

**PROCESSO** - A. I. Nº 269197.0002/12-5  
**RECORRENTE** - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. (O ATACADÃO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0234-03/12  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 12.07.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0267-13/13**

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA DA CARGA TRIBUTÁRIA. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS COM TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DISPENSADO ÀS OPERAÇÕES NORMAIS. MULTA PERCENTUAL CALCULADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Cuidam os autos de apreciar o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão exarada pela 3ª JFJ que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2012, exigindo o valor histórico de R\$15.566,03, em decorrência de quatro infrações, sendo objeto deste Recurso apenas às infrações abaixo:

**INFRAÇÃO 1:** Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$2.980,38. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2:** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Valor do débito: R\$1.241,96. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 3:** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a outubro e dezembro de 2010. Valor do débito: R\$1.865,66.

Em sua análise, o i. Relator da 3ª. JFJ iniciou dizendo que o autuado preliminarmente suscitou a nulidade, alegando que o lançamento foi fundamentado em fatos não previstos em lei e em erro material. E que o defendente também alegou que a fiscalização deixou de observar as disposições contidas nos arts. 108, I e 196 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual a

lavratura do Auto de Infração se dará no local da verificação da infração, ou seja, no próprio estabelecimento fiscalizado. E segue narrando:

*“Observo que os dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS, sendo indicados artigos do RICMS/BA. Ademais, não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.*

*Quanto à alegação de que o presente Auto de Infração foi lavrado fora do estabelecimento, observo que de acordo com o § 1º, do art. 39, do RPAF/99, “o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento infrator, na repartição fiscal ou no local onde se verificar ou apurar a infração”. Por isso, inexistente qualquer irregularidade em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração na repartição fiscal.*

*Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*No mérito, a infração 01 trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010.*

*Na descrição do fato consta a informação de que o autuado utilizou a redução de base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00 em relação a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.*

*Na defesa apresentada, o autuado reconheceu o débito no valor de R\$ 656,64 e impugnou R\$ 2.323,74, alegando que em relação aos produtos listados no anexo I, que serviu para a apuração do ICMS, parte deles não está sujeita ao regime da substituição tributária. Afirma que o produto denominado CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) não faz parte do Protocolo n.º 41/2008 e 97/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Diz que o produto GRANULADO COLORIDO (CHOC. GRANULADO COLORIDO MAVAL - NCM 1704.90.20) não se trata de um chocolate pronto para o consumo e não está inserido no art. 353, item 8.5, do RICMS/BA. Quanto ao produto AVE CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00) alega que não está incluído no art. 353, item 9, do RICMS/BA.*

*Em relação à mercadoria CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10), concordo com a informação do autuante de que a partir da alteração 102 do RICMS/97, pelo Decreto 11.089/08, com efeitos a partir de 01/06/2008, foi dada nova redação ao item 30 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, relativamente às peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores. Desta forma as “capas automotivas” estão incluídas no regime da substituição tributária interna, por isso, não acato a alegação defensiva.*

*Quanto ao produto GRANULADO COLORIDO (CHOC. GRANULADO COLORIDO MAVAL - NCM 1704.90.20) o defendente afirma que não se trata de um chocolate pronto para o consumo e não está inserido no art. 353, item 8.5, do RICMS/BA.*

*No item 8.5 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, constam os seguintes produtos: chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00.*

*Foi citado pelo autuante o PARECER GECOT/DITRI N° 10401/2009. No mencionado Parecer consta a informação de que no item 8.5 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 consta o código de NCM 1806.90.00, bem como a descrição de outras preparações de confeitaria, o que leva ao entendimento de que os produtos “granulado macio e o chocolate bolinhas”, utilizados como confeitos, classificados na posição da NCM 1806.90.00, estão sujeitos ao regime da substituição tributária prevista no art. 353, II, item 8, sub-item 8.5 do RICMS-BA.*

*Embora o autuado tenha informado código de NCM diverso daquele constante no RICMS/BA, a descrição do produto, CHOCOLATE GRANULADO COLORIDO MAVAL não deixa dúvida de que se trata de preparação para confeitaria pronta para o consumo.*

*Vale salientar, que a legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código de NCM, e no caso em exame, a descrição do produto objeto da autuação está prevista na legislação, levando à conclusão de que se encontra enquadrada na substituição tributária.*

*Quanto à mercadoria CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00) o defendente apresentou o entendimento de que não está incluída no art. 353, item 9, do RICMS/BA.*

*No item 9 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, consta a seguinte descrição: produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, exceto charque - NCM 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209.00 e 0210.*

*Na listagem de NCM constam os códigos e as respectivas mercadorias, de tal forma que devem ser classificadas na posição que abranja mercadorias mais semelhantes.*

*Em relação ao código de NCM citado pelo autuado consta a seguinte listagem:*

*0208 - Outras carnes e miudezas comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas.*

*02081000 - De coelhos ou de lebres*

*02083000 - De primatas*

*02084000 - De baleias, golfinhos e marsuínos (mamíferos da ordem dos cetáceos); de peixes-boi e dugongos (mamíferos da ordem dos sirênios)*

*02085000 - De répteis (incluídas as serpentes e as tartarugas marinhas)*

*02089000 - Outras*

*Como a mercadoria objeto da autuação não apresenta semelhança com aquelas da classificação adotada pelo defendente, entendo que houve equívoco quanto ao código de NCM indicado, estando correto o entendimento de que, por se tratar de produtos comestíveis resultantes do abate de aves, tais produtos encontram-se enquadrados no código de NCM 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05, portanto, estão sujeitos ao regime da substituição tributária, com o pagamento do imposto por antecipação tributária. Entendo que assiste razão ao autuante e concluo pela procedência deste item do presente lançamento.*

*Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a outubro de 2010.*

*O autuado reconhece como devido o valor de R\$ 642,66 e impugna R\$ 599,30, alegando que os produtos inclusos no anexo II, do Auto de Infração não estão sujeitos ao regime da substituição tributária. Diz que o produto denominado CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) não faz parte do Protocolo n.º 41/2008 e 97/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Como os referidos produtos estão sujeitos ao regime normal de apuração, o autuado escriturou as respectivas notas fiscais e em consequência aproveitou o crédito fiscal.*

*Como já foi dito na infração anterior, a partir da alteração 102 do RICMS/97, pelo Decreto 11.089/08, com efeitos a partir de 01/06/2008, foi dada nova redação ao item 30 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, relativamente às peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores. Desta forma as “capas automotivas” estão incluídas no regime da substituição tributária interna, por isso, não acato a alegação defensiva.*

*Conforme previsto no art. 97, inciso, IV, alínea “b” do RICMS/97, “é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária”. Mantida a exigência fiscal.*

*Infração 03: Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a outubro e dezembro de 2010.*

*O art. 42, inciso II, alínea “d” do RICMS/97 prevê a aplicação da multa de sessenta por cento do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial. Portanto, no caso em exame, não se trata de exigência de imposto, e sim, aplicação de penalidade por falta de cumprimento da obrigação principal, relativamente ao recolhimento do ICMS por antecipação tributária, estando a multa exigida de acordo com a legislação em vigor.*

*Vale salientar, que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensada de exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96.*

*O autuado reconhece como devido o valor de R\$ 656,64, e impugna R\$ 761,45, alegando que os produtos não acatados não estão sujeitos ao regime da substituição tributária: CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) e AVE CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM*

0208.90.00).

*Considerando que não foram acatadas as alegações defensivas quanto aos mencionados produtos, e se não foi comprovado o recolhimento do imposto antecipadamente, cabe a aplicação da multa na forma estabelecida na legislação. Neste caso, não é exigido o cumprimento da obrigação principal, tendo em vista a conclusão da fiscalização de que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto pelo regime normal de apuração, estando a penalidade exigida de acordo com o § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96.*

*Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Concluo pela subsistência desta infração, haja vista que o débito apurado está de acordo com o previsto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96.*

*Infração 04: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2010.*

*O defendente alegou que o imposto foi apurado com base na omissão de saídas, contrariando o levantamento fiscal. Em relação à omissão de entradas, diz que não há nos relatórios fiscais qualquer menção a valores de receitas não contabilizadas pelo autuado ou, ao custo de entradas omitidas.*

*Na informação fiscal, o autuante reconhece que a melhor descrição dos fatos para a infração, realmente não foi a apresentada nos autos, e diz que no levantamento fiscal não foi apurada nenhuma omissão de entrada. Informou que a descrição correta da infração 04 é: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Observo que foi acostado às fls. 42 a 65 dos autos o demonstrativo resumo da apuração da base de cálculo do imposto exigido, constando no cabeçalho que se refere ao “Demonstrativo do levantamento quantitativo de estoque – omissão de saída 2010”.*

*Analisando o mencionado demonstrativo, constato que ao contrário do afirmado pelo autuante há indicações de que foi apurada omissão de entrada de mercadorias. O primeiro item, por exemplo, consta que não houve estoque inicial, estoque final, nem entrada da mercadoria “ABRIDOR DE GARRAFA INOX”, código 23875902, mas houve saída de 95 unidades da referida mercadoria. Neste caso, ficou caracterizado a omissão de entrada de 95 unidades, e tal fato ocorreu em diversas mercadorias, o que está perfeitamente indicado no levantamento fiscal na coluna “Quantidades omitidas em unidades por código”, aparecendo o resultado com o sinal negativo (-).*

*Quanto à base de cálculo, a Portaria 445/98 estabelece no art. 13, I, que no caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas, neste caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas, conforme RICMS/97, art. 60, II “a”. Como não foram calculados os valores relativos à omissão de entradas, não há como afirmar que a omissão de saídas é maior do que a omissão de entradas. Portanto, apesar de ter sido efetuado o levantamento quantitativo para caracterizar o cometimento da infração apontada, não foi comprovado corretamente nos autos a base de cálculo do imposto exigido, como já mencionado anteriormente.*

*Entendo que não faz sentido a alteração pretendida pelo autuante na informação fiscal, e se trata de vício insanável, haja vista que os equívocos constatados implicaram cerceamento ao direito de defesa, considerando que no primeiro momento foi indicado omissão de saídas em valor superior à omissão de entradas, sem estabelecer quais os valores, e na informação fiscal o autuante indicou a existência apenas de omissão de saídas, apesar de o levantamento fiscal não refletir o este resultado.*

*De acordo com o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, é nulo o lançamento de ofício “que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”. Portanto, caso em exame, o valor indicado no demonstrativo elaborado pelo autuante não traz segurança em relação à infração, base de cálculo e imposto exigido. Assim, concluo pela nulidade deste item do Auto de Infração.*

*O defendente contestou a multa exigida, dizendo que ocorreu inadequada capitulação da multa aplicável nas infrações, porque, ainda que a autuação fosse mantida, a multa em questão é das mais graves previstas na legislação e inaplicável em razão do erro na consideração da tipificação legal.*

*Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é conseqüência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, para as infrações consideradas procedentes, conforme estabelece o art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e VII, “a” da Lei 7.014/96.*

*Relativamente à taxa SELIC, não obstante as alegações defensivas, a mencionada taxa é prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.”*

E julga pela Procedência Parcial do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Em sede de Recurso Voluntário, o recorrente adentrando ao Mérito, cita que a infração 1 é fundamentada no recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por ter a empresa utilizado indevidamente a redução de base de cálculo do Decreto nº 7.799/00 de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, conforme demonstrativo no anexo: R\$ 2.980,38.

Da mesma forma, manteve-se a Infração 2 pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária, anexo II: R\$ 1.241,96.

Alega o recorrente, consoante defesa inicial, que o produto CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10), não faz parte dos Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

Cita que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal excluiu do lançamento fiscal, entendendo que o referido produto não está sujeito ao regime da substituição tributária, conforme Acórdão JF 0116-04/12 o qual transcreve.

O recorrente indica a elaboração da planilha de produtos, com sua descrição e NCM/SH, a fim de demonstrar a não sujeitabilidade dos referidos produtos ao regime da substituição tributária em face do princípio da especificidade.

Assim, estariam as mercadorias em discussão, fora do campo de abrangência do Convênio ICMS 110/2007, Protocolo ICMS 41/2008, Decreto nº 11.462/2009 e Artigo 353, II, do RICMS/BA.

Destaca que a legislação tributária exige a classificação para fins de enquadramento do produto no regime da substituição tributária, de acordo com as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, especialmente seu art. 3º, “b”. 10, as quais reproduz.

No mesmo sentido é a defesa em relação ao produto AVE CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00, pois que não está incluso no art. 353, 9, do RICMS/BA.

*“9 - produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, exceto charque - NCM 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209.00 e 0210 (Lei nº 7.753/00);*

A NCM do produto é NCM 0208.90.00.

Diz que o próprio autuante informa que a NCM mencionada não está inclusa no art. 353, 9, do RICMS/BA, pois a classificação na posição 01.05 é taxativa para galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'água, das espécies domésticas vivas, ou seja, não inclui a AVE CODORNA, qual estaria classificada na subposição 01.06.39.90. 13. Assim, a AVE CODORNA não está sujeita ao regime da substituição tributária.

Para os presentes casos, cita o recorrente ser do entendimento do CONSEF/BA que os referidos produtos sejam excluídos do levantamento fiscal por falta de acordo ou protocolo que preveja a substituição tributária, transcrevendo o Acórdão JF 0146-03/03.

Segue o recorrente comentando que por não estarem inclusos referidos produtos no regime da ST, o crédito fiscal foi aproveitado de forma regular.

Passa ao comentário da infração 3, a qual aplica multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas a substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, anexo III: R\$ 1.865,66.

Aduz demonstrando que os produtos acima descritos não estão sujeitos ao regime da substituição tributária, e se tratando de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração, a saída é tributada normalmente, merecendo reforma a r. Decisão que manteve a imposição de multa.

Tratou-se, entende, de infração por descumprimento de obrigação acessória que, deve seguir a mesma sorte da obrigação principal.

Para esta acusação deverá ser excluída a multa imposta em estrito respeito aos princípios da legalidade e especificidade retro expostos.

Passando à consideração do Direito, o recorrente menciona que o lançamento de ofício, impõe ilegalmente ao autuado o pagamento de diferença de imposto sob os mais diversos fundamentos ao tempo que, quer impedir a utilização do crédito fiscal naquelas operações sujeitas ao regime normal de apuração.

Menciona que a CF/88 determina que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*” (art. 155, § 2º, I). Se tratar de operação alcançada pela substituição tributária ter-se-á que considerar, ainda, outras disposições.

Transcreve citações de mestres do direito, como os juristas Dr. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTONIO CARRAZA, acerca do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS.

Resume o recorrente que o direito ao crédito fiscal é constitucional; a exigência de pagamento do imposto sobre operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária é ilegal; de igual forma a exigência de diferença de imposto em operações com mercadorias beneficiadas com base de cálculo e alíquota reduzida e a não observância da classificação fiscal NCM/SH induz à imprecisão do lançamento de ofício, gerando a improcedência do lançamento.

No capítulo da IMPOSIÇÃO DE MULTAS, as define exorbitantes, pois supostas violações aos dispositivos do RICMS/BA, ensejaram a lavratura do Auto de Infração e a exigência fiscal de multas no percentual de 60%.

Alude a inexistência de ilegalidade no procedimento adotado pelo contribuinte, de modo que a autuação em parte é improcedente, o que por si só, afasta a aplicação de qualquer multa/penalidade.

Firma ter ocorrido inadequada capitulação da multa aplicável, porque, ainda que a autuação fosse mantida, a multa em questão é das mais graves previstas na legislação e inaplicável ao caso em testilha, bem como em razão do erro na consideração da base de cálculo.

Deixou-se de considerar a natureza tributária da multa, e seu conseqüente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento, como assevera em sua citação, o mestre SACHA CALMON NAVARRO.

Passa ao comentário da aplicação de juros, nominando de abuso insanável a pretensão vontade fiscal de aplicar ao débito exigido taxa de juros baseada na SELIC, pois, tal como aconteceu com a TRD, tem sofrido fortes revezes no Judiciário, pela sua óbvia inconstitucionalidade e pela sua inaplicabilidade para fins tributários, culminando com a Decisão de sua arguição pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no RESP n.º 215.881/PR (DJU 19/06/2000).

Dispiciendo entende, a esfera administrativa insistir nesse entendimento em face da gritante inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da SELIC.

Quanto aos juros, aduz serem extrínsecos ou adventícios, e frutos civis do capital ou frutos produzidos pelo capital.

Em outras palavras, esse novo valor é uma entidade que se aditou ao principal e não uma entidade de readaptação do próprio principal como se dá com a correção monetária.

Cita que, não bastando a total inconsistência do Auto de Infração e das multas aplicadas, quer ainda o Fisco exigir taxa de juros sabidamente ilegal e inconstitucional, o que leva o recorrente requerer que sejam, na eventualidade de se manter a procedência da autuação, excluídos os juros e multas aplicados.

Finaliza seu Recurso Voluntário postulando para que seja reformada a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal para julgar Improcedente o Auto de Infração em testilha.

## VOTO

Presentes o atendimento às formalidades legais, inexistindo nos autos quaisquer das ocorrências elencadas na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, os quais determinariam a nulidade do presente lançamento fiscal.

Constam do Auto de Infração em comento, quatro acusações, das quais o recorrente se insurge quanto às três primeiras: falta de recolhimento de ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, relativo à mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária.

Os lançamentos das sujeições passivas têm previsão expressa no RICMS/97, e foram definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados. O Auto de Infração em tela consigna as disposições contidas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como a Lei nº 7.014/96, que fundamentam esse imposto no Estado da Bahia.

O deslinde das acusações, passa ao redor do fato de ter-se patente se as mercadorias objeto da autuação, estão ou não sujeitas ao regime da substituição tributária.

Os Protocolos ICMS 41/08 e 97/10 dispõem sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas que celebraram este protocolo, do qual a Bahia é signatária. Atribuíram ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.

O mérito na infração 1 resulta do recolhimento a menos do ICMS, por erro na determinação da base de cálculo do imposto, em saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Os fatos descrevem que o autuado utilizou a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00 em relação a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Nesta infração, reconheceu o débito no valor de R\$ 656,64 e impugnou R\$ 2.323,74, sob alegação de que os produtos listados no anexo I, contidos na presente acusação e que serviram para a apuração do ICMS, parte deles não está sujeita ao regime da substituição tributária. Destaca que o produto denominado CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) não faz parte dos Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Da mesma forma, que o produto GRANULADO COLORIDO (CHOC. GRANULADO COLORIDO MAVAL - NCM 1704.90.20) não é um chocolate pronto para o consumo e não está inserido no art. 353, item 8.5, do RICMS/BA. Quanto ao produto AVE CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3 KG - NCM 0208.90.00) alega que não está contemplado no art. 353, item 9, do RICMS/BA.

Visto que para o item CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10), a partir da alteração 102 do RICMS/97, pelo Decreto nº 11.089/08, com efeitos a partir de 01/06/2008, foi dada nova redação ao item 30 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, relativamente às peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores. Desta forma resulta

entender, acompanhando a Decisão, que as “capas automotivas” com aplicação específica em veículos automotores, estão incluídas no regime da substituição tributária.

De igual sorte, quanto ao produto GRANULADO COLORIDO (CHOC. GRANULADO COLORIDO MAVAL - NCM 1704.90.20) a afirmação da defesa de que não se trata de um chocolate pronto para o consumo e não está inserido no art. 353, item 8.5, do RICMS/BA, não a entendo procedente, pois referido item 8.5, inciso II abriga os seguintes produtos: chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00.

No mencionado Parecer GECOT/DITRI N° 10401/2009, há a informação de que no item 8.5 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 consta o código de NCM 1806.90.00, bem como a descrição de outras preparações de confeitaria, o que conduz entender que os produtos “*granulado macio e o chocolate bolinhas*”, utilizados como confeitos, classificados na posição da NCM 1806.90.00, estão sujeitos ao regime da substituição tributária prevista no art. 353, II, item 8, sub-item 8.5 do RICMS-BA.

Em que pese o recorrente ter mencionado código de NCM diverso daquele constante no RICMS/BA, a descrição do produto, CHOCOLATE GRANULADO COLORIDO MAVAL revela tratar-se de preparação para confeitaria, e pronta para o consumo, donde se conclui pelo enquadramento na substituição tributária.

Em relação à mercadoria CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00), constato que o item 9 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, apresenta a seguinte descrição: “*produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, exceto charque - NCM 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209.00 e 0210.*”

Os códigos de NCM e as descrições das respectivas mercadorias ensejam classificação em posições que abrangem mercadorias mais semelhantes. No código da NCM apresentado pelo recorrente, dentre diversas espécies de carnes, algumas exóticas, constam também classificação genérica de “outras” (carnes), a saber;

*“0208 - Outras carnes e miudezas comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas.*

*02081000 - De coelhos ou de lebres;*

*02083000 - De primatas;*

*02084000 - De baleias, golfinhos e marsuínos (mamíferos da ordem dos cetáceos); de peixes-boi e dugongos (mamíferos da ordem dos sirênios)*

*02085000 - De répteis (incluídas as serpentes e as tartarugas marinhas)*

*02089000 – Outras”.*

Dadas estas espécies não guardarem semelhanças com a família “Aves”, na qual se enquadra a Codorna em análise, entendo “*prima facie*” correto de que, por se tratar de grupo com produtos comestíveis resultantes do abate de aves, tais produtos encontrar-se-iam enquadrados no código de NCM 0207 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05, portanto, este item estaria sujeito ao regime da substituição tributária, com o pagamento do imposto por antecipação tributária, conforme agiu a autuação.

Entretanto uma análise mais detida revela equívoco do autuante quando lançou imposto e em sua informação fiscal enquadrou a ave de codorna na NCM 02.07 porque ela fazia parte da posição 01.05, assim descritas:

<b>02.07</b>	<b><i>Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.</i></b>
<b>01.05</b>	<b><i>Galos, galinhas, patos, gansos, perus, peruas e galinhas-d'angola (pintadas), das espécies domésticas, vivos.</i></b>

Assiste razão ao recorrente. O NCM 02.07 e também o 01.05 enquadrado pelo autuante e acatado pela i. JJF é específico para galos, perus, patos, gansos e galinha d'angola, desde que sejam aves "vivas". Assim, entendo que o produto CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00), deve ser classificado dentro da forma geral, em outras carnes e miudezas comestíveis congeladas, não estando sujeita à substituição tributária prevista no artigo 353, inciso II, item "9", do RICMS-BA/97.

Esta infração é, portanto, parcialmente subsistente.

Infração 2: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a outubro de 2010.

Reconhecido pelo recorrente o valor de R\$ 642,66 e impugnados R\$ 599,30, sob a mesma alegação já vista que os produtos inclusos no anexo II, do Auto de Infração não estão sujeitos ao regime da substituição tributária, no caso a CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) a qual não faria parte do Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. O atuado escriturou as respectivas notas fiscais e aproveitou o crédito fiscal.

Conforme já visto na infração anterior, e explicitado, que as "capas automotivas" estão incluídas no regime da substituição tributária interna, fica rejeitada a alegação defensiva.

Consoante previsão legal, art. 97, inciso, IV, alínea "b" do RICMS/97, "*é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária*".

A Infração 03 não trata de exigência de imposto, e sim, aplicação de penalidade por falta de cumprimento da obrigação principal, relativamente ao não recolhimento do ICMS por antecipação tributária, estando a multa exigida de acordo com a legislação em vigor. Relaciona-se a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a outubro e dezembro de 2010.

Destaco que o art. 42, inciso II, alínea "d" do RICMS/97 prevê a aplicação da multa de sessenta por cento do valor do imposto não recolhido por antecipação, e o mesmo ocorreria ainda que fosse o caso de antecipação parcial.

Na situação ora acusada, o contribuinte não antecipou o imposto, mas comprovadamente, recolheu o ICMS na operação ou operações de saída posteriores. A legislação prevê a dispensa de exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II da Lei nº 7.014/96.

Para esta acusação, o recorrente reconhece como devido o valor de R\$ 656,64, e impugna R\$ 761,45, e de igual forma vista anteriormente, alega que os produtos não acatados não estão sujeitos ao regime da substituição tributária: CAPA AUTOMOTIVA (AUTOM. CAPA P/CARRO AUTO FACIL - NCM 6307.90.10) e AVE CODORNA (RF. AVE CODORNA CONG. 1x1 3KG - NCM 0208.90.00).

Tendo em consideração o acatamento parcial das alegações defensivas quanto aos mencionados produtos, e que não foi comprovado o recolhimento do imposto antecipadamente, resulta a aplicação da multa na forma estabelecida na legislação. Entretanto, não é exigido o cumprimento da obrigação principal, tendo em vista que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto pelo regime normal de apuração, estando a penalidade exigida de acordo com o § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Comprovada pela fiscalização a tributação regular nas operações subsequentes, ocorridas com os dois produtos sujeitos à Substituição Tributária, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Com relação ao produto Ave Codorna, retro mencionado, por achar-se não afeto à Substituição Tributária,

diferente da acusação fiscal, procedo ao estorno dos valores acusados em relação a esse item, sejam, redução de R\$1.931,70 na infração 1, e de R\$120,48 na infração 3.

Voto pela manutenção parcial desta infração, de acordo ao citado § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

À alusão das multas serem caracteristicamente confiscatórias, não prospera, pois são estas legalmente previstas para as infrações apuradas. A multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, o qual abarca somente os tributos, e com relação a estes se destaque que, o art. 150, IV, da CF, veda aos entes federativos a utilização do tributo, com efeito, de confisco. As mesmas são regulares e legalmente previstas, conforme determinações expressas na Lei nº 7.014/96, art. 42, II, III, VII.

Quanto à aventada inconstitucionalidade da taxa SELIC, também constante da peça recursal, a apreciação dessa declaração transborda da competência deste CONSEF, consoante art. 167, I, do RPAF.

Decorrente das considerações acima esplanadas, assumem as infrações do presente Auto, as seguintes situações e valores:

INF	VR.ORIGINAL	JUNTA.J.FISCAL	REDUÇÕES	JULG.CÂMARA	STATUS
01	2.980,38	2.980,38	1.931,70	1.048,68	PROC. PARTE
02	1.241,96	1.241,96	0,00	1.241,96	PROCEDENTE
03	1.865,66	1.865,66	120,48	1.745,18	PROC. PARTE
04	9.478,03	0,00	0,00	0,00	NULA
<b>Total</b>	<b>15.566,03</b>	<b>6.088,00</b>	<b>2.052,18</b>	<b>4.035,82</b>	

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, nos termos acima exarados, devendo ser homologados os recolhimentos efetivamente ocorridos, apontados às fls. 170/172 do PAF.

## 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 **269197.0002/12-5**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. (O ATACADÃO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.290,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação principal, no valor de **R\$1.745,18**, prevista no art. 42, II, “d”, da mesma Lei, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR - RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS