4º da Lei Federal nº 9.784/99, no que diz respeito aos direitos e deveres dos administrados perante a Administração Pública:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações; II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de

interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo: I - expor os fatos conforme a verdade; II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III - não agir de modo temerário; IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Tendo em vista a colaboração legalmente determinada, seja na fase contenciosa em face da previsão constitucional do art. 5º, LIV e LV da CF/88, seja na fase procedimental em que se estabelece a relação jurídica (ainda que predominantemente seja regida pelo princípio inquisitório) a colaboração e cooperação mútua deve existir em face do princípio da confiança e boa-fé que devem reinar entre a autoridade fiscal e o contribuinte, já que em face da ordem constitucional vigente, ambos estão estreitamente ligados com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e devem balizar o comportamento do contribuinte.

Ora, a natureza jurídica do lançamento tributário, por qualquer via, inclusive auto de infração, é de ato administrativo de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da Administração Pública (Poder Executivo), sem espaço para discricionariedade da autoridade fiscal. Essa atribuição também alcança a função do órgão administrativo judicante.

É que o lançamento tributário é ato administrativo singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao fim e ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, “o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário” (NAVARRO COELHO, Sacha Calmon de, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 755. Nesse mesmo sentido, MAIOR BORGES, José Souto, *Lançamento Tributário*, 2ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999, p. 104).

Ademais, a revisão administrativa do lançamento integra a constituição definitiva do crédito tributário. Tal revisão decorre do poder de *aututela* que ao tratar de um direito público indisponível visa apenas firmar o ato em revisão dentro da estrita legalidade, de modo a que, garantindo os direitos individuais do contribuinte se faça realizar o Direito com o correto ingresso do crédito tributário decorrente da hipótese de incidência realizada. Isto deve ocorrer, ainda que inicialmente o crédito tributário seja exigido aquém do valor devido (quando ao órgão judicante administrativo deve recomendar à autoridade competente a lavratura de lançamento complementar), ou não acolher qualquer redução do valor efetivamente devido (quando isto contrariar a verdade material ou a legalidade do lançamento), pois, na seara administrativa tributária não se observa o princípio da “*non reformatio in pejus*”. A subsidiar esse entendimento no âmbito jurisprudencial está o seguinte aresto do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

ADMINISTRATIVO - FUNCIONAMENTO DOS BANCOS - EXIGÊNCIAS CONTIDAS EM LEI ESTADUAL E MUNICIPAL - LEGALIDADE.

1. A jurisprudência do STF e do STJ reconheceu como possível lei estadual e municipal fazerem exigências quanto ao funcionamento das agências bancárias, em tudo que não houver interferência com a atividade financeira do estabelecimento (precedentes).

2. Leis estadual e municipal cuja arguição de inconstitucionalidade não logrou êxito perante o Tribunal de Justiça do Estado do RJ.

3. Em processo administrativo não se observa o princípio da "non reformatio in pejus" como corolário do poder de autotutela da

administração, traduzido no princípio de que a administração pode anular os seus próprios atos. As exceções devem vir expressas em lei.

4. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 21981/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 05/08/2010). (os grifos não estão no original)

No caso em apreço, o contribuinte tempestivamente impugnou o Auto de Infração e no curso do processo colaborou para o seu aperfeiçoamento declarando sua conformidade com o procedimento fiscal ajustado, ou melhor, confirmando que, de fato, não recolheu o ICMS antecipação parcial (ainda que em menor valor que o inicialmente acusado), de modo a que a exigência fiscal inicial se acha aperfeiçoada e sem inconsistências, sejam de ordem material ou formal.

Ao contrário do que alega o impugnante, as inconsistências que pontuou na impugnação foram corrigidas na forma permitida pela legislação; ajustada em sua verdade material, inclusive atestada pelo próprio impugnante. Assim, o lançamento tributário impugnado, mantendo a mesma infração (falta de pagamento antecipado de ICMS) foi devidamente saneado. Alerta, por consequência, que o escrito ou entendido pelo autuante na informação fiscal não implica em mudança de fulcro da infração, nem representa novo lançamento tributário.

Não há, portanto, qualquer razão lógica para reabertura de prazo para impugnação ao lançamento tributário, até porque nada mais há que impugnar quanto ao cometimento da infração acusada, uma vez que o contribuinte, não só colaborou na apuração do seu real valor, como, depois de impugnar o lançamento tributário, recolheu parte de valor a ele relativo (fl. 123).

À autoridade fiscal cabe a prova do cometimento da infração e ela não só foi feita (fls. 8-21, 107 e arquivos do CD de fl. 107, no qual constam os demonstrativos ajustados por ocasião da informação fiscal), mas corroborada pelo impugnante.

Ao impugnante, como disposto no art. 123 do RPAF, compete provar suas alegações e, exercendo seu pleno direito de defesa, não trouxe aos autos provas cabais da tributação das mercadorias objeto da infração, ainda que posteriormente, por saídas regulares, de modo a convencer-me de suas assertivas.

Outrossim, de fato, em caso de comprovada saída das mercadorias por tributação normal, cujo recolhimento do ICMS antecipação parcial não foi efetuado oportunamente, conforme § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, a infração será apenas passível da multa aplicada, mas, nesse caso, repito, a prova compete ao sujeito passivo porque o objeto do procedimento fiscal levado a efeito e em discussão nesse processo foi a verificação de cumprimento da obrigação tributária prevista no art. 42-A, *caput*, da citada lei. Caso o contribuinte houvesse comprovado a tributação das mercadorias objeto da infração constatada sobraria apenas a sanção sugerida que, se paga integralmente antes da impugnação, conforme o disposto no art. 45, § 1º da Lei 7.014/96, por ser advinda da lei, impõe-se a redução da multa na forma pedida. Entretanto, a despeito das regras veiculadas pelo art. 123 do RPAF, em especial, a do seu § 5º, nas oportunidades que se manifestou nos autos isto não ocorreu:

Art. 123... § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Em todo caso, em face à não cumulatividade tributária do ICMS, conforme o art. 26, § 6º, da Lei nº 7.014/96, em pagando o imposto aqui exigido, o sujeito passivo tem direito a crédito correspondente para compensar na oportunidade da regular apuração do ICMS no regime de conta corrente fiscal, com o que, prejuízo algum sofrerá.

Do contrário, como há possibilidade de recurso a instância superior, por meios adequados, o impugnante, fundamentado suas razões, ainda poderá comprovar a efetiva tributação das mercadorias objeto desta exigência fiscal por ocasião das saídas (por exemplo, demonstrando

que em face de sua rotatividade comercial, comprovar que todas elas não mais constam de seu estoque), de modo a convencer o órgão julgador recursal acerca da manutenção apenas da multa sancionatória, mas sem possibilidade da redução prevista no art. 45, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, diante de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da infração, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencto	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
Infração 01					
28-02-2013	09-03-2013	1.782,88	17	60	303,09
31-03-2013	09-04-2013	1.101,35	17	60	187,23
31-05-2013	09-06-2013	917,53	17	60	155,98
31-07-2013	09-08-2013	14.141,65	17	60	2.404,08
31-08-2013	09-09-2013	12.757,41	17	60	2.168,76
30-11-2013	09-12-2013	10.312,35	17	60	1.753,10
31-12-2013	09-01-2014	7.372,06	17	60	1.253,25
31-01-2014	09-02-2014	4.564,12	17	60	775,90
31-03-2014	09-04-2014	20.402,88	17	60	3.468,49
30-04-2014	09-05-2014	11.853,24	17	60	2.015,05
31-05-2014	09-06-2014	12.336,06	17	60	2.097,13
30-06-2014	09-07-2014	15.153,71	17	60	2.576,13
31-07-2014	09-08-2014	55.016,41	17	60	9.352,79
31-08-2014	09-09-2014	55.548,06	17	60	9.443,17
30-09-2014	09-10-2014	34.918,29	17	60	5.936,11
31-12-2014	09-01-2015	9.575,71	17	60	1.627,87
31-01-2015	09-02-2015	7.105,06	17	60	1.207,86
28-02-2015	09-03-2015	1.282,06	17	60	217,95
31-05-2015	09-06-2015	103.122,53	17	60	17.530,83
31-07-2015	09-08-2015	41.899,94	17	60	7.122,99
31-10-2015	09-11-2015	85.485,41	17	60	14.532,52
30-11-2015	09-12-2015	8.225,00	17	60	1.398,25
31-12-2015	09-01-2016	106.624,65	17	60	18.126,19
31-01-2016	09-02-2016	15.521,12	17	60	2.638,59
31-03-2016	09-04-2016	50.267,76	17	60	8.545,52
30-06-2016	09-07-2016	4.315,65	17	60	733,66
31-08-2016	09-09-2016	59.897,18	17	60	10.182,52
Total da Infração					127.755,01

VOTO VENCEDOR (JOÃO VICENTE COSTA NETO)

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a não considerar o destaque da Informação Fiscal, em que o d. agente Fiscal manifesta que, por equívoco foi lançado no demonstrativo do débito da autuação o valor do imposto por antecipação que o sujeito passivo deixara de efetuar à época dos fatos geradores, quando o correto era para lançar a aplicação de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização e devidamente registrada na sua escrita

fiscal, com saída posterior tributada normalmente, vez que, quando do desenvolvimento da ação fiscal, os registros comprovam ter sido recolhido o imposto nas operações de saídas posteriores.

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, relativas às operações objeto da presente autuação, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, que a seguir descrevo:

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”;

(Nota: A redação atual do § 1º do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07).

Aliás, em sede de defesa, o sujeito passivo, inclusive, argui como devida a cobrança da multa (§ 1º, do, art. 42, da Lei 7.014/96, c/c inc. II “d”, do mesmo diploma legal), tendo como base o levantamento do imposto devido por antecipação não recolhido à época dos fatos geradores na forma do demonstrativo às fls. 26/27 dos autos.

No caso específico, o Autuante, consubstanciado nas considerações de defesa do sujeito passivo, desenvolve revisão no demonstrativo que dá fundamentação a autuação (fls. 17/20), que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 21, que diz respeito à relação das operações de aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas para fins de comercialização, que o defendente deixou de recolher o ICMS antecipação, no período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2016; onde apresenta novo levantamento do imposto devido por antecipação não recolhido à época, alterando o valor original de R\$180.102,08, para o valor de R\$122.755,16.

Sobre esse novo valor levantado de R\$122.755,16, o d. agente Fiscal se manifesta pela aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) e não a cobrança do imposto propriamente como assim está caracterizado na infração objeto em análise. Com isso afirma que deve ser cobrada na autuação a multa no montante de R\$76.653,10 (fl. 106), correspondente a 60% do montante de R\$122.755,16 levantado, em sede de Informação Fiscal de imposto não recolhido por antecipação de forma tempestiva.

Nesse sentido, está claro nos autos, em especial quantos aos termos descritos na Informação Fiscal às fls. 105/106 dos autos, que o defendente incidiu no descumprimento da obrigação acessória, porque não operou o pagamento do imposto por antecipação parcial tempestivamente na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, mas recolheu o imposto na operação ou operações de saída posteriores, o que não é negado entre as partes.

Isto posto, considerando o determinado na legislação (art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96) verifico a insubsistência da infração, objeto em análise, quanto à obrigação principal; entretanto está comprovado o cometimento de infração de obrigação acessória vinculada à imputação original, sendo devida a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”, ou seja a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, alinhando com a Jurisprudência deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, como o entendimento expressado no Acórdão CJF 0551-12/06, relativo a matéria não igual, mas semelhante ao objeto da presente autuação.

Sobre a transformação da infração, objeto em análise, de obrigação principal para obrigação acessória consubstanciada no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, o defendente não se

opõe; entretanto é de seu entendimento que, tal alteração se apresenta como mudança de fulcro, e, portanto se deve abrir o prazo de defesa, dando-lhe o direito de pagar a multa, ora imputada, com a redução prevista nos percentuais postos no art. 45 do mesmo diploma legal, mais especificamente com a redução de 90% no caso previsto no §1º do mesmo artigo, o que não concordo.

O §1º, art. 45 da Lei 7.014/96 orienta que o valor das multas previstas nos incisos II, III e VII do art. 42 desta Lei, no caso em análise inciso II, a redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral.

Ocorre que não se trata de mudança de fulcro da autuação, vez que já existe a previsibilidade na Lei (art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96), que, 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 saídas posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na legislação.

Aliás, se a mudança da autuação de obrigação principal, para obrigação acessória, fosse caracterizada como uma mudança de fulcro, o que não é este meu entendimento, por já estar previsto na legislação pertinente essa alteração; seria o caso de se aplicar a nulidade da autuação de ofício, com a recomendação do refazimento da sanção fiscal, a salvo de falhas, abrindo a possibilidade do defendente, como arguido na defesa, de pagar a sanção aplicada, com a redução de 90% se, antes do encerramento do prazo para impugnação do novo lançamento, o pagamento ocorrer de forma integral.

Neste caso específico, ao se manifestar pela alteração dos lançamentos da infração de obrigação principal para obrigação acessória, não se está mudando o fulcro da autuação, vez que se está mantendo a multa do lançamento constituído originalmente tipificada no artigo 42, inc. II, “d”, da Lei 7.014/96; e expurgando do lançamento constituído os valores decorrentes da obrigação principal, relativo a antecipação parcial do ICMS não recolhido na ocorrência dos fatos geradores, mas comprovadamente, recolhido nas operações de saída posteriores, com isso evitando o recolhimento em duplicidade do imposto aos cofres do Estado.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido conforme extrato do SIGAT às fls. 123/124.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269283.0003/17-8**, lavrado contra **MACAM COMÉRCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS EIRELI - EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa pecuniária de 60%, no valor de **R\$76.653,01**, prevista no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2017.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO VENCEDOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR