

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0004/15-1  
**RECORRENTE** - ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0046-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/08/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0209-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 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. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Fato demonstrado nos autos. Lançamento em conformidade com a orientação do art. 10, I, “a”, da Portaria nº 445/98. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0046-01/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 274068.0004/15-1, lavrado em 26/03/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$62.402,59, relativos a dezessete infrações distintas. O presente recurso tem por objeto, apenas, as infrações 1, 10, 11 e 15, descritas da forma abaixo.

*INFRAÇÃO 01. 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%;*

...

*INFRAÇÃO 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%;*

*INFRAÇÃO 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%;*

...

*INFRAÇÃO 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%;*

...

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/03/2016 (fls. 601 a 611) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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 Vencdo | 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            | ----- |
| TOTAL |                            | 62.402,59      | 35.253,04        |       |

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 623 a 641, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita a nulidade do auto de infração ao argumento de que, além do presente lançamento, foram lavrados mais quatro AI’s, totalizando trinta e oito infrações, impedindo que pudesse exercer, de forma plena, o seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, em um prazo de apenas sessenta dias. Acosta jurisprudência administrativa e judicial em apoio ao seu ponto de vista.

Informa, inclusive, que, devido ao curto espaço de tempo, achou por bem realizar o pagamento de parte das infrações, com vistas a poder concentrar suas atenções aos itens de maior valor econômico.

Argumenta que a possibilidade de lavratura de mais de um auto de infração tem por escopo facilitar o exercício do direito de defesa, nos termos do art. 40 do RPAF/99, diferentemente do que se verificou no presente caso.

No mérito, ataca as infrações 1, 10, 11 e 15, deduzindo os argumentos que seguem.

Quanto à Infração 1, alega que as mercadorias autuadas se sujeitam ao regime de substituição tributária, em função do que as suas saídas não deveriam ter sido tributadas. Argumenta que, relativamente às “esponjas” e “palhas de aço”, que a exigência não procede uma vez que tais mercadorias somente passaram a sujeitar-se ao regime ST a partir de 01/07/2010, por força do Protocolo ICMS 106/2009. Dessa forma, conclui que, estando o remetente sujeito à retenção e ao recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, resta evidente que tais mercadorias, no momento das suas saídas do estabelecimento autuado, não deveriam ser tributadas, como de fato não foram. (anexa notas fiscais em apoio à sua argumentação).

Assim, entende restar demonstrado o equívoco do Autuante em relação às esponjas e palhas de aço, que estariam enquadradas no regime de substituição tributária.

Além do apontado equívoco, alega que o Autuante não se ateve ao fato de que os “Panos Esfregões Dona Júlia” foram adquiridos internamente no Estado da Bahia (notas fiscais já anexadas), e que, por isto, eles estariam sujeito ao regime de substituição tributária, conforme Item “25.37” do Anexo 1 do RICMS.

Aponta também equívoco no lançamento, naquilo que se refere aos “amendoins”, adquiridos no

mercado interno, pois apenas seria devido o imposto nas saídas caso essas mercadorias tivessem sido recebidas sem antecipação do ICMS, o que não aconteceu já que foram adquiridos no mercado interno. Assim, tendo sido tais mercadorias adquiridas dentro do Estado da Bahia, e tendo sido o imposto antecipado no momento da aquisição (conforme art. 353, inciso II, item “29” do RICMS), não haveria porque a Recorrente recolher novamente o ICMS.

Pede, assim, que seja revisto o lançamento para excluir os itens ora apontados, da Infração 1.

Quanto às infrações 10, 11 e 15, afirma que, juntamente com a Infração 9, referem-se a diferenças apuradas em levantamento quantitativo de estoques, em que foram apuradas tanto omissões de entrada, como omissões de saída, num mesmo exercício, em 2010. Sendo assim, entende que o procedimento correto seria o previsto no art. 13, inciso I da Portaria nº 445/98, cujo texto transcreve.

Argumenta que, a partir da leitura do texto citado, somente é possível exigir-se o imposto decorrente da maior omissão, que, no caso, foi aquela relativa às saídas, com a multa de 70% que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas. Defende que o levantamento fiscal deveria ter sido conjunto, ou seja, somando-se e reduzindo-se conjuntamente as mercadorias independentemente do regime de tributação atribuído. Afirma que o roteiro da autuação a ser adotado deve obedecer o disposto nos artigos 12 a 15, contidos na Seção IV da portaria citada, e não o disposto no art. 10, já que este último se refere, apenas a omissões de entradas.

Alega que a cobrança relativa às saídas já foi efetivada, mediante a Infração 9, a qual foi devidamente paga pela Recorrente, inexistindo, na Seção IV (específica para omissões conjuntas de entradas e de saídas), qualquer dispositivo que autorize a cobrança referente às entradas sujeitas ao regime ST. Transcreve o teor do voto vencido no Acórdão nº 0230-11/14, da 1ª CJF, bem como trechos de votos da primeira instância (de 2010 e 2011), em apoio aos seus argumentos.

Diante do exposto, entende que resta demonstrada a impertinência das infrações 10, 11 e 15, motivo pelo qual entende que devem ser declaradas nulas, por falta de embasamento legal na Portaria nº 445/98.

Requer, ao final, que seja dado provimento ao presente recurso para decretar a nulidade do auto de infração, motivada pelo cerceamento do seu direito de defesa. Pelo princípio da eventualidade, caso assim não entenda, este Colegiado, requer a decretação de improcedência das infrações 1, 10, 11 e 15.

Às folhas 646/650, foi emitido parecer pela PGE/PROFIS, tecendo as considerações que seguem.

Quanto à alegação de nulidade, entende que não merece guarida, por inexistir qualquer norma que imponha expressamente a nulidade ao lançamento por tal circunstância. Afirma, ademais, que grande parte das infrações se encontra imbrincada num mesmo tipo infracional, tais como aquelas listadas nos itens de 1 a 5. Afirma que fracionar o lançamento atentaria contra o princípio da economicidade.

No mérito, relativamente à Infração 1, opina pelo provimento parcial do recurso, pois entende assistir razão à tese recursal naquilo que se reporta ao item “amendoim”, pois, em que pese a descrição do NCM 2008.11.00 falar em “salgado” à base de amendoim, entende que mesmo os amendoins cobertos com doce não deixam de ser “produtos à base de amendoim”, existindo um índice de salinidade em todos eles, devidamente modulado pela quantidade de sódio que se encontra presente. Rejeita, contudo, as alegações recursais naquilo que se reporta às “esponjas” e “palhas de aço”, bem como ao “esfregão”, que não figuravam no regime de substituição tributária à época.

Quanto às infrações 10, 11 e 15, entende que não merece abrigo a tese recursal, porquanto há previsão na Portaria de clara distinção do levantamento quantitativo das operações normais daquelas relativas a operações sujeitas a ST, referenciada no art. 10, o qual trata inclusive da responsabilidade solidária.

Opina pelo provimento parcial do recurso.

À folha 652, veio, aos autos, o despacho proferido pela Procurada Assistente, Dra. Rosana Passos, discordando da conclusão a que chegou o parecer citado, pois entendeu que o item “29.3” se refere a alimentos “salgados”, à base de amendoim ou castanha de caju, não se enquadrando, aí, portanto, alimentos doces como os amendoins cobertos com mel, objetos do presente lançamento. Opina pelo não provimento do recurso.

Pautado para Julgamento, foi acostado ao processo, às folhas 654/669, petição do sujeito passivo reconhecendo parte do débito, relativo à Infração 13.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade ao argumento de cerceamento do seu direito de defesa, entendo que não merece prosperar, pois a possibilidade de lavratura de mais de um auto de infração, em uma mesma auditoria, é hipótese prevista no art. 40 do RPAF, abaixo transcrito.

*“Art. 40. O autuante poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão.”*

Ademais, é possível observar que o Contribuinte exerceu, de forma efetiva, o seu direito de defesa, tendo deduzido as questões que julgou pertinentes, não havendo prova de nenhum prejuízo daí decorrido. Assim rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como *“Falta de recolhimento de ICMS em virtude de ter realizado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas, ...”*. Trata-se de operações com “esponjas e palhas de aço”, “esfregões” e “amendoins”. O Sujeito Passivo contesta o lançamento, alegando que tais mercadorias se encontram enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto às “esponjas de aço” e “palhas de aço” (NCM 7323.10.00), tais mercadorias foram enquadradas no regime de Substituição Tributária por força do Protocolo ICMS 171/10, que alterou o Protocolo ICMS 106/09, inserindo os produtos de limpeza, conforme se lê em sua ementa, abaixo reproduzida.

*“PROTOCOLO ICMS 171, DE 24 DE SETEMBRO DE 2010 (Publicado no DOU de 07.10.10, pelo Despacho 468/10).*

*Altera o Protocolo ICMS 106/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza (grifo acrescido)*  
...”

Ocorre, contudo, que tal regramento somente passou a produzir efeitos em relação à Bahia, a partir de 01/11/2010, conforme prevê o art. 6º do Decreto Estadual nº 12.444/10, abaixo transcrito.

*“Art. 6º - As disposições contidas nos Protocolos ICMS 156/10, 157/10, 158/10, 159/10, 171/10, 172/10, 173/10, 174/10 e 175/10 produzirão efeitos em relação às operações destinadas ao Estado da Bahia, a partir de 1º de novembro de 2010.”*

Dessa forma, revela-se correta a decisão de piso, pois tal mercadoria era tributada pelo regime normal até 31/10/2010, período da autuação.

Por sua vez, os “panos esfregões” objeto do levantamento fiscal têm a NCM 3921.14.00, que não tem previsão no Protocolo ICMS 106/09, de modo que sua tributação se dá pelo regime normal.

Quanto a “amendoins”, a mercadoria autuada foi descrita como *“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/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 dispositivo regulamentar, o referido amendoim não é “salgado”, não estando portanto enquadrado no regime de substituição tributária. Já quanto ao *“Amendoim Colorido Dori, 1704.90.20”*, a sua NCM não se encontra relacionada no item 29.3 do inciso II do art.

353 do RICMS/97, estando, portanto, sujeita ao regime normal de tributação.

Assim, entendo que não merece acolhida a tese recursal. Mantida a decisão recorrida.

Quanto às infrações 10, 11 e 15, o sujeito passivo as abordou conjuntamente, o que, permite que sejam julgadas igualmente de forma conjunta. Noto, no entanto, que esta última foi julgada improcedente, não havendo interesse recursal no seu exame, em função do que não conheço o recurso voluntário naquilo que se reporta à Infração 15.

No que diz respeito à infração 10, foi descrita como “*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), ...*”. Já a Infração 11 acusa a empresa de “*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), ...*”.

Como se vê, ambas decorreram de um mesmo roteiro de auditoria, o levantamento quantitativo de estoques. Embora o sujeito passivo alegue não ser possível realizar tal lançamento pelo fato de a cobrança já ter sido feita na Infração anterior, não há como acolher a tese recursal, pois a infração 9, se refere a exigência de um tributo que nada tem a ver com aquele que está sendo exigido nas infrações 10 e 11. De fato, o imposto exigido na Infração 9 é o ICMS-Normal, relacionado ao ICMS que incide nas saídas de mercadorias tributadas do estabelecimento, ou seja, de responsabilidade própria da Autuada. Já a Infração 10 contém exigência do ICMS-Normal devido por terceiros, mas de responsabilidade solidária do adquirente de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, conforme prevê o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*...  
IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;  
...”*

Já a Infração 11 refere-se ao ICMS-ST, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às etapas subsequentes das mercadorias adquiridas e enquadradas no regime ST, que não foram objeto de cobrança na Infração 1, que se limitou às mercadorias do regime normal.

Tais exigências têm previsão no art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98, conforme abaixo.

*“Art. 10. No caso de omissão de registro de entrada de mercadoria no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

*...  
b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).*

Considerando que o levantamento de estoques apurou omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entendo que as infrações 10 e 11 restaram caracterizadas, não merecendo reparo a decisão recorrida neste ponto.



NEGO, portanto, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **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 recorrente 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 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 e artigo citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS