

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0015/22-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDOS	- WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0042-04/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0430-12/24-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Acatada parte da alegação defensiva de equívocos na elaboração dos demonstrativos que deram sustentação ao lançamento. Refeitos os demonstrativos após diversas intervenções da autuante. Não consta nos autos nenhuma incongruência de comprovação de fatos geradores novos, verifica-se que são as mesmas notas fiscais da fase inicial do Auto de Infração, tendo um deslocamento das notas fiscais para os meses que foram majorados dos valores autuados, conforme a diligência proferida pela fiscal e, não como foi proferida pela JJF, sendo restabelecido os valores excluídos referente aos meses de março e julho de 2019, tendo respaldo o meu entendimento, conforme a Súmula do CONSEF nº 11 que não institui majoramento dos valores apurados mensalmente que não advinha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração. Nas razões recursais assinala-se, nos autos, que o efeito da isenção conforme o art. 265, II, “d” do RICMS/BA, é justamente por ser de consumo popular em relação ao produto “AJI SAL 12 SACO X 1 KG”, que conforme pesquisa e descrição é sal comum refinado, muito diferente dos outros tipos de sal, como o do himalaia, grosso ou mesmo os temperados ou mesmo para churrasco. Infração parcialmente subsistente. Arguições de nulidade não acolhidas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0042-04/24-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2022 exige multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial no valor de R\$ 1.217.467,96, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente.

O autuado ingressa com defesa, fls. 24 a 40. Assim, a NULIDADE E/OU IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração na medida que se impõe, conforme fundamentos que passa a expor:

(i) Da ausência de materialidade da acusação em razão do recolhimento INTEGRALIDADE do ICMS

anticipado pela Impugnante. Ressalta que o Fisco não pode penalizar o contribuinte (imposição de multa milionária) em razão de um tributo já pago, sendo este o caso dos autos. Isso porque apesar da alegação fiscal, a realidade é que a acusação é flagrantemente improcedente.

(ii) Da inexigibilidade da multa prevista no Artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. ICMS antecipado recolhido em sua INTEGRALIDADE pela Impugnante antes de qualquer ação fiscal:

(iii) Da improcedência da infração: imputação de falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial sobre operações isentas. Assevera que o Anexo 02 elaborado pela Fiscalização tem-se a indevida inclusão de operações com produtos isentos. Exemplo disso são as operações com SAL, as quais gozam de isenção, consoante dispõe o Art. 265, II, “d” de RICMS/BA, afirmando que a legislação apontada não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal, tratando-o genericamente de “Sal de Cozinha”. Conclui que em razão da: **a) falta de indicação do NCM na norma concessiva, b) falta de definição fiscal específica para o “Sal de Cozinha” e c) que as mercadorias autuadas têm a mesma composição e tem a mesma destinação (consumo humano), há de ser reconhecida a isenção para todos os derivados de SAL.**

(iv) Da improcedência da multa aplicada por meio do presente lançamento em razão da ausência de imposto a recolher, mora da Impugnante ou, mesmo, prejuízo ao Fisco: Diz que a despeito de todos os argumentos já apresentados acerca da improcedência da autuação, outra inconsistência persiste, desta vez com relação a desproporcionalidade da multa aplicada no valor R\$ 1.217.467,96.

A autuante presta a **Informação Fiscal** às fls. 66/73, presta os seus esclarecimentos a seguir resumidos:

1 – IMPOSTO RECLAMADO JÁ FOI PAGO (MOMENTO DO FATO GERADOR)

Inicialmente diz que a impugnante alega que todo o imposto devido ao Estado foi integralmente recolhido pela impugnante, consoante comprovam os DAE (doc. 5) e detalhamento da apuração do ICMS devido por antecipação no exercício de 2019 (doc. 6). Entretanto, registra que não existe documentos 5 e 6 no respectivo PAF. Pontuou que a peticionante não comprovou que as notas relacionadas no Anexo 2 foram pagas conforme sua alegação, ratificou a infração 1.

2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL SOBRE PRODUTOS ISENTOS

A impugnante alega que sal tem isenção conforme art. 265, II, d do RICMS/BA (Convênio ICMS 224/17) e que o ICMS/BA não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal. No anexo 2, não consta sal comum que compõe a cesta básica. Existem outros tipos de sal, que não atendem as condições do Convênio ICMS 224/17. São eles:

CÓDIGO DO FORNECEDOR	DESCRIÇÃO DO FORNECEDOR
'000000000000100500'	AJI SAL 12 SACO X 1 KG.
'000000000000100501'	AJI SAL CHURRASCO 12 SACO 1KG.
'000391744'	SAL ROSA DO HIMALAIA
'410050008'	LITE SALT 66% LINEA 16X100G (LOTE: 90552 - DT. VALIDADE: 06/02/22)
'576'	SAL ROSA DO HIMALAIA FINO 1 KG POUCH CX 12
'577'	SAL ROSA DO HIMALAIA GROSSO 1 KG POUCH CX 12
'812'	SAL DE PARRILLA PARA CHURRASCO 1,100 KG POTE CX 6
'814'	SAL PARA CHURRASCO CARNE 900 GR POTE CX 6
'816'	SAL PARA CHURRASCO CHIMICHURRI 1,01 KG PT CX 6

Discorre que o LITE SALT 66 LINEA não é sal comum, pois passa por processo produtivo para ficar com menos 66% de sódio e acrescenta cloreto de potássio. Tem na sua embalagem informação de que substitui o sal comum. Seus ingredientes são: cloreto de potássio, cloreto de sódio, iodato de potássio e antiumectante fosfato tricálcico.

3 - DA MULTA APLICADA

Assevera que a multa consta na Lei nº 7.014/96, art. 42, II, “d”, portanto a sua aplicação é legal.

4 - JUROS DE MORA SOBRE MULTA

Afirmou que o lançamento fiscal não cobra juros e sim acréscimos moratórios conforme art. 102, § 2º, inciso I do COTEB-BA, Lei nº 3956/81, consequentemente a arguição é equivocada.

5 - IN DÚBIO PRO CONTRIBUINTE

Diz que as infrações lançadas são claras e objetivas, foram baseadas em fatos concretos com demonstrativos lastreados nos documentos fiscais, o que afasta a possibilidade de dúvidas.

6 – PERÍCIA TÉCNICA E DILIGÊNCIA:

Entende ser desnecessárias pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Em Sessão Suplementar realizada em 30/03/2023 (fls. 77-8) decidiram os membros a **conversão do processo em diligência** para que a autuante tomasse as seguintes providências; “*1) intimasse o contribuinte para que no prazo de até 30 (trinta), elaborasse planilha indicando todas as notas fiscais inseridas no demonstrativo elaborado pela fiscalização e os respectivos valores recolhidos, cujos pagamentos foram efetuados antes do início da ação fiscal, inclusive através de denúncia espontânea, totalizando mensalmente, acompanhado dos respectivos documentos comprobatórios. 2) ...a autuante efetuasse as devidas análises, e se fosse o caso, elaborasse novos demonstrativos, desta vez comparando individualmente, nota a nota o valor apurado e o recolhido pelo contribuinte, antes do início da ação fiscal*”.

Na fl. 84, consta petição do representante do contribuinte onde anexa CD-ROM que sustentou anexar todas as notas fiscais apontadas pela fiscalização.

A autuante às fls. 103 a 104 **concluiu** afirmando que mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado na infração, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela Procedência Parcial do presente auto, conforme o demonstrativo de fl. 105, reduzindo a autuação de R\$ 1.217.467,96 para R\$ 421.487,01.

O **sujeito passivo se manifestou** às fls. 114 a 126 dizendo que o Autuante reconheceu que o lançamento se encontrava firmado em equívoco e reduziu o valor exigido originalmente. Salientou que o Autuante majorou o valor exigido em alguns períodos, no qual exemplificou. Reporta que tal ato reforça a nulidade da autuação por preterição ao direito de defesa (art. 18, II e IV, “a” do Decreto nº 7.629/99).

Volta a alegar a *improcedência da acusação: Operações por conta e ordem. Imposto recolhido. Dever de observância da verdade material, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado*, trazendo os mesmos fatos já exposto, onde reiterou que existem operações isentas não consideradas no lançamento tributário.

Destacou sobre a *improcedência da acusação: erro na alíquota aplicável a operação*, sendo salientado que em uma análise detida do demonstrativo do crédito tributário, infere-se que o Autuante aplicou alíquota diversa para a operação, o que ocasionou divergência entre o recolhimento realizado pela Impugnante e o valor apontado pelo Autuante. Finaliza reiterando os termos da defesa inicial e, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

A **autuante se manifesta** às fls. 149 a 154 rebate e mantém o valor reportado na diligência já proferida, sendo ao final o fiscal reduz a imputação mais ainda, agora, de R\$ 421.487,01 para R\$ 312.439,64, após verificar as comprovações postas pelo autuado, através da demonstração das notas fiscais e das chaves de acesso.

O **autuado se manifesta** às fls. 168 a 185 repete as mesmas argumentações e reitera o pedido de improcedência da autuação, além de voltar apontar os erros feitos pela fiscalização, detalhando as demonstrações do lançamento.

A **autuante se manifesta** às fls. 190 a 193 revisando novamente o lançamento, após verificar outra vez as argumentações defensivas e os detalhes apontados, no qual repercutiu em nova redução de R\$ 312.439,64 para R\$ 217.759,56.

O **sujeito passivo se manifesta** às fls. 209 a 215 reiterando o pedido de improcedência da

autuação, além de demonstrar que erro no código da receita, no qual o contribuinte recolheu o imposto devido ao Estado da Bahia sob os códigos de receita 2175 ou 1145.

A **autuante mais uma vez se manifesta** às fls. 220 a 223, reiterando o contido na sua última manifestação e responde sobre a situação dos códigos 1145 ou 2175. Informou que não prospera a alegação pois os DAEs com código 1145 foram usados na rotina da antecipação total o que não pode ser utilizado e que o PAF trata de antecipação parcial.

A JJF concluiu pela Procedência Parcial amparada na seguinte fundamentação:

VOTO

O presente Auto de infração lavrado em lavrado em 27/09/2022, e diz respeito ao cometimento da seguinte infração: “Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago 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 posteriormente tributada normalmente”.

O patrono do autuado iniciou sua primeira peça defensiva arguindo a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa e descumprimento do dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação da suposta infração.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Primeiro, porque a auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, enviados a esta secretaria pelo contribuinte, além dos documentos fiscais eletrônicos emitidos referente a mercadorias destinadas ao mesmo para comercialização, recepcionadas pelo sistema de processamento de dados da SEFAZ-BA.

Portanto, todos os documentos apontados nos levantamentos fiscais são de pleno conhecimento do contribuinte, sendo que a infração encontra-se devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm diversas informações, necessárias para a demonstração da infração. As mesmas foram disponibilizadas ao autuado, tanto que o mesmo, na Defesa apresentada e Manifestações posteriores, de forma fundamentada e detalhada, contestou diversos itens, demonstrando conhecer perfeitamente a acusação que lhe fora imputada.

Sendo assim, conluso não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação dos valores exigidos, concomitante minuciosa descrição da infração, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF/BA.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, o sujeito passivo, na apresentação da peça defensiva assevera ser totalmente improcedente a presente exigência, em razão dos seguintes equívocos cometidos pela fiscalização:

(i) Inclusão de produtos beneficiados pela isenção a exemplo das operações com SAL, as quais gozam de isenção, consoante dispõe o Art. 265, II, “d” do RICMS/BA, afirmando que a legislação apontada não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal, tratando-o genericamente de “Sal de Cozinha”.

(II) o imposto antecipado foi integralmente quitado pela Impugnante, consoante comprovam os DAE’s e comprovantes de pagamento em anexo (doc. 05 e 06). Sendo que a suposta diferença decorre do fato de a fiscalização ter efetuado os cálculos a partir das datas de emissão das notas fiscais, enquanto que a sua apuração foi baseada nas datas das entradas das mercadorias em seu estabelecimento, como autorizado pelo RICMS.

A autuante na Informação Fiscal, afirmou que o Convênio ICMS 224/17 concede a isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo que compõem a cesta básica, o que, no seu entender, não é o caso dos itens objeto do presente lançamento, pois não consta sal comum que compõe a cesta básica, e sim outros tipos de sal, que não atendem as condições do Convênio nº 224/17. São eles:

CÓDIGO DO FORNECEDOR	DESCRIÇÃO DO FORNECEDOR
‘000000000000100500’	AJI SAL 12 SACO X 1 KG.
‘000000000000100501’	AJI SAL CHURRASCO 12 SACO 1KG.
‘000391744’	SAL ROSA DO HIMALAIA
‘410050008’	LITE SALT 66% LINEA 16X100G (LOTE: 90552 - DT. VALIDADE: 06/02/22)
‘576’	SAL ROSA DO HIMALAIA FINO 1 KG POUCH CX 12
‘577’	SAL ROSA DO HIMALAIA GROSSO 1 KG POUCH CX 12
‘812’	SAL DE PARRILLA PARA CHURRASCO 1,100 KG POTE CX 6
‘814’	SAL PARA CHURRASCO CARNE 900 GR POTE CX 6
‘816’	SAL PARA CHURRASCO CHIMICHURRI 1,01 KG PT CX 6

Acompanho o entendimento do autuante pois os mencionados itens, não se enquadram na isenção prevista no art. 265, II, "d" do RICMA/BA, pois de acordo com o referido dispositivo devem ser produtos essenciais ao consumo popular, que compõem a cesta básica.

No caso sob análise, os mencionados itens possuem características bem diferenciadas do sal de cozinha comum, de consumo mais popular, e cujos preços de venda são em patamares bem superiores. Como bem pontuou a auditora fiscal o "LÍTE SALT 66 LINEA não é sal comum, pois passa por processo produtivo para ficar com menos 66% de sódio e acrescentar cloreto de potássio. Tem na sua embalagem informação de que substitui o sal comum. Seus ingredientes são: cloreto de potássio, cloreto de sódio, iodato de potássio e antiumectante fosfato tricálcico.

O PEDRA DE SAL ROSA, de acordo com pesquisas realizadas é produto importado, retirado de reservas milenares, livres de contaminantes, apresenta alto grau de pureza, com mais de 80 componentes minerais em sua composição; possui baixa concentração de sódio (1 g do sal apresenta 230 mg sódio); e é composto por minerais importantíssimos para o organismo, como magnésio e potássio.

Frente às características e composições químicas acima descritas, entendo que as operações com os referidos itens não estão amparadas pela isenção do ICMS, e devem ser mantidas na autuação.

Em relação a argumentação defensiva elencada no item (ii) acima asseverou o sujeito passivo que ao realizar a aquisição de mercadorias fora do Estado, em observância à norma, na condição de credenciada junto a SEFAZ/BA, calculou o imposto, seja ele devido por substituição ou antecipação, e promoveu o recolhimento até 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Citou como exemplo a nota fiscal nº 649952 emitida em 30/04/2019, data esta considerada pela fiscalização para cálculo do imposto a ser recolhido, enquanto que as mercadorias foram recebidas no estabelecimento da Impugnante em 15/05/2019, e devidamente escriturada em seus livros fiscais e submetida a tributação do ICMS antecipado no mês subsequente.

Acrescentou que também foram desconsiderados os recolhimentos efetuados através de denúncia espontânea, realizados antes do início do processo fiscalizatório (Doc. 06).

A autuante, por sua vez, na Informação Fiscal, afirmou que não foram anexados ao PAF os documentos 05 e 06 mencionados pelo defendant. Esclareceu que, conforme o § 2º do art. 332 do RICMS/BA, o contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" e o item 2 da alínea "g" do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal.

Como existiam operações sem MDF-e valeu-se da redação anterior do § 2º do art. 332 do RICMS/BA, que cita: "O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" e o item 2 da alínea "g" do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da "data de emissão do documento fiscal".

Vejo que o período objeto do presente lançamento diz respeito aos fatos geradores compreendidos entre janeiro a dezembro 2019. Assim é que a autuante levou em consideração, corretamente, as determinações do RICMS/12, a respeito do momento da apuração do imposto conforme redação vigente a época dos fatos geradores do art. 332 § 2º, ou seja, a data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, sendo que inexistindo o referido documento, foi considerada a data da emissão da nota fiscal.

Ocorre que apesar do cálculo do imposto ter sido efetuado nota a nota, o comparativo com o recolhido pelo contribuinte não foi efetuado individualmente, e sim pelos totais mensais, causando um descompasso, pois o sujeito passivo levou em consideração para a apuração do imposto e o consequente recolhimento as datas das entradas das mercadorias em seu estabelecimento.

Assim é que o processo foi convertido em diligência para que a autuante tomasse as seguintes providências:

- 1- Intimasse o contribuinte para que no prazo de até 30 (trinta), elaborasse planilha indicando todas as notas fiscais inseridas no demonstrativo elaborado pela fiscalização e os respectivos valores recolhidos, cujos pagamentos foram efetuados antes do início da ação fiscal, inclusive através de denúncia espontânea, totalizando mensalmente, acompanhado dos respectivos documentos comprobatórios.
- 2- Sendo apresentado o solicitado no item 1 acima, que a autuante efetuasse as devidas análises, e se fosse o caso, elaborasse novos demonstrativos, desta vez comparando individualmente, nota a nota o valor apurado e o recolhido pelo contribuinte, antes do início da ação fiscal.

A fiscal autuante, inicialmente informou que o sujeito passivo foi intimado a apresentar a memória de cálculo da composição do valor pago através de DAE e de denúncia espontânea, referente à antecipação parcial.

A seguir disse que não foi apresentada nenhuma informação referente à Denuncia Espontânea, e realizou os

trabalhos considerando os DAEs inseridos no CD apresentado pelo sujeito passivo, em resposta à sua intimação, sendo que não foram considerados os DAEs de código de receita anexados pelo sujeito passivo – ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, tendo em vista que a autuação é referente à Antecipação Parcial.

Assim, o Anexo 2 foi refeito, incluindo no Anexo 5 o campo “O” PAGO para cada nota fiscal por chave de acesso. A soma mensal da antecipação parcial e do valor pago foi transferido para o Anexo 4. Dessa forma, apurou o valor R\$ 421.487,01.

O sujeito passivo apresentou diversas manifestações discordando das conclusões da autuante, apontando os seguintes equívocos:

- (i) Não foram considerados os pagamentos relacionados as Notas fiscais referentes a operações por conta e ordem, em especial aquelas decorrentes da Zona Franca de Manaus;
- (ii) Aplicação de alíquota diversa da operação, ocasionando divergência entre o recolhimento apontado pela Impugnante e o apurado pela fiscalização, a exemplo das operações com PANT CD HIDRATACAO 750MLX6IT, PANT CD LISO EXTREMO 750MLX6IT e PANT CD RESTAURACAO 750MLX6IT. No caso a Autuante aplicou a alíquota majorada de 20% (vinte por cento), porém os referidos produtos estão sujeitos a alíquota geral de 18% (dezoito por cento);
- (iii) Inclusão no levantamento fiscal de produtos submetidos a sistemática da substituição tributária, por ele apontados, à fl. 124, sendo que o pagamento foi efetuado através do código 1.145- ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, também não considerado.
- (iv) Majoração dos valores exigidos nos meses de março e julho de 2019.

Em relação a primeira reclamação, observo que nas intervenções efetuadas pela autuante a falha foi sanada através da consideração do ICMS destacado nas Notas Fiscais de CFOP 6.926 e recolhimentos do ICMS- antecipação parcial através de DAEs;

No que diz respeito ao segundo argumento (Aplicação de alíquota diversa da operação) a autuante esclareceu que os itens indicados pela autuada, PANT CD HIDRATACAO 750MLX6IT, PANT CD LISO EXTREMO 750MLX6IT e PANT CD RESTAURACAO 750MLX6IT têm o NCM 33059000, e o mesmo consta na IN nº 05/2016, que relaciona os produtos considerados como cosméticos para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme inciso I do art. 16-A da Lei nº 7.016/96, sendo que a descrição para o NCM 33059000 assim se apresenta: “tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores.

Conclui que os citados produtos são condicionadores, razão pela qual acatou e argumento defensivo e efetuou a devida correção na alíquota aplicada de 20% para 18%, com o que concordo.

No que se refere ao terceiro argumento de que foram mantidos na autuação os produtos submetidos a sistemática da substituição tributária, por ele apontados, à fl. 124, a autuante efetuou a exclusão dos itens ACRIL - CAR 4X5KG e LUVA LATEX M C PO CX-1000 - LOTE: TLLT159 DT. VALID: e manteve as demais mercadorias, apresentando as devidas justificativas, com as quais concordo conforme se verifica às fls. 190 a 193 e 202 a 203.

Quanto a pretensão do defendente de se considerar os recolhimentos efetuados através do código 1.145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, também entendo assistir razão a autuante, no sentido de que tal solicitação não pode ser acatada, tendo em vista que a presente exigência trata de multa percentual sobre a parcela de imposto - ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, sendo que, aquelas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foram devidamente excluídas, permanecendo, exclusivamente, apenas às sujeitas ao regime Normal de tributação.

Neste caso, caberia ao sujeito passivo comprovar de que, considerou as questionadas mercadorias como sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o imposto através do código 1.145- ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nesta circunstância deveria apresentar demonstrativo analítico das notas fiscais, que ao seu entender, estariam incluídas indevidamente no levantamento fiscal, vinculando-as aos respectivos Documentos de Arrecadação, o que não ocorreu.

Ademais, como bem esclarecido pela autuante os valores recolhidos através do código 1.145- ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA foram considerados no roteiro da “Antecipação Total”, fato não contestado pelo defendente.

Assim é que foram elaborados novos demonstrativos, inseridos no CD de fl.204, alterando o valor devido para R\$ 217.759,56, conforme inserido no Resumo do Débito de fl. 194.

Entretanto, no que se refere as exigências relativas aos meses exigidos nos meses de março e julho de 2019 entendo assistir razão ao defendente, sendo descabido o entendimento da autuante em exigir neste Auto de Infração valores superiores ao originalmente exigido, nos referidos meses, o que restaria evidenciado o

agravamento da infração, pois restaria caracterizada a inclusão de notas fiscais que não foram objeto do lançamento inicial.

É certo que o agravamento da infração não pode ocorrer no mesmo lançamento de ofício, por implicar em ofensa ao devido processo, ao direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

No caso sob análise observo que nos meses de março e julho de 2019 foram apuradas multas de R\$ 11.261,99 e R\$ 17.833,37, respectivamente, quando o originalmente lançado foi de R\$ 3.212,05 e R\$ 8.180,39, valores estes que devem ser mantidos, nos referidos meses.

No que diz respeito aos juros moratórios, que segundo o autuado teriam sido aplicados a partir da data da suposta ocorrência do fato gerador da penalidade, ou seja, antes da constituição da própria penalidade, o mesmo não merece prosperar, tendo em vista o previsto no art. 102 do COTEB (Lei nº 3956/1981), que assim determina:

“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios: [...]

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que os juros moratórios destinam-se a remunerar o atraso no cumprimento de uma obrigação. Em assim sendo, são eles devidos desde o momento de sua falta de pagamento no prazo regulamentar, pois a referida legislação é aplicável também ao descumprimento de obrigação acessória, por força do contido no transcritto § 3º.

No que diz respeito a alegação de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a mesma encontra-se prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao alegado caráter confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Em relação a pretensão do contribuinte de aplicar a decisão mais favorável, entendo ser inaplicável, em razão de inexistir dúvidas quanto a matéria apreciada.

Desse modo, com suporte nos demonstrativos elaborados pela autuante, inseridos no CD de fl. 204, e, considerando a retificação dos valores referentes aos meses de março e julho de 2019, o valor da infração fica alterado de R\$ 1.217.467,96 para R\$ 200.056,45, conforme a seguir:

Data Ocorr	Multa A. Infração	Multa Diligência	Valor Julgado
31/01/2019	28.377,55	12.871,19	12.871,19
28/02/2019	21.307,50	10.297,63	10.297,63
31/03/2019	3.212,05	11.261,99	3.212,05
30/04/2019	185.665,48	7.423,73	7.423,73
31/06/2019	69.016,30	15.748,55	15.748,55
30/07/2019	8.180,39	17.833,57	8.180,39
31/08/2019	167.133,55	13.234,13	13.234,13
31/10/2019	353.341,62	60.808,37	60.808,37
30/11/2019	381.233,53	68.280,41	68.280,41
Total	1.217.467,97	217.759,57	200.056,45

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor pertinente de revisão do feito.

Os representantes do recorrente apresentam Recurso Voluntário às fls. 261/280, tecendo as mesmas razões de defesa.

Incialmente, relata quanto à tempestividade da peça recursal, solicita que seja encaminhado para sustentação oral sob pena de nulidade, esclareceu que encaminhou a peça conforme o cumprimento ao § 3º, do art. 8º do RPAF, fez uma síntese da autuação: destacou o valor lançado, reproduziu a descrição da imputação, transcreveu a ementa do julgamento de piso, discorreu sobre o julgamento de piso fazendo referência à redução (de R\$ 1.217.476,96 para R\$ 200.056,45) e reportou que requereu em seu argumentos pela Nulidade e Improcedência do Auto de Infração.

Apresenta razões de reforma da decisão recorrida, alega *improcedência da infração: imputação de falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial sobre operações isentas*.

Sustenta que o “sal”, mantido na decisão de piso, apresenta um grau maior ou menor de pureza não lhe retira a característica primordial: trata-se de “SAL”. De igual forma, o fato de ser sal grosso ou moído, muito menos: continua sendo “SAL”. Reproduz a literalidade do art. 265, II, “d” do RICMS/BA.

Notou que o RICMS/BA não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal, tratando-o genericamente de “Sal de Cozinha”. Logo, não é por ser sal grosso, sal do himalaia, ser mais caro ou barato, apresentar um grau maior ou menor de pureza que deixará de ser “*sal de cozinha*”. Tal distinção é adotada exclusivamente no âmbito do Estado da Bahia. O argumento de que o sal do himalaia, por exemplo, não compõe a cesta básica é refutado inclusive em Resolução de Consulta emitida pela Secretaria da Fazenda de Pernambuco. Cita o teor Resolução de Consulta nº 68/2022 (doc. 03).

Discorreu que, até para fins de interpretação literal (art. 111, II do CTN), é importante ressaltar que a luz das disposições do Decreto Federal nº 75.697, de 6 de maio de 1975, o sal grosso, o sal peneirado, o sal triturado e o sal moído, são “sal comum”. Reportou que fazendo uma interpretação literal (art. 3º, inc. I, Parágrafo único, “a” do Decreto nº 75.697/75), tem-se literalmente que o sal grosso (comumente chamado de sal para churrasco) é sal comum. Logo, os sais apontados pelo Autuante, sendo sal comum, gozam de isenção. Apresenta novamente o quadro demonstrando os tipos de sal já exposto no relatório e na decisão recorrida.

Acrescenta que a denominação adotada no RICMS “sal de cozinha” carece de denominação específica na tabela NCM. Disse que na análise das notas explicativas da Tabela NCM-NESH, o sal de cozinha não possui NCM específica, mas pode enquadrar-se no conceito, ou subitem, de sal de mesa, sal marinho ou outro tipo de sal que se destine a alimentação humana. Assim, considerando o que RICMS/BA não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal, o que deve ser observado para fins de isenção é a destinação a alimentação humana, visto que tanto o sal de mesa, sal marinho, sal do himalaia, ou para churrasco são classificáveis na mesma posição da NCM (2501) e todos se prestam à alimentação humana e, o mais importante, são todos sal comum. Transcreve a Resolução DA-RDC nº 23, de 24/04/2013, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, onde reporta justamente tal alegação sobre a distinção do sal destinado ao consumo humano.

Chama atenção em razão da **i)** falta de indicação do NCM na norma concessiva, **ii)** falta de definição fiscal específica para o “Sal de Cozinha” e **iii)** que as mercadorias autuadas têm a mesma composição e tem a mesma destinação (consumo humano), há de ser reconhecida a isenção para todos os derivados de SAL indicados acima, inclusive as operações com *SAL DO HIMALAIA ou SAL DE CHURRASCO*.

Ressalta que não há decreto específico determinando os produtos da cesta básica no Estado da Bahia. Neste sentido, todos os sais de mesa, que são aqueles considerados adequados ao consumo humano, devem estar contidos na isenção concedida. Deste modo, sustenta que não poderia a

Recorrente ser obrigada a recolher o ICMS antecipação parcial, muito menos sofrer a imposição de uma pesada multa pelo não pagamento.

Volta a alega, ainda quanto à improcedência de que ***imputação de falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial sobre operações tributadas pelo ICMS/ST (antecipação total).***

Afirma que a Recorrente comprovou nos autos que tributou integralmente com o ICMS/ST (Antecipação total) as operações com *ACRIL - CAR 4X5KG, PRINGLES DUAL PACK TORTILHA ORIGINAL 180G + CEBOLA 180G | ARM.: 01, CAKE INDIANO 5X2 KG, MISTURA PARA CAKE PLUS 5KGX2/MISTURA EM PO PARA O PREPARO DE CAKE PLUS, MISTURA PARA CAKE PLUS DE CHOC 5KGX2/MISTURA EM PO PARA O PREPARO DE CAKE PLUS, BAM SMIRNOFF ICE BB 4X6/275ML, LUVA SB MU M C/1 PAR 24 PT IC LUVA SB MU M C/1 PAR 24 PT IC, 5802 TR RL 45MMX45M CX 120 SCOTCH EMP HM TR 45MMX45M C/4, RARIS EXPRESS 7 GRAOS & ESP 6X220G, RARIS EXPRESS INTEGRAL C/ QUINUA 6X220G, UNCLE BENS BISTRO RISOTO FUNGHI 6X220G, UNCLE BENS BISTRO RISOTO QUEIJO 6X220G, RISOTTO ITA INVERNI 4 FORMAGGI 175 G, RISOTTO ITA INVERNI AL FUNGHI 175 G, SEMOLA IT DIVELLA GRANO DURO 500G, CAKE PAO DE MEL 5X2 KG, LUVA LATEX M CPO - LOTE: 0TLLI123 DT. VALID: 11/06/2023, MISTURA PARA TEMPURA ALFA 12x500g, MANGUEIRA TRANCADA MTR 25 m PREMIUM WEST, CAKE TAPIOCA 5X2 KG, CX. PANETONE SAM'S CHOCOLATE C/ 100, MIST BOLO LINEA CHOCOL 8X300G(LOTE: 91577 - DT. VALIDADE: 23/10/20), MIST BOLO LINEA COCO 8X300G(LOTE: 91555 - DT. VALIDADE: 23/10/20), MIST BOLO CHOCOLATE 16UNX450G FLM, MIST BOLO AIPIM 16UNX450G FLM, MIST BOLO CHOCOM 16UNX450G FLM, MIST BOLO CHOCOMOUSSE 16UNX450G FLM, MIST BOLO FUBA 16UNX450G FLM, MIST BOLO LARANJA 16UNX450G FLM, MIST BOLO PETGAT 16UNX450G FLM, MIST BOLO PETGAT OVOMALT 16UNX450G FLM, Panettone Facil Walmart CX 20 kg, FITA TRANS C3RL 1DI TRANSP UNID, FITA MAGICA C3RL 1DI TRANSP UNID, Satin Creme Cake Cenoura CX 5X2 kg, Satin Creme Cake Chocolate CX 5X2 kg, Satin Creme Cake Laranja CX 5x2 kg, Satin Moist Cake Aipim CX 5X2 kg, FITA MAGICA 12MMX10M C3RL+1DIS 3M SCOTCH FITA MAGICA INVISIV, FITA TRANS 12MMX10M C3RL+1DIS 3M SCOTCH FITA TRANSPARENTE, FITA CORTA FACIL 45MMX40M 120 3M SCOTCH FITA CORTA FACIL*, indicadas na autuação, conforme memória de cálculo e comprovantes de pagamento anexos a manifestação à primeira Informação Fiscal.

Pontuou que a 4^a JJF manteve a autuação sem analisar as provas acostadas aos autos pela Recorrente e notou que deixou de enfrentar a discussão posta. Primeiro porque fora comprovado nos autos que tributou integralmente no código de receita 1.145 (Antecipação total) as operações acima indicadas.

Salientou que a discussão posta é independente do real regime de tributação das mercadorias (se sujeita a antecipação total ou parcial), e sim, é o que se afirma e comprovado nos autos, sendo que mesmo que se alegue erro no código de receita, o fato inafastável é que a Recorrente recolheu o imposto devido ao Estado da Bahia. Aliás, como houve a tributação pela sistemática da ST, na verdade a Recorrente pagou até mais que o devido, visto que na antecipação total adiciona-se a MVA.

Apresenta exemplo da Nota Fiscal nº 87.968 (chave de Acesso 35190301660296000130550020000879681625173405), onde falou que por meio da referida nota fiscal a Recorrente fez a aquisição de quatro itens, sendo que o produto “ACUCAR GELADO 12X500 G”, a Recorrente entendeu que sua tributação se dava pelo regime normal, em razão disso apurou e pagou o ICMS - ANTECIPAÇÃO PARCIAL (cód. 2.175). Veja que no Anexo 10, o valor que a fiscalização reconhece como pago é justamente o valor de R\$ 12,10 referente ao produto “ACUCAR GELADO 12X500 G”:

Quanto aos demais itens (CAKE INDIANO 5X2 KG, CAKE PAO DE MEL 5X2 KG e PAO AUSTRALIANO 10KG) a Recorrente entendeu que sua tributação se dava pelo regime substituição tributária (ST), em razão disso apurou e pagou o ICMS - ANTECIPAÇÃO TOTAL (cód. 1.145), conforme atesta a memória de cálculo e comprovantes de pagamento anexos a manifestação à primeira Informação Fiscal. No entanto, diz que a Fiscalização apenas considerou sujeito a sistemática da ST, o “PAO AUSTRALIANO 10KG”, para os demais itens (CAKE INDIANO 5X2 KG, CAKE PAO DE MEL 5X2 KG e ACUCAR GELADO 12X500 G), entendeu que estariam sujeitos a

sistemática normal de apuração, portanto sujeitos a antecipação parcial. Em razão disso, apontou no Anexo 10 que a Recorrente pagou o imposto a menor que o devido de ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL em relação a referida nota fiscal.

Assevera que a divergência decorre do exclusivamente do código de receita. Ao final, nota-se que a Recorrente pagou inclusive mais que o efetivamente devido. Todavia, apesar da Recorrente comprovar nos autos que tributou os produtos pela sistemática da ST, o Autuante se recusou a verificar o pagamento realizado pela Recorrente no código de receita 1.145, alegando genericamente que “*os itens que contam no demonstrativo são na realidade sujeitos à tributação normal, portanto não pode usar os DAE com código 1.145*”.

Pede pela consideração do valor pago no código de recita 2.175 e no código de receita 1.145, a realidade é que a Recorrente pagou, antecipadamente, mais que o devido. Portanto, enfatizou que não há espaço no nosso sistema jurídico para a banida figura do “*solve et repete*”, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência por ausência de previsão legal muito menos lógica jurídica que sustente tamanho formalismo absolutamente exagerado.

Repete que sujeito a tributação normal ou a substituição tributária, o fato é que o imposto foi recolhido e, portanto, deve ser considerado para todos os efeitos legais. Ressalta que o Fisco não pode penalizar o contribuinte (imposição de multa milionária) em razão de um tributo já pago. Sustenta ser flagrantemente improcedente.

Disse que a Recorrente ao realizar a aquisição de mercadorias fora do Estado, em observância à norma, na condição de credenciada junto ao SEFAZ/BA, calculou o imposto, seja ele devido por substituição ou antecipação, e promoveu o recolhimento até 25º dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Afirma que, a devida quitação do imposto de forma antecipada, anexou em sua defesa o detalhamento da apuração do ICMS/ST no exercício de 2019, comprovando de forma incontestável a quitação do ICMS, sobre o qual está sendo compelida a suportar o ônus de uma multa regulamentar.

Notou novamente que todas as notas fiscais apontadas pela Fiscalização com os produtos PRINGLES DUAL PACK TORTILHA ORIGINAL 180G + CEBOLA 180G | ARM.: 01, CAKE INDIANO 5X2 KG, MISTURA PARA CAKE PLUS 5KGX2/MISTURA EM PO PARA O PREPARO DE CAKE PLUS, MISTURA PARA CAKE PLUS DE CHOC 5KGX2/MISTURA EM PO PARA O PREPARO DE CAKE PLUS, BAM SMIRNOFF ICE BB 4X6/275ML, LUVA SB MU M C/I PAR 24 PT IC LUVA SB MU M C/I PAR 24 PT IC, 5802 TR RL 45MMX45M CX 120 SCOTCH EMP HM TR 45MMX45M C/4, RARIS EXPRESS 7 GRAOS & ESP 6X220G, RARIS EXPRESS INTEGRAL C/ QUINUA 6X220G, UNCLE BENS BISTRO RISOTO FUNGHI 6X220G, UNCLE BENS BISTRO RISOTO QUEIJO 6X220G, RISOTTO ITA INVERNI 4 FORMAGGI 175 G, RISOTTO ITA INVERNI AL FUNGHI 175 G, SEMOLA IT DIVELLA GRANO DURO 500G, CAKE PAO DE MEL 5X2 KG, MISTURA PARA TEMPURA ALFA 12x500g, MANGUEIRA TRANCADA MTR 25 m PREMIUM WEST, CAKE TAPIOCA 5X2 KG, CX. PANETONE SAM'S CHOCOLATE C/ 100, MIST BOLO LINEA CHOCOL 8X300G(LOTE: 91577 - DT. VALIDADE: 23/10/20), MIST BOLO LINEA COCO 8X300G(LOTE: 91555 - DT. VALIDADE: 23/10/20), MIST BOLO CHOCOLATE 16UNX450G FLM, MIST BOLO AIPIM 16UNX450G FLM, MIST BOLO CHOCOM 16UNX450G FLM, MIST BOLO CHOCOMOUSSE 16UNX450G FLM, MIST BOLO FUBA 16UNX450G FLM, MIST BOLO LARANJA 16UNX450G FLM, MIST BOLO PETGAT 16UNX450G FLM, MIST BOLO PETGAT OVOMALT 16UNX450G FLM, Panettone Facil Walmart CX 20 kg, FITA TRANS C3RL 1DI TRANSP UNID, FITA MAGICA C3RL 1DI TRANSP UNID, Satin Creme Cake Cenoura CX 5X2 kg, Satin Creme Cake Chocolate CX 5X2 kg, Satin Creme Cake Laranja CX 5x2 kg, Satin Moist Cake Aipim CX 5X2 kg, FITA MAGICA 12MMX10M C3RL+1DIS 3M SCOTCH FITA MAGICA INVISIV, FITA TRANS 12MMX10M C3RL+1DIS 3M SCOTCH FITA TRANSPARENTE, FITA CORTA FACIL 45MMX40M 120 3M SCOTCH FITA CORTA FACIL, sustentando que foram devidamente incluídas na apuração realizada pela Recorrente.

Portanto, reafirma que foram objeto de pagamento do ICMS devido, de modo que não há que se falar em aplicação de multa ou qualquer outra penalidade a ser suportada pela Recorrente. Ou seja, é evidente a ausência de motivação da acusação fiscal. Disse que incumbe ao Fisco verificar

se os valores devidos a Fazenda Estadual foram ou não pagos. E no caso dos autos, resta inconteste que todo o imposto devido foi efetivamente recolhido pela Recorrente, ainda que em código de receita diverso. Deste modo que não há sequer interesse de agir.

Assim, infere que não resta outra saída senão a declaração da improcedência da cobrança.

Ainda na alegação da improcedência, pede pela insubsistência *da multa aplicada por meio do presente lançamento em razão da ausência de imposto a recolher, mora da Impugnante ou, mesmo, prejuízo ao Fisco.*

Apresenta outra inconsistência que persiste, a desproporcionalidade da multa aplicada, originalmente no valor R\$ 1.217.467,96 e, posteriormente, reduzida para R\$ 200.056,45. Diz que a finalidade da imposição de multa é aplicar a justiça fiscal e desencorajar a transgressão à legislação tributária, não se prestando para prejudicar àqueles que se dispõe a cumprir inteiramente com as obrigações tributárias, por isso, deve o Fisco observar, quando da aplicação de qualquer sanção, primeiro a legalidade e depois a tipicidade.

Assevera que a finalidade do sistema de antecipação tributária instituída pela norma estadual é antecipar o pagamento do ICMS sobre a saída subsequente, com objetivo de combater a sonegação. De igual forma, também não se pode olvidar que comprovado o pagamento do ICMS antecipado, a finalidade da acusação estará prejudicada.

Sustenta que não há que se falar em falta de pagamento do ICMS “antecipado”, uma vez que o imposto devido aos cofres do Estado restou comprovadamente recolhido (vide doc. 05 e 06), de modo que em momento algum a Recorrente esteve em mora para com o Fisco estadual ou deixou de cumprir a obrigação a ela imposta.

Afirma que ao realizar a aquisição de mercadorias fora do Estado, seja ela sujeita a substituição tributária ou apenas a antecipação, em observância a norma, calculou o imposto e promoveu o recolhimento até 25º dia do mês subsequente, inexistindo qualquer infração. Portanto, a fiscalização imputa uma infração pela falta de recolhimento antecipado do ICMS já quitado. Cita lições do Prof. José Carlos Graça Wagner. Roga para o princípio da vedação do confisco (art. 150, IV da CF/88), transcreve lições do professor Ricardo Corrêa Dalla, reproduz decisões da Suprema Corte tem entendimento consolidado pela sua inconstitucionalidade se superar o percentual de 20% do valor do tributo devido. Por essa razão, também por este motivo, deve ser reformado parcialmente o r. Acórdão.

Impugna novamente sobre o *Termo inicial de incidência dos juros de mora sobre o valor da Multa aplicada.*

Disse que a Fiscalização ao formalizar o lançamento e apresentar o valor atualizado do débito (vide Demonstrativo do Crédito Tributário), passou a calcular os juros de mora sobre a multa punitiva a partir da data da suposta ocorrência do fato gerador da penalidade, ou seja, passou a exigir juros de mora de antes da constituição da própria penalidade. Ora, o art. 102 do COTEB (Lei nº 3956/1981), dispõe que “Os débitos tributários recolhidos foram dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios”, mas no caso em tela não estamos tratando do ICMS. O débito é questão é uma multa que somente passou a existir no mundo jurídico após a lavratura do Auto de Infração (nascimento da multa), tornando-se exigível apenas a partir deste momento. Logo, sustenta que não é possível concordar com a cobrança de juros sobre a multa antes da lavratura do auto de infração, em especial porque a mora no pagamento da multa só ocorre 30 dias do ato constitutivo da cobrança. Pede pela reforma parcial.

Roga para *o in dúvida pro contribuinte.* Acrescentou a consideração do benefício da dúvida, conforme dispõe o art. 112, do CTN. Acosta decisões os Tribunais Superiores e pede pela improcedência integral do Auto de Infração.

Finaliza requerendo o Provimento do Recurso Voluntário, no sentido de tornar o Auto de Infração Nulo ou Improcedente. Protesta e requer pela produção de todos os meios de prova em direito

admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção, além de juntada posterior de provas.

Registrado o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, sendo substituído pelo Conselheira Alexandrina Natália Bispo do Santos.

Registrada a presença do advogado Dr. Adeilson Gomes de Melo e a autuante Sra. Crystiane Menezes Bezerra na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração lavrado teve dois Recursos, o de **Ofício**, representado pelo órgão julgador de piso no sentido de revisão da desoneração feita (art. 169, I, “a” do RPAF) e, o **Voluntário**, apresentado pelo contribuinte no sentido de revisão do lançamento tributário julgado pela JJF que decidira pela Procedência Parcial da autuação, reduzindo o montante exigido de R\$ 1.217.467,97 para R\$ 200.056,45 devido a lavratura da imputação de “*multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial*”, no exercício de 2019.

No **Recurso de Ofício**, a JJF julgara pela manutenção parcial do crédito reclamado, no qual, após intervenção deste órgão julgou converter os autos em diligência para a devida revisão, a autuante verificou as informações e, por três vezes, reduziu a autuação: **primeiro**, a pedido do órgão de piso e das informações do autuado, revisou a autuação tendo a redução do valor exigido inicialmente para R\$ 421.487,01; **segundo**, após nova intervenção do contribuinte, detalhando as informações e acostando documentos probatórios, a autuante novamente reduz o valor exigido para R\$ 312.439,64; **terceiro**, ainda inconformada, a ora recorrente, com a exigência remanescente interpõe com manifestação apontando os erros da autuação e demonstrando as incongruências, a autuante, em sua informação fiscal, deu razão ao contribuinte e, novamente, reduz para R\$ 217.759,56; **quarto**, em nova manifestação o contribuinte aponta que ainda consta erro, agora, em relação aos pagamentos efetuados (ANTECIPAÇÃO TOTAL) referente aos códigos de receita 1145 e 2175, alegando que tem que serem considerados para dedução da exigência remanescente, no entanto, a fiscal rebate esta questão assinalando que tais códigos foram usados na rotina da antecipação total e o que não pode ser utilizado pois o PAF trata-se de antecipação parcial, assim, manteve a cobrança no último valor descrito da informação fiscal. A Junta em sua decisão acolheu parcialmente as argumentações da autuante, no entanto, conforme demonstra no seu ato decisório, pontuou que em alguns meses (março e julho) a exigência inicial foi majorada, tendo cobrança maior do que fora originalmente exigido na autuação, sendo reduzido para R\$ 200.056,45 e, não o valor de R\$ 217.759,56 que fora sugerida.

A autuante aceitou parcialmente as alegações do contribuinte, após a JJF ter proferido diligência para sanar dúvidas e incongruências, que paulatinamente a autuante foi considerando as exclusões feitas: **a)** reconhecimento dos pagamentos realizados e comprovados tendo vinculação com a Nota Fiscal (redução feita para o valor de R\$ 421.487,01); **b)** notas fiscais de CFOP 6923, “SAL ATLANTIS” que considerou ser isento em operações internas sendo essenciais ao consumo popular que compõe a cesta básica e excluiu os condicionadores (redução foi para o valor de R\$ 312.439,64); **c)** revisão feita devido à algumas comprovações sendo excluído do lançamento o produto “ACRIL” (redução para o valor de R\$ 217.759,56).

Não consta nos autos nenhuma incongruência de comprovação de fatos geradores novos, pois ao consultar o CD verifica-se que são as mesmas notas fiscais da fase inicial do Auto de Infração, tendo assim, um deslocamento das notas fiscais para os meses que foram majorados dos valores autuados. Portanto, o valor que era de R\$ 1.217.467,97 será reduzido para R\$ 217.759,56, conforme a diligência proferida pela fiscal e, não o valor de R\$ 200.056,45 como foi dita pela JJF, sendo restabelecido os valores excluídos no montante de R\$ 17.703,11, referente aos meses de março e

julho de 2019.

Para dar respaldo no meu entendimento, consta Súmula do CONSEF nº 11 que constitui o procedimento adotado pela fiscal autuante: “*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”, tendo até jurisprudência do CONSEF para este fato.

Voto pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício, no sentido de restabelecer parcialmente e julgar para o valor de R\$ 217.759,56.

Nas razões recursais, os representantes apresentam as mesmas argumentações defensivas:

- Alega improcedência da infração sob a imputação de falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial sobre operações isentas, referente ao produto que diz ser primordial ao consumo: “Sal”, conforme dispõe o art. 265, II, “d” do RICMS/BA. Destacou e sustentou que o RICMS/BA não faz qualquer distinção quanto ao tipo de sal, tratando-o genericamente de “Sal de Cozinha”, seja ele sal grosso (para churrasco), sal do himalaia, ser mais caro ou barato, apresentar um grau maior ou menor de pureza que deixará de ser “sal de cozinha”.
- Sustenta a improcedência de que imputação de falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial sobre operações tributadas pelo ICMS/ST (antecipação total). Junta descrição das operações das mercadorias, dando exemplos, no qual afirma que conforme memória de cálculo e comprovantes de pagamento deveria ser considerados para dedução do que fora exigido na autuação, como por exemplos os recolhimentos feitos sob o código 1145. Salientou que essa discussão independe do real regime de tributação das mercadorias (se sujeita a antecipação total ou parcial). Alegou erro no código de receita e que foi recolhido o imposto ao Estado, além de inferir que houve a tributação pela sistemática da ST, que pagou até mais que o devido, visto que na antecipação total adiciona-se a MVA. Pede também pela consideração do valor pago no código de recita 2.175 dizendo que sujeito a tributação normal ou a substituição tributária, o fato é que o imposto foi recolhido.
- Pede pela insubsistência da multa aplicada por meio do presente lançamento em razão da ausência de imposto a recolher. Explica que sobre a desproporcionalidade da multa aplicada. Assevera que a finalidade do sistema de antecipação tributária instituída pela norma estadual é antecipar o pagamento do ICMS sobre a saída subsequente, com objetivo de combater a sonegação. De igual forma, também não se pode olvidar que comprovado o pagamento do ICMS antecipado, a finalidade da acusação estará prejudicada. Ao final requereu, após citar lições de juristas, pelo menos, de redução em 20% do valor do tributo devido.
- Impugna sobre a incidência dos juros de mora sobre o valor da Multa aplicada. Disse que a Fiscalização ao formalizar o lançamento passou a calcular os juros de mora sobre a multa punitiva a partir da data da suposta ocorrência do fato gerador da penalidade, ou seja, passou a exigir juros de mora de antes da constituição da própria penalidade. Apresenta o art. 102 do COTEB (Lei nº 3956/1981), que dispõe sobre “*Os débitos tributários recolhidos foram dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios*”, o que não é o caso em tela por ser obrigação acessória e não obrigação principal.

Quanto à primeira alegação onde requer que seja considerado isento todo tipo de sal (grosso, do himalaia, temperado, maior ou menor de pureza) como sal de cozinha de consumo popular, conforme dispõe o art. 265, II, “d” do RICMS/BA. Consultei o último demonstrativo da informação fiscal da autuante e verifiquei os tipos de sal que ficaram na autuação, sendo justamente, o que o contribuinte alega desde a defesa (*AJI SAL 12 SACO X 1 KG, AJI SAL CHURRASCO 12 SACO 1KG, SAL ROSA DO HIMALAIA, LITE SALT 66% LINEA 16X100G, SAL ROSA DO HIMALAIA FINO 1 KG POUCH CX 12, SAL ROSA DO HIMALAIA GROSSO 1 KG POUCH CX 12, SAL DE PARRILLA PARA CHURRASCO 1,100 KG POTE CX 6, SAL PARA CHURRASCO CARNE 900 GR POTE CX 6 e SAL PARA CHURRASCO CHIMICHURRI 1,01 KG PT CX 6*).

Assinalo que o efeito da isenção conforme o art. 265, II, "d" do RICMS/BA, é justamente por ser de consumo popular e vejo que todos os tipos de sais que permaneceram não dispõem desta característica, com exceção do produto "AJI SAL 12 SACO X 1 KG", que conforme pesquisa e descrição é sal comum refinado, muito diferente dos outros tipos de sal, como o do himalaia, grosso ou mesmo os temperados ou mesmo para churrasco. Na descrição do sal que considero que deve ser excluído da autuação consta: "*Ingredientes: sal refinado iodado, realçador de sabor glutamato monossódico, anti-umectantes, dióxido de silício e fosfato tricálcico. Alérgicos: não contém glúten. Conservação: para melhor conservação, este produto deve ser armazenado em local seco e arejado*". A imagem também demonstra que sal é de consumo popular:



Portanto, apesar de ter votos meus em que considero que a legislação não limita a isenção para este produto conforme o art. 265, II, "d" do RICMS/BA, aliado ao Convênio ICMS 224/17 e o art. 111, II do CTN, a intenção do legislador foi baratear tais produtos devido ao consumo popular, para se ter mais acesso à mercadoria. Assim, excluo do lançamento tão somente este produto demonstrado acima. Quanto aos demais sais mantenho na autuação.

Na segunda alegação de que não foi reconhecido os pagamentos efetuados pelos códigos de receita 1145 e 2175 de antecipação tributária total. Informo desde logo que sou do mesmo entendimento da fiscal autuante, pois conforme a própria legislação detalha as condições para que sejam considerados os recolhimentos, sendo que o § 2º, do art. 332 do RICMS/BA, tem que preencher cumulativamente os requisitos indicados, podendo efetuar o recolhimento do imposto por antecipação até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal e como bem explicado, pelo julgador da JJF, os pagamentos efetuados não tem nenhuma indicação das notas destacadas na autuação, nenhum vínculo que possa estabelecer o reconhecimento do que alega o contribuinte. Para ficar mais claro transcrevo a explicação dada e discorrida pela fiscal autuante, feita pelo relator de piso:

Vejo que o período objeto do presente lançamento diz respeito aos fatos geradores compreendidos entre janeiro a dezembro 2019. Assim é que a autuante levou em consideração, corretamente, as determinações do RICMS/12, a respeito do momento da apuração do imposto conforme redação vigente a época dos fatos geradores do art. 332 § 2º, ou seja, a data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, sendo que inexistindo o referido documento, foi considerada a data da emissão da nota fiscal.

Ocorre que apesar do cálculo do imposto ter sido efetuado nota a nota, o comparativo com o recolhido pelo contribuinte não foi efetuado individualmente, e sim pelos totais mensais, causando um descompasso, pois o sujeito passivo levou em consideração para a apuração do imposto e o consequente recolhimento as datas das entradas das mercadorias em seu estabelecimento.

Assim é que o processo foi convertido em diligência para que a autuante tomasse as seguintes providências:

(...)

A fiscal autuante, inicialmente informou que o sujeito passivo foi intimado a apresentar a memória de cálculo da composição do valor pago através de DAE e de denúncia espontânea, referente à antecipação parcial.

A seguir disse que não foi apresentada nenhuma informação referente à Denuncia Espontânea, e realizou os trabalhos considerando os DAEs inseridos no CD apresentado pelo sujeito passivo, em resposta à sua intimação, sendo que não foram considerados os DAEs de código de receita anexados pelo sujeito passivo – ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, tendo em vista que a autuação é referente à Antecipação Parcial.

(...)

Quanto a pretensão do defendente de se considerar os recolhimentos efetuados através do código 1.145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, também entendo assistir razão a autuante, no sentido de que tal solicitação não

pode ser acatada, tendo em vista que a presente exigência trata de multa percentual sobre a parcela de imposto - ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, sendo que, aquelas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foram devidamente excluídas, permanecendo, exclusivamente, apenas às sujeitas ao regime Normal de tributação.

Neste caso, caberia ao sujeito passivo comprovar de que, considerou as questionadas mercadorias como sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o imposto através do código 1.145- ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nesta circunstância deveria apresentar demonstrativo analítico das notas fiscais, que ao seu entender, estariam incluídas indevidamente no levantamento fiscal, vinculando-as aos respectivos Documentos de Arrecadação, o que não ocorreu.

Ademais, como bem esclarecido pela autuante os valores recolhidos através do código 1.145- ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA foram considerados no roteiro da “Antecipação Total”, fato não contestado pelo defendant.

Assim é que foram elaborados novos demonstrativos, inseridos no CD de fl.204, alterando o valor devido para R\$ 217.759,56, conforme inserido no Resumo do Débito de fl. 194.

Assim, mantendo *in toto* quanto à este ponto.

Para a terceira e quarta alegação sobre a desproporcionalidade e de que a multa aplicada não consta obrigação principal para ser cobrada e quanto à incidência dos juros de mora sobre o valor da multa.

Em relação à elevação do percentual da multa aplicada, observo que se encontra previsão no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, sendo legal e, também este órgão administrativo não pode apreciar ser inconstitucional ou não devido ao teor do disposto no art. 167, I do RPAF/99, como também, vejo que esta disposição veda aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

No que pertine os acréscimos de juros, destaco que consta previsão para os acréscimos através do art. 102 do COTEB – mais precisamente a cobrança é devido ao atraso no cumprimento da obrigação, sendo devidos desde o momento de sua falta de pagamento no prazo regulamentar.

Assim, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, excluindo do lançamento tão somente a mercadoria “AJI SAL 12 SACO X 1 KG”, por entender ser isento e vejo estabelecido como produto de consumo popular, conforme o montante e demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Multa A. Infração	Multa Diligência	Valor Julg.-JJF	Excl. Sal AJI	Valor Julg.-CJF
31/01/2019	28.377,55	12.871,19	12.871,19	0,00	12.871,19
28/02/2019	21.307,50	10.297,63	10.297,63	0,00	10.297,63
31/03/2019	3.212,05	11.261,99	3.212,05	0,00	11.261,99
30/04/2019	185.665,48	7.423,73	7.423,73	0,00	7.423,73
31/06/2019	69.016,30	15.748,55	15.748,55	0,00	15.748,55
30/07/2019	8.180,39	17.833,57	8.180,39	0,00	17.833,57
31/08/2019	167.133,55	13.234,13	13.234,13	0,00	13.234,13
31/10/2019	353.341,62	60.808,37	60.808,37	38,16	60.770,21
30/11/2019	381.233,53	68.280,41	68.280,41	0,00	68.280,41
Total	1.217.467,97	217.759,57	200.056,45	38,16	217.721,41

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

VOTO EM SEPARADO

Concordo com a decisão proferida pelo n.Relator, acrescentando que em relação ao pedido formulado de que seja afastada a aplicação da multa sobre as operações com mercadorias NÃO ENQUADRADAS no regime de substituição tributária, que por equívoco promoveu o pagamento por antecipação e encerrou a fase de tributação deve ser observado que:

- O Auto de Infração acusa aplicação de multa de “multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial”.
- Na fase de saneamento do processo, foi afastado a aplicação da multa sobre as aquisições de

mercadorias que foram comprovadas estarem enquadradas no regime de ST.

Ressalte se que a infração é prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996 c/c o § 1º que estabelece:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...
d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

§ 1º *No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

Portanto, com relação as mercadorias NÃO SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA que a empresa promoveu o pagamento do ICMS por antecipação é correta a aplicação da multa por amoldar se a norma prevista no Art. 12-A da citada Lei nº 7.014/1996, referente as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, que não encerra a fase de tributação.

Na situação presente, com relação ao pagamento indevido do ICMS ST por antecipação, relativo à aquisição de mercadorias não enquadrada no regime de substituição tributária, é cabível o pedido de restituição do valor pago indevidamente nos termos dos artigos 76 a 83 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 7.629/1999).

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário)

Peço licença ao ilustre Relator para discordar do seu entendimento, manifestado quando da apreciação do Recurso Voluntário, no que refere à manutenção da multa aplicada em relação às operações que tiveram o imposto recolhido pelo contribuinte por antecipação total e não por antecipação parcial.

Nesse particular, restou comprovado pelo contribuinte que as operações foram tributadas integralmente através do código de receita 1.145 (Antecipação total). Diante dessa comprovação, sustenta a Autuada que, ainda que se entenda que o código de receita é equivocado, é fato que o imposto foi recolhido ao Estado da Bahia.

Com base no quanto narrado, é possível depreender que o erro cometido pela Autuada no que diz respeito à indicação do código de receita é escusável e decorre da conhecida dinamicidade da legislação e da capacidade limitada dos sistemas internos das empresas de se parametrizarem na velocidade necessária. Isso se confirma quando se observa que o recolhimento através do código de receita 1.145 (Antecipação total) não gera para a Autuada qualquer benefício. De forma diversa, foi muito mais prejudicial à Autuada tributar as operações pela sistemática da antecipação total, uma vez que, em seu cálculo, há a adição da MVA, o que não ocorre no caso da antecipação parcial.

Por outra via, inexistiu prejuízo ao erário estadual, que, em seus cofres, recebeu o recolhimento, inclusive a maior, do imposto devido.

Não se pode deixar de ponderar, ademais, que os fatos geradores se referem ao período de 31/01/2019 a 30/11/2019, do que se pode extrair que, no dia do presente julgamento, em relação a quase totalidade dos recolhimentos realizados, a Autuada não pode mais efetuar o pedido de restituição.

Por todo exposto entendo que, em atenção aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, a utilização do código de recolhimento indevido não pode se sobrepor ao fato de que o contribuinte, no prazo estipulado, recolheu aos cofres estaduais o imposto, inclusive em valor maior do que o devido, sobre as operações em exame. Por essa razão, não se revela cabível, no meu entender, a incidência de qualquer multa percentual sobre o “imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial”, uma vez que esse recolhimento, na prática, foi feito pelo

contribuinte, não devendo, consequentemente, lhe ser imputada nenhuma multa.

Em relação aos demais pontos, acompanho o voto do Relator em todos os termos em que proferido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0015/22-6, lavrado contra **WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 217.721,41**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Eduardo Ramos de Santana*.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário) – Conselheira: Camila Magnavita da Fonseca Camargo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO - VOTO DISCORDANTE
(Recurso Voluntário)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS