

**A. I. N°** - 274068.0004/15-1  
**AUTUADO** - ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI  
**AUTUANTE** - CHRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/04/2016

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0046-01/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** OPERAÇÕES COM ECF. Operações efetuadas como se as mercadorias estivessem com sua fase de tributação encerrada. Demonstrado que as mercadorias, no período considerado, não integravam o regime de substituição. Mantido o lançamento, excluindo-se os períodos alcançados pela decadência. **b)** OPERAÇÕES COM NOTAS FISCAIS. Fato demonstrado nos autos. Excluídos os períodos alcançados pela decadência. **c)** RECLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS EM VIRTUDE DE FORMAÇÃO DE KIT OU DE SUA DESAGREGAÇÃO. Tal reclassificação não implica incidência de ICMS, pois quando a mercadoria é retirada do estoque é vai para o restaurante localizado no interior do próprio estabelecimento não está havendo uma “saída”, uma vez que a mercadoria continua dentro do próprio estabelecimento, apenas mudou de setor, haja vista que o fato gerador ocorre somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no momento do seu fornecimento pelo restaurante. Lançamento indevido. **d)** BAIXA DE ESTOQUE DECORRENTE DE PERDA, ROUBO OU DETERIORAÇÃO DE MERCADORIAS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 2. LIVROS FISCAIS. **a)** REGISTRO DE APURAÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E OS ESCRITURADOS NO LIVRO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Fato não impugnado quanto ao mérito. Excluídos os períodos alcançados pela decadência. **b)** REGISTRO DE SAÍDAS E REGISTRO DE APURAÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS. Crédito tributário alcançado pela decadência. **c)** REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. **c.1)** OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte quanto ao mérito. Reduzido o valor da multa, adequando-se ainda o seu percentual em função da alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da multa pela falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas a tributação de 10% para 1%, considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da

sua prática. Excluídos os períodos alcançados pela decadência. **c.2) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Lançamento não impugnado pelo contribuinte quanto ao mérito. Excluído período alcançado pela decadência. **3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO.** Fato não impugnado quanto ao mérito. Excluído o período alcançado pela decadência. **4. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA.** Lançamento não impugnado quanto ao mérito. Excluídos os períodos alcançados pela decadência. **5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. DIFERENÇAS TANTO POR OMISSÃO DE ENTRADAS QUANTO POR OMISSÃO DE SAÍDAS. a.1) LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS.** Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **a.2) LANÇAMENTO DO IMPOSTO COM BASE NA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, DECORRENTE DA FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, CARACTERIZANDO A EXISTÊNCIA DE SAÍDAS [RECEITAS DE VENDAS] NÃO CONTABILIZADAS EMPREGADAS NO PAGAMENTO DAS CITADAS ENTRADAS.** A autoridade fiscal deixou de observar a regra do art. 13, I, da Portaria nº 445/98, tendo em vista que, analisando-se esse tópico em conjunto com o anterior, fica patente que, num mesmo exercício (2010), foram encontradas diferenças tanto por omissões de entradas quanto por omissões de saídas, e portanto deveria ser cobrado o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária, que foi a das saídas, já objeto do tópico precedente. Lançamento indevido. **b) OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.** Fato demonstrado nos autos. Lançamento em conformidade com a orientação do art. 10, I, “a”, da Portaria nº 445/98. **b.2) LANÇAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO.** Fato demonstrado nos autos. Lançamento em conformidade com a orientação do art. 10, I, “b”, da Portaria nº 445/98. **6. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO.** Período alcançado pela decadência. **7. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL. FALTA DE PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEIXOU DE SER ANTECIPADO.** Não acatado o pleito de redução ou cancelamento da multa com fundamento no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Excluídos os períodos já alcançados pela decadência. **b) FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO AO AJUSTE DE ESTOQUE DE MERCADORIA QUE PASSOU A SER INCLUÍDA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO**

TRIBUTÁRIA. MACARRÃO INSTANTÂNEO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Ultrapassada a preliminar suscitada, haja vista que os lançamentos foram feitos de forma regular: o procedimento natural é que, ao final da fiscalização, tendo sido apuradas várias infrações, sejam todas elas lançadas de uma só vez, no mesmo Auto de Infração, pois a concentração de todas as infrações em um só Auto favorece a defesa, por permitir ao órgão julgador verificar se um lançamento tem correlação com outro ou se existem lançamentos em duplicidade - inclusive como ocorreu no presente caso. Acatada a alegação de decadência parcial dos valores lançados, com fundamento no §4º do art. 150 do CTN, pois não pode a fazenda pública proceder ao lançamento de créditos tributários depois de 5 anos contados da ocorrência dos fatos geradores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26.03.15, apura seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas - operações com ECF -, sendo lançado tributo no valor de R\$19.251,62, com multa de 60%;
2. Falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas - operações com Notas Fiscais -, sendo lançado tributo no valor de R\$1.866,56, com multa de 60%;
3. Falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas - reclassificação de mercadorias em virtude de formação de kit ou de sua desagregação -, sendo lançado tributo no valor de R\$17.234,24, com multa de 60%;
4. Falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas - baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração - sendo lançado tributo no valor de R\$792,59, com multa de 60%;
5. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores recolhidos e os escriturados na apuração do imposto, sendo lançado tributo no valor de R\$1.490,98, com multa de 60%;
6. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de divergência entre os valores escriturados no Registro de Saídas e os lançados no Registro de Apuração, sendo lançado tributo no valor de R\$986,17, com multa de 60%;
7. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, sendo lançado tributo no valor de R\$155,53, com multa de 60%;
8. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de utilização indevida de benefício da redução da base de cálculo, sendo lançado tributo no valor de R\$1.657,81, com multa de 60%;
9. Falta de recolhimento do imposto [ICMS] 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 mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2010), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$3.421,54, com multa de 100%;

10. Falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2010), sendo lançado imposto no valor de R\$382,52, com multa de 100%;
11. Falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2010), sendo lançado imposto no valor de R\$144,71, com multa de 60%;
12. Falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$1.594,22, com multa de 60%;
13. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente - multa de R\$7.327,17;
14. Falta de recolhimento por antecipação do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária - macarrão instantâneo -, sendo lançado imposto no valor de R\$4.776,97, com multa de 60%;
15. Falta de recolhimento do imposto [ICMS], pela presunção de omissão de saídas de mercadorias anteriormente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, fato esse apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto, sendo lançado imposto no valor de R\$10,21, com multa de 100%;
16. Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [entradas de mercadorias relativas a operações tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$1.219,09, equivalente a 10% das entradas não registradas;
17. Falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [entradas de mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$90,66, equivalente a 1% das entradas não registradas.

O autuado apresentou defesa (fls. 482/504) suscitando em preliminar a nulidade do Auto de Infração por afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Reclama que foram imputadas 17 infrações, e além deste Auto foram lavrados outros quatro, que no total somam estratosféricas 38 infrações. Indaga, mesmo com o novo prazo de 60 dias, se seria razoável e de bom senso a empresa exercer de forma plena o seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa em relação a essas 38 infrações, que, juntas, somam cerca de 1.000 páginas, em tão curto espaço de tempo. Diz que, diante de todas essas infrações, e levando em conta o pequeno valor de algumas delas, achou por bem pagá-las, a fim de poder concentrar sua atenção nas de maior valor. Observa que no julgamento do Auto de Infração nº 206884.0002/12-3 o próprio relator entendeu que o direito à ampla defesa e ao contraditório havia sido tolhido, e naquele julgamento mais dois conselheiros seguiram o seu voto, de modo que o Auto só não foi anulado em virtude do voto de qualidade do presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Aduz que, diante de tamanho prejuízo, o Poder Judiciário também já se manifestou a respeito da questão nos autos da Ação Anulatória nº 0553332-16.2014.8.05.0001. Requer a anulação do presente Auto de Infração em virtude de o seu direito ao contraditório e à ampla defesa ter sido tolhido.

Numa segunda preliminar, suscita a decadência parcial dos itens 1º, 3º, 6º, 12 e 13, dizendo que a empresa tomou ciência do Auto de Infração em 18.12.14 e este Auto envolve lançamentos

anteriores a 01.12.09, de modo que os fatos tidos como geradores da obrigação tributária ocorridos antes da data acima se encontram decaídos, em face do art. 150 do CTN. Cita como precedente uma decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda - Recurso nº 146.114, julgado pela 6ª Câmara, DRJ-Belém/PA. Aduz que o Poder Judiciário não se afasta dessa linha, conforme ementa do acórdão proferido pelo STJ nos Embargos de Divergência nº 101.407/SP.

No mérito, quanto ao item 1º, alega que os produtos objeto da autuação são sujeitos à substituição tributária, e por conta disso suas saídas não são mais tributáveis. As mercadorias são estas:

- a) esponjas, que passaram a ser sujeitas à substituição tributária apenas a partir de 1.7.10, em virtude do Protocolo ICMS 106/09, o mesmo ocorrendo com palhas de aço;
- b) panos esfregões, que foram adquiridos na Bahia, e estão sujeitos à substituição tributária, conforme o item 25.37 do anexo 1 do RICMS;
- c) amendoins, que foram recebidos com o imposto antecipado.

Impugna também o item 3º dizendo que não ocorreu nenhuma operação tributável no caso em questão, mas apenas uma reclassificação conforme indica o CFOP, e a empresa, seguindo orientação da SEFAZ, apontou o código nº 5.926 para registrar as movimentações internas de mercadorias submetidas a reclassificação, a fim de encaminhar as mercadorias do seu estoque para serem comercializadas em seu restaurante, através das comidas oferecidas, e assim sendo, a infração é nula, pois a empresa agiu de forma correta, ou seja, reclassificou as mercadorias, sem tributação, e, posteriormente, tendo sido essas mercadorias comercializadas no restaurante, recolheu sobre elas o ICMS.

Quanto aos itens 10, 11 e 15, diz que, da análise dessas três infrações e da 9ª infração, se percebe que a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada como de saída num mesmo exercício (2010), e sendo assim o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, de modo que o procedimento foi devidamente realizado através do item 9º, motivo pelo qual a empresa reconheceu a infração e fez o pagamento.

Reclama que a autoridade fiscal, em vez de ter se limitado à infração 9ª, também autuou, de forma equivocada, mais três situações - itens 2º, 3º e 15 -, porque na autuação o fiscal não levou em conta a regra do art. 15 da Portaria nº 445/98. Alega que o procedimento adotado nos itens 2º e 3º só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, e não em exercício fechado, como neste caso.

Considera demonstrado o equívoco do autuante, já que a única infração em tal situação é a do item 9º. Para corroborar seu ponto de vista, transcreve trechos do voto proferido no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0 pela relatora Rosany Nunes de Mello Nascimento. Aduz que o mesmo entendimento se repetiu no Acórdão JJF Nº 0305-02/11 e no Acórdão JJF Nº 0098-04/10, conforme trechos que transcreve.

Por essas razões, considera demonstrada a impertinência dos itens 10, 11 e 15, já que não têm embasamento legal na Portaria nº 445/98.

Com relação ao item 13, considera perfeitamente aplicável o §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, porque a irregularidade se refere unicamente a multa por descumprimento de obrigação acessória, devido ao não pagamento da antecipação parcial, ou seja, trata-se de uma falha operacional, sem qualquer grau de intenção de lesar o fisco, podendo ser aplicado o benefício previsto no aludido dispositivo legal, na medida em que a infração não foi praticada de forma dolosa e não implicou falta de recolhimento do tributo. Requer o cancelamento da infração ou a redução da multa, tomando por parâmetros o Acórdão CJF Nº 0206-12/05, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, e o Acórdão JJF Nº 0186-01/02, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Pede a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a violação ocorrida em relação ao seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, e, pelo princípio da eventualidade, requer a revisão do lançamento fiscal em relação ao item 1º e o reconhecimento da nulidade dos itens 10, 11 e 15, bem como a redução da multa de 60%, em virtude de se tratar apenas de um

descumprimento de obrigação acessória, que não ocasionou nenhuma lesão nem falta de recolhimento do tributo.

A autoridade autuante prestou informação (fls. 546/562) dizendo que, quanto à alegação de afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa em virtude de 5 Autos e 38 infrações, os 5 Autos são referentes a três filiais da empresa, tratando-se portanto de três trabalhos de auditoria, e, quanto ao elevado número de infrações, na realidade o que determina a quantidade de infrações é a quantidade de não observâncias da legislação cometidas pelo contribuinte, sendo que a fazenda tem o direito e o dever de reclamar *[sic]* o crédito tributário.

Com relação à preliminar de decadência parcial, a autuante observa que neste Auto não consta nenhum lançamento do exercício de 2009, pois todos os lançamentos são com fatos geradores de 2010, de modo que a alegação do defendente não tem fundamento.

No tocante ao item 1º, informa que:

- a) esponjas de aço e palhas de aço (lã de aço) têm a NCM 7323.10.00, tendo sido acrescentadas à substituição tributária através do Protocolo ICMS 171/10, e foram recepcionadas pela legislação baiana através do art. 6º do Decreto nº 12.444/10, com efeitos a partir de 1.11.10, de modo que estes itens tinham tributação [normal] até 31.10.10;
- b) panos esfregões têm a NCM 3921.14.00, conforme NF-e à fl. 252, não constando no Protocolo ICMS 106/09;
- c) quanto a amendoins, no anexo [anexo do Auto] constam Amendoim Cob c/Mel 150g, NCM 2008.11.00, e Amendoim Colorido Dori, NCM 1704.90.20. O item 29.3 do inciso II do art. 353 do RICMS refere-se a salgados à base de amendoim ou castanha de caju, NCM 2008.11.00 e 2008.19.00. Apesar de o Amendoim Cob c/Mel 150g ter a NCM 2008.11.00, ele não é salgado, “portanto não está sujeito a tributação” *[sic]*, e o Amendoim Colorido Dori com a NCM 1704.90.20 não tem NCM relacionada no item 29.3 do inciso II do art. 353 do RICMS.

Diz que ratifica a infração 1ª.

Com relação ao item 3º, considera que a alegação do autuado não prospera porque a saída de mercadoria com o CFOP 5.926 deve ser acompanhada de outra “operação” de entrada com o CFOP 1.926. A empresa foi intimada a comprovar a entrada dos produtos resultantes da formação de kit ou de sua desagregação, conforme intimação 10 às fls. 16 a 72, e a comprovação não foi feita, de modo que a saída está sujeita à tributação.

Relativamente aos itens 10, 11 e 15, diz que para as infrações 10 e 11 a fiscalização seguiu o art. 10, inciso I, da Portaria nº 445/98, que determina que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária e se tiver saído sem tributação deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, e do imposto devido por antecipação, apurado em função do valor acrescido.

Quanto ao voto citado pelo autuado, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, a autuante observa que se trata de voto vencido, e no que concerne à citação do Acórdão JJF Nº 0305-02/11, diz que a decisão foi reformada pelo Acórdão CJF Nº 0242-11/13.

Diz que o item 9º só cobra as omissões de saídas a mais que a omissão de entrada de mercadoria sujeita a tributação normal, enquanto que o item 10 é referente a omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cobrando o ICMS por responsabilidade solidária (art. 10 da Portaria nº 445/98), e o item 11 é relativo a omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cobrando o ICMS próprio (art. 10 da Portaria nº 445/98), e portanto o procedimento está de acordo com a legislação.

Na abordagem do item 15, diz que os itens 14 e 15 se referem a macarrão instantâneo, e essa mercadoria não está relacionada no estoque dos itens 9º, 10 e 11. Aduz que, de acordo com o Decreto nº 12.156/10, o macarrão instantâneo foi incluído na antecipação tributária e os contribuintes deviam recolher o ICMS por antecipação ao ajustar seus estoques de macarrão instantâneo. Informa que, ao levantar a quantidade de macarrão instantâneo em 31.5.10, percebeu-

se que alguns itens de macarrão instantâneo tiveram omissão de entrada, e por isso foi lavrada a infração do item 15 acusando presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, decorrente da falta de contabilização de entrada de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas.

Quanto ao item 13, em resposta ao pedido de aplicação da regra do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a autuante diz que os exemplos de acórdãos citados pela defesa se referem à falta de emissão de documento fiscal, e esta infração se refere à multa por pagamento a menos do ICMS da antecipação parcial, logo, os acórdãos não se aplicam. Explica que a multa não foi aplicada por descumprimento de obrigação acessória, pois ela tem o “valor” de 60% não pela falta de pagamento, mas pelo atraso da entrada do valor no caixa do Estado, e esse atraso implica grandes consequências sociais, pois é o atraso que traz prejuízo ao erário. Considera que a redução ou cancelamento da multa estimula a falta de pagamento do imposto por antecipação parcial, porque, uma vez reduzida ou cancelada a multa, os contribuintes se verão desobrigados de recolher o imposto, gerando assim danos ao fluxo de caixa do Estado, que tem obrigações sociais com saúde, educação, segurança, entre outras coisas.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 17 lançamentos.

O autuado suscitou em preliminar a nulidade do Auto de Infração por afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, alegando que foram imputadas muitas infrações, e indaga, mesmo com o novo prazo de 60 dias, se seria razoável e de bom senso a empresa exercer de forma plena o seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa em relação a tantas infrações, juntas, em tão curto espaço de tempo.

Os lançamentos foram feitos de forma regular. O procedimento natural é que, ao final da fiscalização, tendo sido apuradas várias infrações, sejam todas elas lançadas de uma só vez, no mesmo Auto de Infração. Feito isso, uma vez intimado o contribuinte, ele terá o prazo de 60 dias para defender-se.

No presente caso, a fiscalização apurou 17 infrações. Lançou todas elas num só Auto. O contribuinte reclama da dificuldade de defender-se de todas elas. Em termos de dificuldade de defesa, tanto faz lançar as 17 infrações num só Auto, como lançar cada uma em um Auto distinto, resultando em 17 Autos de Infração - o prazo para defesa seria o mesmo para todos os 17 autos.

A concentração de todas as infrações em um só Auto favorece a defesa, pois permite ao órgão julgador verificar se existe lançamento em duplicidade. No caso de cada infração ser lançada em Autos de Infração distintos, se houver lançamento em duplicidade ou se um lançamento tiver correlação com outro, torna-se difícil identificar o vício. Inclusive no presente caso, descobri que houve lançamento do imposto em duplicidade, conforme demonstrarei mais adiante. Se os fatos tivessem sido objeto de Autos de Infração distinto eu não teria como ver isso.

Dou por superada essa objeção preliminar.

Foi alegada a decadência parcial do lançamento em relação a fatos ocorridos no exercício de 2009. Tal alegação seria inócua, haja vista que neste Auto todos os lançamentos se referem ao exercício de 2010. Porém, na sustentação oral, durante o julgamento, o defensor do autuado declarou que houve impropriedade no enunciado da redação da defesa, pois onde consta que o autuado tomou ciência em 18.12.14, leia-se 02.04.15, e onde consta na defesa que este Auto envolve lançamentos anteriores a 01.12.09, leia-se 02.04.10. Ou seja, o pleito é no sentido de que, com base no § 4º do art. 150 do CTN, a data de 02.04.10 seja tomada como marco inicial para a contagem do prazo de 5 anos para efeitos da decretação da decadência.

O § 4º do art. 150 do CTN prevê:

*“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Note-se que o parágrafo começa dizendo: *“Se a lei não fixar prazo a homologação...”*. Quando foi concebido o CTN - Lei nº 5.172/1966 -, destinado a regular o sistema tributário nacional, teve como fundamento a Emenda Constitucional nº 18/1965, na vigência da Constituição de 1946. A referida Lei nº 5.172/1966 era uma lei ordinária, pois o art. 5º, XV, “b”, da Constituição então vigente, ao prever que competia à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro, não exigia que isso fosse feito mediante lei complementar.

Com o advento da Constituição de 1988, esta, no art. 146, III, “b”, passou a prever expressamente que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre *“... prescrição e decadência...”*.

Como a Lei nº 5.172/1966 (CTN) foi recepcionada pela nova Carta e esta prevê que normas gerais de direito tributário, especialmente normas sobre prescrição e decadência, só podem ser veiculadas mediante lei complementar, a recepção da referida lei lhe atribuiu “status” de lei complementar. Por conseguinte, o CTN formalmente é uma lei ordinária, porém sob o aspecto material é uma lei complementar, e como tal só pode ser alterada ou revogada por outra lei complementar.

Sendo assim, e considerando-se que a homologação (tácita) a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN afeta o direito de a fazenda pública proceder ao lançamento depois de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, conclui-se que a ressalva constante no § 4º do art. 150 do CTN - *“Se a lei não fixar prazo a homologação”* - deve ser entendida como *“Se esta ou outra lei complementar não fixar prazo a homologação”*.

Desse modo, não pode uma lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal dispor sobre matéria de reserva de lei complementar, ou seja, de lei nacional complementar à Constituição.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se por muito tempo no entendimento de que o prazo de decadência começaria a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tomando por fundamento o § 5º do art. 107-B do COTEB. Esse § 5º foi revogado pela Lei nº 13.199/14. Isso, contudo, não significa que tal revogação somente surtiria efeitos a partir de então. A revogação foi feita porque o legislador baiano percebeu que, sendo o COTEB uma lei ordinária estadual, não poderia dispor sobre matéria de reserva de lei complementar, de modo que a regra do mencionado § 5º do art. 107-B do COTEB era uma disposição inócua, e por conseguinte não se pode sequer dizer que sua revogação surtisse efeitos retroativos, pois é como se aquele dispositivo nunca tivesse existido.

Em suma, nos itens 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, 7º, 8º, 12, 13, 16 e 17, estão alcançados pela decadência todos os valores relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, haja vista que o presente lançamento se perfez no dia 2.4.15, quando dele o contribuinte tomou ciência.

Passo ao exame do mérito.

O item 1º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas (operações com ECF). Trata-se de operações com esponjas de aço e palhas de aço (lã de aço), panos esfregões e - amendoins. Conforme foi assinalado pela autuante na informação fiscal, esponjas de aço e palhas de aço (lã de aço), mercadorias enquadradas na NCM 7323.10.00, foram incluídas no regime de substituição tributária pelo Protocolo ICMS 171/10, tendo sido recepcionadas pela legislação baiana através do art. 6º do Decreto nº 12.444/10, com efeitos a partir de 1.11.10, de modo que sua tributação era pelo regime normal até 31.10.10. Por sua vez, os panos esfregões objeto do levantamento fiscal têm a NCM 3921.14.00, não constando no Protocolo ICMS 106/09, de modo que sua tributação é pelo regime normal. Quanto a amendoins, no anexo do Auto constam Amendoim Cob c/Mel 150g, NCM 2008.11.00, e Amendoim Colorido Dori, NCM 1704.90.20, sendo



que o item 29.3 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 se refere a salgados à base de amendoim ou castanha de caju, NCM 2008.11.00 e 2008.19.00, o que significa dizer que, apesar de o Amendoim Cob c/Mel 150g ter a NCM 2008.11.00 e essa NCM constar no citado dispositivo regulamentar, o referido amendoim não é “salgado”, não estando portanto enquadrado no regime de substituição tributária, e, por outro lado, a NCM do Amendoim Colorido Dori, 1704.90.20, não está relacionada no item 29.3 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, estando portanto a mercadoria no regime normal de tributação. Tendo em vista que as operações foram efetuadas como se as mercadorias estivessem com sua fase de tributação encerrada, e uma vez que as mercadorias, no período considerado, não integravam o regime de substituição, está correta a autuação. Contudo, pelas razões assinaladas em preliminar, deverão ser excluídos os valores relativos aos meses de fevereiro e março de 2010, em relação aos quais já havia decaído o direito do fisco de proceder ao lançamento. O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser ajustado, excluindo-se as parcelas de fevereiro e março de 2010, remanescendo a ser lançado o valor de R\$15.195,91.

No item 2º, a imputação é relativa à falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas (operações com Notas Fiscais). Em princípio, este item não teria sido impugnado pelo contribuinte. Porém, além de ter suscitado a decadência parcial do lançamento, o que afeta este item, o contribuinte, ao final da defesa, depois de abordar os itens 10, 11 e 15, questiona os critérios adotados no item 2º, alegando que a autoridade fiscal, em vez de ter se limitado ao item 9º, também autuou os itens 2º, 3º e 15, não levando em conta a orientação de Portaria nº 445/98. Ocorre que os valores dos itens 9º, 10, 11 e 15 foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques, e a defesa não demonstrou o que esses itens têm a ver com o item 2º. Está correta a autuação, porém, pelas razões expostas em preliminar, deverão ser excluídos os valores relativos aos meses de fevereiro e março de 2010, em relação aos quais já havia decaído o direito do fisco de proceder ao lançamento, devendo o demonstrativo do débito do item 2º ser ajustado, excluindo-se as parcelas de fevereiro e março de 2010, remanescendo a ser lançado o valor de R\$959,81.

Cuida o item 3º da falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas - reclassificação de mercadorias em virtude de formação de kit ou de sua desagregação, CFOPs 5.926 e 1.926. De acordo com a defesa e a informação fiscal, e em face das explicações expostas na sustentação oral pelo defensor do autuado e pela autoridade autuante, o que houve foi apenas uma reclassificação das mercadorias, conforme indicam os CFOPs 5.926 e 1.926, e a empresa, seguindo orientação da SEFAZ no Parecer nº 17.979/08, adotou o CFOP 5.926 para registrar as movimentações de mercadorias dentro da própria empresa, a fim de encaminhá-las do seu estoque para serem comercializadas em seu restaurante dentro do mesmo estabelecimento, através das comidas oferecidas, e assim sendo, tal reclassificou das mercadorias não implicou saídas sem tributação, uma vez que posteriormente, quando as comidas foram servidas no restaurante, foi recolhido sobre elas o ICMS. Essa reclassificação, a título de formação de kit ou sua desagregação, não sendo corretamente feita, pode implicar diferenças em caso de levantamento quantitativo de estoques, mas, no caso deste item 3º, não há por que se cogitar de incidência de ICMS em tal reclassificação, pois quando a mercadoria é retirada do estoque é vai para o restaurante localizado no interior do próprio estabelecimento não está havendo uma “saída”, uma vez que a mercadoria continua dentro do próprio estabelecimento, apenas mudou de setor, ou seja, é como se apenas tivesse mudado de prateleira, mas não saiu, e o fato gerador ocorre somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no momento do seu fornecimento pelo restaurante. Fica neste caso prejudicado o pedido de exclusão das parcelas alcançadas pela decadência (meses de fevereiro e março de 2010), haja vista que o lançamento é improcedente.

O lançamento do item 4º não foi impugnado.

Também não foram impugnados os lançamentos dos itens 5º, 6º, 7º e 8º quanto ao mérito, porém foi suscitada a decadência parcial, e, pelas razões já expostas, os demonstrativos desses itens deverão ser ajustados, para exclusão dos valores relativos, quando for o caso, aos meses de

janeiro, fevereiro e março de 2010, em relação aos quais já havia decaído o direito do fisco de proceder ao lançamento, remanescendo os seguintes valores: no item 5º, R\$1.484,24; no item 6º, zero; no item 7º, R\$147,01; no item 8º, R\$1.558,02.

Não foi impugnado também o lançamento do item 9º.

Ao impugnar os lançamentos dos itens 10, 11 e 15, o autuado alega que, como a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada como de saída num mesmo exercício (2010), os valores daqueles itens já estariam lançados no item 9º. O imposto lançado nesses itens foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. Nesse tipo de levantamento, é importante distinguir as operações do regime normal das operações com mercadorias do regime de substituição tributária, conforme orientação da Portaria nº 445/98, e assim sendo:

- a) no item 9º, foram apuradas omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias do regime normal de tributação, e foi cobrado o imposto sobre a diferença de maior valor, a das saídas, conforme prevê o art. 13, I, da referida portaria – lançamento correto;
- b) nos itens 10 e 11, foram apuradas omissões de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e foi cobrado o imposto atribuindo-se ao autuado a condição de responsável solidário no item 10, cobrando-se o imposto sobre o valor acrescido no item 11, conforme orientação do art. 10, I, “a” e “b”, da referida portaria - lançamentos corretos;
- c) já no caso do item 15, a autoridade fiscal deixou de observar a regra do art. 13, I, da Portaria nº 445/98, tendo em vista que, analisando-se esse item 15 em conjunto com o item 9º, fica patente que, num mesmo exercício (2010), foram encontradas diferenças tanto por omissões de entradas quanto por omissões de saídas, e portanto deveria ser cobrado o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária, que foi a das saídas, já objeto do item 9º - por conseguinte, o lançamento do item 15 é indevido, pois o valor lançado já está compreendido no item 9º.

O item 12 refere-se à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. No mérito, o lançamento não impugnado pelo contribuinte, porém, pelas razões expostas em preliminar, já havia decaído o direito do fisco de proceder ao lançamento do crédito tributário, devendo o valor lançado ser excluído.

O item 13 diz respeito a uma *“Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”*. O autuado pede redução ou cancelamento da multa, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Não acato o pleito, pois essa multa visa conscientizar os contribuintes no sentido de atender estritamente à previsão legal da chamada antecipação parcial. Há, contudo, a questão da decadência suscitada pela defesa. Pelas razões já expostas, o demonstrativo do item 13 deverá ser ajustado, para exclusão das parcelas relativas aos meses de fevereiro e março de 2010, em relação às quais já havia decaído o direito do fisco de proceder ao lançamento, remanescendo o valor de R\$6.270,24.

O lançamento do item 14 não foi impugnado.

Também não foi impugnado o item 16. Há, contudo, dois aspectos a considerar neste caso. O primeiro é que se trata de falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações tributáveis pelo ICMS, tendo sido aplicada multa de 10% do valor das entradas omitidas, porém, tendo em vista a recente alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da multa pela falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas a tributação de 10% para 1%, e considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a multa do item 16 há de ser de 1%, e não de 10%. O segundo aspecto é que, pelas razões já expostas, já

havia decaído o direito de se proceder ao lançamento em relação à parcela dos meses de janeiro de março de 2010. Remanesce portanto apenas a parcela do mês de abril de 2010, no valor de R\$66,49. Assim, o demonstrativo do débito do item 16 deverá ser ajustado desta forma:

Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo	Alíq %	Multa %	Valor histórico
30/04/2010	09/05/2010	6.648,92	0,00	1,0	66,49

Não foi impugnado também o item 17. Entretanto, pelas razões já expostas, já havia decaído o direito de se proceder ao lançamento em relação à parcela do mês de março de 2010, de modo que remanesce apenas a parcela do mês de abril de 2010, no valor de R\$52,99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos, conforme o demonstrativo do débito abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	MULTA
01	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	19.251,62	15.195,91	60%
02	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	1.866,56	959,81	60%
03	IMPROCEDENTE	17.234,24	0,00	-----
04	PROCEDENTE	792,59	792,59	60%
05	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	1.490,98	1.484,24	60%
06	IMPROCEDENTE (DECADÊNCIA)	986,17	0,00	-----
07	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	155,53	147,01	60%
08	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	1.657,81	1.558,02	60%
09	PROCEDENTE	3.421,54	3.421,54	100%
10	PROCEDENTE	382,52	382,52	100%
11	PROCEDENTE	144,71	144,71	60%
12	IMPROCEDENTE (DECADÊNCIA)	1.594,22	0,00	-----
13	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	7.327,17	6.270,24	-----
14	PROCEDENTE	4.776,97	4.776,97	60%
15	IMPROCEDENTE	10,21	0,00	-----
16	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	1.219,09	66,49	-----
17	PROC. PARCIAL (DECADÊNCIA)	90,66	52,99	-----
<b>TOTAL</b>		<b>62.402,59</b>	<b>35.253,04</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0004/15-1**, lavrado contra **ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$28.863,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$25.059,26 e de 100% sobre R\$3.804,06, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$119,48** e multa percentual no valor de **R\$6.270,24**, previstas, respectivamente, nos incisos IX, XI e II, “d”, combinado com o § 1º, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR