

**A. I. Nº** - 298958.0019/19-5  
**AUTUADO** - CENCONSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSMAN FERREIRA CASAES  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/09/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0126-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ESCRITURAÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL, ATRIBUINDO A CONDIÇÃO DE SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal e diligências realizadas pelo autuante, excluíram do lançamento as operações que de fato se enquadravam no rol da substituição tributária. Acolhida a arguição de decadência parcial do lançamento tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 25/09/2019, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$141.838,21, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”*.

O autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação de fls. 17 a 28, onde, após tecer considerações iniciais, passou a arguir preliminarmente a decadência do direito de constituição dos créditos tributários reclamados anteriores a 30/09/2014, pelo fato de que foi notificado da lavratura do Auto de Infração em 30/09/2019, ou seja, quando decorridos mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador das operações objeto da autuação, pontuando que é sabido que o artigo 150 § 4º do CTN estabelece esse prazo decadencial para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologado a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário. Teceu, também, fundamentos jurídicos a este respeito, citou doutrina e jurisprudência de Tribunais Superiores.

Ao adentrar ao mérito da autuação, asseverou que o autuante incluiu no rol de mercadorias que faz parte da autuação, produtos submetidos ao regime da substituição tributária, as quais já tiveram o imposto recolhido anteriormente, citando que tais mercadorias, conforme Anexo I, do Regulamento do ICMS da Bahia, vigente na época dos fatos geradores, são as seguintes:

**Exercício 2014**

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9
- Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905
- Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210
- Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503

**Exercício 2015**

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9
- Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905
- Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210

- Embutidos: Anexo ST Item 35.A – 1601 e 1602
- Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503
- Ceras para limpeza: Anexo ST Item 40.3 - 3405
- Óleos minerais: Anexo ST Item 16.7 - 2710.19

### **Exercício 2016**

- Artigos e escritório e escolares: Anexo ST Item 12.4 - 3926.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 12.5 - 4202.1
- Querosene: Anexo ST Item 6.4 - 2710.19
- Óleos minerais: Anexo ST Item 6.8 - 2710.19.9

Ponderou que a comprovação das alegações de defesa trazidas nesse tópico pode ser extraída dos dados contidos na planilha formato excel gravada no CD anexo (arquivo denominado “Defesa AI 298958.0019.19-5”), na qual diz indicar no próprio levantamento que serviu de base para a lavratura do auto de infração, a norma legal que comprova a inclusão das mercadorias no regime da substituição tributária, restando comprovado o equívoco da autuação, a qual considera restar totalmente improcedente.

Após discorrer a respeito dos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, “*busca pela verdade material*”, arguindo que, sob qualquer ângulo de análise, para que não parem dúvidas de que as operações com as mercadorias incluídas no auto de infração estão incluídas no regime da substituição, é necessária a conversão do feito em diligência, para que o órgão fazendário, por meio de todas as informações que detém, possa realizar sua atividade administrativa em plenitude, com foco na eficiência e na sua segurança jurídica, que, nessa oportunidade, se vê refém de um procedimento incompleto e em discordância a realidade dos fatos.

Neste sentido concluiu que com base nos documentos que já constam nos autos, caso restem dúvidas na ocasião do julgamento quanto à necessidade de cancelamento da autuação haja vista não haver saldo de imposto a pagar nem fato gerador de qualquer penalidade, requereu a conversão do processo em diligência de modo a prestigiar os princípios norteadores do processo administrativo especialmente a ampla defesa e a busca da verdade material, apresentando, inclusive, quesitos a serem respondidos, caso a diligência seja deferida.

Ao final requereu:

- i) - Realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC/CONSEF, com exame da planilha constante do CD anexo à presente defesa (Doc. 2), dos documentos que serão disponibilizados na fase da diligência e dos quesitos apresentados, conforme previsão legal do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99);
- ii) - Após a diligência, confirmadas as razões de fato e de direito que compõem as alegações de defesa aqui expostas, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, com o consequente cancelamento do auto de infração e da exigência nele contida, determinando-se, por conseguinte, o seu arquivamento.

O autuante apresentou Informação Fiscal conforme fls. 54 a 60, mencionando que em relação ao argumento defensivo de que período anterior a 30/09/2014 ocorreu a extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas, já que ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, os montantes apurados decorrem de ação após o contribuinte ter declarado a ocorrência do fato jurídico tributário, apurado o montante do imposto devido, efetuado o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. Desta maneira, manteve a cobrança integral para os períodos anteriores a 30/09/2014.

No tocante ao argumento de que diversas mercadorias, estavam enquadradas no regime da substituição tributária, conforme Anexo I do RICMS da Bahia, vigente na época dos fatos geradores, disse que são procedentes as alegações defensivas apenas em relação aos produtos: TABLET CANDIDE (BRINQUEDO); TABUA BELL TOY P/PASSAR ROUPA (BRINQUEDO); PORTA CANETA (PRODUTOS DE PAPELARIA); PORTA REVISTA (PRODUTOS DE PAPELARIA) e REGUA (PRODUTOS DE PAPELARIA), sendo que procedeu a exclusão de tais produtos das planilhas de débito, com o refazimento das mesmas.

Quanto aos demais produtos questionados, sustentou que os mesmos não estão enquadrados no regime da substituição tributária, sendo produtos tributados pelo ICMS, conforme abaixo:

#### Exercício de 2014

- Iogurtes: Embora a Autuada descreva o produto como Iogurte, trata-se na verdade de COMPOSTO LÁCTEO – NCM 0403-9 e não 0403-1;
- Maletas e mochilas: NÃO são maletas e mochilas escolares, e maletas e mochilas para viagem, produtos não enquadrados no regime da ST;
- Salgadinhos Industrializados: Produto NÃO enquadrado no regime da ST, por não se tratar de salgado industrializado – NCM 1905-9;
- Produtos comestíveis resultantes do abete suíno: Alimentos industrializados, NÃO estão enquadrados do regime da substituição tributária, sendo tributados pelo ICMS;
- Brinquedos: Embora a Autuada descreva tais mercadorias como BRINQUEDOS, em verdade NÃO o são, trata-se de produtos para recreação, sendo tributados pelo ICMS.

#### Exercício de 2015

- Iogurtes: Embora a Autuada descreva o produto como Iogurte, trata-se na verdade de COMPOSTO LÁCTEO – CNM 0403-9 e não 0403-1;
- Maletas e mochilas: NÃO são maletas e mochilas escolares, e maletas e mochilas para viagem, produtos não enquadrados no regime da ST;
- Salgadinhos Industrializados: Produto NÃO enquadrado no regime da ST, por não se tratar de salgado industrializado – NCM 1905-9;
- Embutidos: Alimentos industrializados, NÃO estão enquadrados do regime da substituição tributária, sendo tributados pelo ICMS;
- Brinquedos: Embora a Autuada descreva tais mercadorias como BRINQUEDOS, em verdade NÃO o são, trata-se de produtos para recreação, sendo tributados pelo ICMS;
- Ceras para limpeza: MATERIAL DE LIMPEZA – produtos tributados - SAIU DA Substituição Tributária em 01/02/2015;
- Óleos minerais: MATERIAL DE LIMPEZA – produtos tributados - SAIU DA Substituição Tributária em 01/02/2015.

#### Exercício de 2016

- Artigos de escritório e escolares: Material de escritório, excluído das planilhas de débito;
- Maletas e mochilas: NÃO são maletas e mochilas escolares, e maletas e mochilas para viagem, produtos não enquadrados no regime da ST;
- Querosene: MATERIAL DE LIMPEZA – produtos tributados - SAIU DA Substituição Tributária em 01/02/2015;
- Óleos minerais: MATERIAL DE LIMPEZA – produtos tributados - SAIU DA Substituição Tributária em 01/02/2015.

Acrescentou que anexou ao PAF nova planilha com notas explicativas com as mercadorias que o autuado considera como enquadradas no regime da substituição tributária e concluiu que após

excluídos os valores cobrados indevidamente, remanesce ainda um crédito fiscal de ICMS em favor da Fazenda Pública Estadual no montante de R\$141.397,91.

O autuado se pronunciou acerca da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 70 a 73, pontuando em relação a decadência pleiteada, que o autuante se limitou a alegar que houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sem trazer qualquer comprovação ou mesmo simples relato de fatos que teriam sido praticados naqueles intuitos, destacando que no procedimento prévio ao lançamento fiscal também não houve nenhuma comprovação ou mesmo qualquer menção à prática de dolo, fraude ou simulação, não podendo o autuante vir agora acusar de ter agido no intuito de lesar o Erário Público, simplesmente para justificar um lançamento claramente decaído pela inércia da Fiscalização, asseverando que não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, é inquestionável a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, cujo preceito normativo determina a contagem do prazo a partir da data de ocorrência do fato gerador, o qual deve ser observado no caso presente.

No que tange aos argumentos relacionados ao mérito da autuação, observou que o autuante apenas concordou que os produtos de papelaria estão incluídos na substituição tributária, mantendo as demais.

Voltou a sustentar e a indicar, tal como na peça defensiva inicial, os produtos que no seu entender estavam enquadrados no regime da substituição tributária, conforme Anexo I, do Regulamento do ICMS da Bahia vigente na época dos fatos geradores, afirmando que a interpretação do autuante de que tais mercadorias estão fora do rol da substituição tributária está equivocada, pois tais produtos estão sim incluídos no regime da ST, conforme acima mencionado.

Arguiu que tendo ocorrido a tributação na modalidade da substituição tributária – o que de fato aconteceu – não pode o Fisco Baiano pretender tributar novamente operações com mercadorias já alcançadas pela incidência do imposto, sob pena de enriquecimento sem causa do Erário Público, ressaltando que não houve qualquer prejuízo ao Fisco na medida em que houve tributação das mercadorias pelo regime da substituição tributária, já tendo o Estado recebido imposto que lhe cabe através dessa sistemática, acrescentando que, ainda que se admitisse a hipótese de que tais mercadorias sofressem tributação pelo regime normal, deveria o autuante ter verificado os valores já recolhidos na substituição tributária e efetuado o lançamento apenas da eventual diferença em favor do Fisco e não simplesmente ter desconsiderado todos os pagamentos que realizou, pois, ao seu entender, caso a exigência seja mantida, estará configurado o enriquecimento sem causa do Estado, na medida em que está exigindo tributação em duplicidade sobre um mesmo fato gerador, haja vista que o imposto incidente já foi recolhido anteriormente.

Concluiu asseverando que a medida que se impõe é a determinação de nova análise da planilha que apresentou junto com a peça de defesa, de modo que sejam excluídas as operações fulminadas pela decadência bem como as mercadorias tributadas na sistemática da substituição tributária, conforme disciplinado pelo Anexo I, do RICMS/BA vigente à época dos fatos, razão pela qual pugnou pela Improcedência do Auto de Infração.

O autuante se pronunciou acerca da Manifestação apresentada pelo autuado, fls. 77 a 83, onde inicialmente reiterou todos os argumentos já apresentados através da Informação Fiscal, observando, entretanto que a expressão utilizada no item relacionado a decadência de que houve *“dolo, fraude ou simulação”* não se trata de acusação da sua parte, e, sim, termos utilizados pela PGE/Profis que *“promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca dos temas”* através do Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/16.

Quanto à questão específica do mérito da autuação, voltou a citar individualmente todas as mercadorias apontadas pelo autuado como integrantes da ST, porém indicou a justificativa para a manter a exigência tributária sobre as mesmas.

Disse que o autuado insiste em afirmar que tais mercadorias estão fora do rol da ST, e que o mesmo alegou que tendo havido tributação na modalidade da ST, não pode o Fisco baiano

pretender tributar novamente operações já alcançadas pela incidência do mesmo imposto, sob pena de enriquecimento ilícito sem causa do Erário Público.

Voltou a sustentar que tais mercadorias não estão enquadradas no rol da ST, e, por isso, suas saídas deveriam ter sido normalmente tributadas, o que não ocorreu. E, não estando na ST, o autuado fez uso do crédito fiscal destacada pelas notas fiscais de aquisições quando do ingresso das mesmas em seu estabelecimento, enquanto que tais saídas ocorreram sem tributação, portanto, de forma alguma há o que se falar de enriquecimento sem causa do Erário Público, vez que o benefício é todo do autuado, quando faz uso dos créditos e procede as saídas sem tributação.

Após pontuar que ainda remanesce um crédito fiscal no montante de **R\$92.207,76** em favor da Fazenda Pública, concluiu citando que *“diante do acatamento parcial das alegações da Autuada e efetuados os expurgos pertinentes constantes no PAF ora em lide, correspondentes ao refazimento dos Demonstrativos de Débito para as mesmas, reclamamos em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS no valor de R\$141.397,91 (...)”*.

Na sessão de Pauta Suplementar realizada em 31/07/2020, decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem, no sentido de que o autuante adotasse as seguintes providências:

*1 - Quando da Informação Fiscal o autuante **indicou que houve uma redução do valor original lançado de R\$141.838,21 para R\$141.397,91**. Entretanto, quando manifestação em relação ao pronunciamento do autuado a respeito da Informação Fiscal, o mesmo se posicionou no sentido de que ainda remanesce um crédito fiscal no montante de **R\$92.207,76** em favor da Fazenda Pública, porém, ao concluir seu pronunciamento pontuou que “diante do acatamento parcial das alegações da Autuada e efetuados os expurgos pertinentes constantes no PAF ora em lide, correspondentes ao refazimento dos Demonstrativos de Débito para as mesmas, reclamamos em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS no valor de **R\$141.397,91** (...)”.*

*Em vista disto solicita-se:*

- a) Que seja esclarecido qual o valor efetivamente apurado como devido, remanescente do débito original;*
- b) Que seja demonstrado, sinteticamente, quais os produtos que foram excluídos da autuação e seus respectivos valores mensais.*

*2 – Alguns produtos autuados, tais como, Flutuador Intex Disney Carros Luxo, Fórmula 1 Karamelo, Time botão Caramelo, dentre outros, foram classificados pelo contribuinte como sendo brinquedos – NCM 95030099, entretanto não foram aceitos pelo autuante como integrantes do rol da ST, por considerar que não se tratam de brinquedos e, sim, produtos de recreação. Em decorrência, solicita-se que seja esclarecido, sob a ótica fiscal/tributária, qual a diferenciação entre brinquedos e produtos de recreação. Pede-se, também, que seja elaborado **um demonstrativo mensal, com os respectivos valores totalizados**, envolvendo todos os produtos que foram classificados pelo autuado como brinquedos e sua respectiva NCM, porém não aceita pelo autuante tal classificação.*

*3 – Após o atendimento da solicitação supra, o autuado deverá ser cientificado da presente diligência, com entrega do seu resultado ao mesmo, com a concessão do prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*

*Ao final o processo deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da sua fase instrutória e posterior julgamento.*

Em atendimento a diligência supra, o autuante se posicionou de acordo com o constante às fls. 88 a 94, planilhas de fls. 95 a 201 e mídia digital de fl. 202, pontuando que, em relação ao período de 01/07/2014 a 31/12/2016, foi solicitado esclarecimento quanto ao valor indicado na Informação Fiscal no tocante a redução do valor original lançado de R\$141.838,21 para R\$141.397,91, enquanto na manifestação do próprio autuado há menção de que ainda remanesce um crédito fiscal no montante de R\$92.207,76 em favor da Fazenda Pública, esclareceu que o montante correto é R\$141.397,91, conforme se pode constatar através da soma das planilhas SAÍDA SEM TRIBUTAÇÃO 2014, 2015 e 2016 (cópias em anexo), e que o valor mencionado na Informação Fiscal de R\$92.207,76 deveu-se a um erro na transcrição de dados por sua parte.

Quanto ao pedido no sentido de que seja demonstrado, sinteticamente, quais os produtos que foram excluídos da autuação e seus respectivos valores mensais, apontaram que em relação ao

exercício de 2014, foram excluídos os produtos abaixo:

- 09/2014 - TABLET CANDIDE M HIGH FULL TOUCH 4050
- 10/2014 – TABUA BELL TOY P/PASSAR ROUPA
- 11/2014 - TABUA BELL TOY P/PASSAR ROUPA
- 12/2014 - TABUA BELL TOY P/PASSAR ROUPA

TABLET CANDIDE M HIGH FULL TOUCH 4050

Ao tempo em que, os valores mensais excluídos foram: 09/2014 – R\$32,13; 10/2014 – R\$108,78; 11/2014 – R\$27,20 e 12/2014 – R\$44,19, totalizando para este exercício o valor de R\$212,30.

Já em relação ao exercício de 2016, apontou a exclusão dos itens abaixo:

- 01/2016 – PORTA CANETA DELLO CLIPS LINHA CLASS AZ  
PORTA CANETA DELLO CLIPS DUO COLLO BCO  
PORTA CANETA DELLO CLIPS DUO COLLO CRIST  
PORTA REVISTA DELLO POP ROSA PINK  
PORTA CANETA DELLO CLIPS BLACK BCO  
PORTA REVISTA DELLO POP ROSA PINK  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
PORTA REVISTA DELLO LINHA CLASSIC AZUL  
PORTA REVISTA ACRIMET CLASSIC LINE  
CONJ REGUA MOLIN GEOMETRICO SUPER C/4  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM  
REGUA DELLO POP AZUL 30CM
- 02/2016 - PORTA CANETA DELLO CLIPS BLACK BCO  
PORTA CANETA DELLO CLIPS LINHA CLASS AZ  
PORTA CANETA DELLO CLIPS POP ROSA PINK  
PORTA REVISTA DELLO POP ROSA PINK  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
REGUA DELLO POP AZUL 30CM
- 03/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 04/2016 - REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM  
PORTA REVISTA DELLO POP ROSA PINK
- 05/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
PORTA REVISTA ACRIMET CLASSIC LINE  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 06/2016 - REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 07/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 08/2016 - REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 09/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM
- 10/2016 - REGUA DELLO POP ROSA 30CM
- 11/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM  
REGUA DELLO CRISTAL 30CM
- 12/2016 - REGUA DELLO POP AZUL 30CM

REGUA DELLO CRISTAL 30CM  
REGUA DELLO POP ROSA 30CM.

Neste sentido indicou os valores mensais que foram excluídos: 01/2016 – R\$147,20; 02/2016 – R\$44,47; 03/2016 – R\$2,33; 04/2016 – R\$6,62; 05/2016 – R\$4,93; 06/2016 – R\$1,91; 07/2016 – R\$4,25; 08/2016 – R\$3,34; 09/2016 – R\$2,60; 10/2016 – R\$1,44; 11/2016 – R\$4,73 e 12/2016 – R\$4,18, perfazendo um montante para o exercício de 2016 de R\$228,00.

Explicou, em seguida, que a diferença entre brinquedo e produtos de recreação é bem sutil, como descrito abaixo:

**Recreação** é uma atividade de lazer, sendo o lazer tempo discricionário. A “necessidade de fazer algo para a recreação” é um elemento essencial da biologia humana e da psicologia. As atividades recreativas são muitas vezes feitas para felicidade, diversão, passar o tempo ou prazer e são consideradas “divertimento”.

**Brinquedo** é um objeto ou uma atividade lúdica, voltada única e especialmente para o lazer, e geralmente associada a crianças, também usada por vezes para descrever objetos com a mesma finalidade, voltada para adultos. Na pedagogia, um **brinquedo** é qualquer objeto que a criança possa usar no ato de brincar.

Explicou que as mercadorias tidas como produtos de recreação, e que não foram consignadas no levantamento foram as seguintes:

- Pulseira karamello/06, nariz palhaço karamello c/06, dentadura karamello c/06, formula 1 karamello c/06, avião karamello c/06, time de botão karamello, apito karamello 3 furos c/06, mini peão karamello c/06, apito juiz karamello c/06, escovinha karamello c/06, apito corneta karamello c/06, bichos karamello, etc. São mercadorias/produtos de pequeno tamanho, doados às crianças em aniversários infantis como forma de entretenimento.

- Bote intex baby 59570, flutuador intex Disney carros luxo 56652, brinquedo intex inflável sort, piscina intex Disney carros 57478749L, piscina inflável intex 132L, bola intex praia Disney carro 58053 61CM, boia intex neon cores 69262 NP, piscina intex spray dino 170 L 57437, etc. Trata-se de mercadorias/produtos infláveis, utilizados por crianças pequenas, geralmente em piscinas, para evitar afogamentos, portanto, entendemos que não se enquadram como brinquedos.

Concluiu ratificando o acatamento parcial das alegações da Autuada e a manutenção em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$141.397,91.

Intimado para se manifestar acerca do resultado da diligência realizada, fls. 203 e 204, o autuado se pronunciou conforme fls. 207 a 210, onde após efetuar uma síntese da diligência, passou a se manifestar a respeito da mesma, sendo que, em relação ao item “a” da diligência consignou que tendo em vista o esclarecimento de que se trata de mero erro na transcrição dos dados cometido pelo Auditor que elaborou a informação fiscal, deixa de contrapor a questão.

No tocante ao item “b”, disse que quanto as mercadorias excluídas do levantamento e expressamente indicadas no relatório da diligência fiscal, pontuou que há necessidade de elaboração de novo levantamento, pois ainda remanescem na autuação, mercadorias cujo imposto foi recolhido na sistemática da substituição tributária. Dessa forma, reiterou as razões de defesa e os termos da resposta à primeira informação fiscal apresentada nesses autos.

Disse que as mercadorias do regime da substituição tributária, conforme Anexo I, do Regulamento do ICMS da Bahia vigente na época dos fatos geradores são as abaixo indicadas e que também devem ser excluídas do levantamento são as seguintes:

Exercício 2014

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9
- Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905
- Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210

- Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503

#### Exercício 2015

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9
- Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905
- Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210
- Embutidos: Anexo ST Item 35.A – 1601 e 1602
- Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503
- Ceras para limpeza: Anexo ST Item 40.3 - 3405
- Óleos minerais: Anexo ST Item 16.7 - 2710.19

#### Exercício 2016

- Artigos e escritório e escolares: Anexo ST Item 12.4 - 3926.1
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 12.5 - 4202.1
- Querosene: Anexo ST Item 6.4 - 2710.19
- Óleos minerais: Anexo ST Item 6.8 - 2710.19.

Quanto ao item “c” da diligência disse que o autuante instado a apresentar a diferenciação do conceito entre brinquedos e produtos de recreação, este assim se manifestou:

*“Recreação é uma atividade de lazer, sendo o lazer tempo discricionário. A “necessidade de fazer algo para a recreação” é um elemento essencial da biologia humana e da psicologia. As atividades recreativas são muitas vezes feitas para felicidade, diversão, passar o tempo ou prazer e são consideradas “divertimento”.*

*Brinquedo é um objeto ou uma atividade lúdica, voltada única e especialmente para o lazer, e geralmente associada a crianças, também usada por vezes para descrever objetos com a mesma finalidade, voltada para adultos. Na pedagogia, um brinquedo é qualquer objeto que a criança possa usar no ato de brincar.”*

Neste sentido disse que a definição de “recreação” não é a mesma para “produtos de recreação”, posto que, recreação é a atividade de lazer e divertimento, já os produtos de recreação, são objetos utilizados nas atividades de recreação, os quais também podem ser definidos como brinquedos.

Com isso asseverou que se percebe, portanto, que a diferença entre “produtos de recreação” e “brinquedos” é nenhuma, pois são vocábulos sinônimos e que não podem ser utilizados de forma a segregar a aplicação da legislação tributária, de modo a excluir mercadorias da mesma espécie e função, apenas para justificar a cobrança de imposto.

Desta maneira, sustentou que a medida que se impõe é a determinação da exclusão do levantamento fiscal, de todas as mercadorias enquadradas na definição de “brinquedos” e “produtos de recreação”.

Em 18 de dezembro de 2020 o PAF foi novamente convertido em diligência à Infaz de origem/autuante, fls. 213 e 214, nos seguintes termos:

*“O autuado ao se manifestar a respeito da diligência fiscal realizada pelo autuante insistiu em apontar alguns artigos que, ao seu entender, devem ser excluídos do levantamento fiscal ao argumento de que se encontram amparados pela substituição tributária. Tais produtos estão postos da seguinte forma:*

#### **Exercício 2014**

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1*
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9*
- Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905*
- Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210*
- Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503*

#### **Exercício 2015**

- Iogurtes: Anexo ST Item 21 - 0403.1*
- Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 - 4202.1 e 4202.9*



*Salgadinhos industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905*

*Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210*

*Embutidos: Anexo ST Item 35.A – 1601 e 1602*

*Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503*

*Ceras para limpeza: Anexo ST Item 40.3 - 3405*

*Óleos minerais: Anexo ST Item 16.7 - 2710.19*

#### **Exercício 2016**

*Artigos e escritório e escolares: Anexo ST Item 12.4 - 3926.1*

*Maletas e mochilas: Anexo ST Item 12.5 - 4202.1*

*Querosene: Anexo ST Item 6.4 - 2710.19*

*Óleos minerais: Anexo ST Item 6.8 - 2710.19.9*

*Da análise levada a efeito nas planilhas elaboradas pelo autuante, após a realização da primeira diligência, fls. 95 a 191, foram identificadas algumas situações que, em conformidade com o deliberado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, demandam realização de nova diligência no sentido de que sejam expurgados alguns itens conforme a seguir:*

**1 – IOGURTES:** De acordo com o autuante o produto que foi dado saída não se trata de iogurte e, sim, composto lácteo. **Entretanto, de acordo com a referida planilha, o levantamento foi efetuado distinguindo os citados produtos. Em vista disto pede-se que sejam excluídos do levantamento fiscal os produtos iogurtes constantes do Item 21 do Anexo I do RICMS/12 com a NCM 0403.1:**

**2 – SALGADINHOS:** Idem, em relação aqueles incluídos no item 33.1 com a NCM 1905;

**3 – PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTES DE ABATE SUÍNO:** Excluir do levantamento fiscal, os produtos relacionados no item 34 do Anexo I do RICMS/BA, NCM 0210, a exemplo de Costela Suína Defumada Peso, NCM 0210.19.00;

**4 – BRINQUEDOS:** Excluir do levantamento aqueles constantes no item 7 do Anexo I do RICMS/BA, NCM 9503, a exemplo de Pulseira Karamelo c/06, Fórmula 1 Karamelo, Avião Karamelo, Escovinha Karamelo, etc.

**5 – EMBUTIDOS:** Excluir do levantamento, período 01/01/15 a 03/02/15 se houver, aqueles constantes do item 35-A NCM 1601 e 1602;

**6 – CERA PARA LIMPEZA:** Excluir do levantamento, exercício de 2015, os produtos constantes no item 40.3, NCM 3405;

**7 – ÓLEOS MINERAIS:** Excluir do levantamento, 2015 e 2016, aqueles constantes no Item 16.7 do Anexo I do RICMS/BA, com a NCM 27.10-19;

**8 – ARTIGOS DE ESCRITÓRIO E ESCOLARES:** Excluir do levantamento, exercício de 2016, aqueles constantes do Item 12.4 do Anexo I do RICMS/BA, relacionados a NCM 3926.1;

*Após a adoção dos procedimentos acima, o autuado deverá ser cientificado do seu resultado, juntamente com cópia deste pedido de diligência, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*

*Ocorrendo manifestação do autuado, o autuante também deverá se pronunciar.*

*Por fim, o processo deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e posterior julgamento”.*

A diligência foi atendida na forma constante às fls. 219 a 220, tendo sido procedida a exclusão dos produtos abaixo:

Exercício 2014

Iogurtes: Anexo ST Item 21 – 0403-1

Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 – 4202.1 e 4202.9

Salgados industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905

Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210

Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503

Exercício 2015

Iogurtes: Anexo ST Item 21 – 0403-1

Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 – 4202.1 e 4202.9

Salgados industrializados: Anexo ST Item 33.1 – 1905

Produtos comestíveis resultantes do abate suíno: Anexo ST Item 34 – 0210

Embutidos: Anexo ST Item 35-A – 1601 e 1602

Brinquedos: Anexo ST Item 7 – 9503

Ceras para limpeza: Anexo ST Item 40.3- 3405

Óleos minerais: Anexo ST Item 16.7 – 2710.19

Exercício 2016

Artigos e escritório e escolares: Anexo ST Item 12.4 – 3926.1

Maletas e mochilas: Anexo ST Item 27.5 – 4202.1

Querosene: Anexo ST Item 6.4 – 2710.19

Óleos minerais: Anexo ST Item 16.7 – 2710.19.9

Concluiu informando que após as exclusões acima remanesceu um crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia um montante no valor de R\$72.795,51, conforme mídia anexa.

O autuado foi cientificado do resultado da diligência fiscal, fls. 222/224, porém não se pronunciou.

## VOTO

O lançamento constante da inicial, no valor de R\$141.838,21, decorreu da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”*.

Não houve questionamentos relacionados aos aspectos formais do lançamento, o qual, atende aos requisitos estabelecidos pelo Art. 30 do Regulamento do processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, razão pela qual, passo a analisar o seu mérito.

Neste sentido, como preliminar, o autuado questionou a ocorrência de decadência para os fatos geradores anteriores a 30/09/2014, com espeque no Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, tendo em vista que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 30/09/2019, mesma data em que foi notificado do lançamento tributário.

O autuante, por sua vez, não acolheu tal argumento, citando que após o autuado ter declarado a ocorrência do fato jurídico tributário, apurado o montante do imposto devido, efetuado o pagamento da importância pecuniária declarada, posteriormente, o Fisco verificou que o valor recolhido foi a menos que o efetivamente devido em virtude de dolo, fraude ou simulação.

Não é o que vejo nos autos.

Observe que na situação sob análise, realmente, o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto que entendeu ser o devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco entendeu que o valor recolhido foi menor que aquele que seria o efetivamente devido, não havendo, portanto, omissão de realização de operação pelo autuado. Portanto, nesta situação, deve ser aplicada a norma prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, tomando por base a data do fato gerador. Desta maneira, como se trata de imposto por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos a contar do fato gerador do tributo, e, como a notificação ao autuado ocorreu em 30/09/2019, já estava configurada a decadência para os fatos geradores ocorridos em datas anteriores a esta.

Vejo também que assiste total razão ao autuado, quando sustentou que o argumento do autuante, de que no caso em tela seria aplicável o regramento contido no Art. 173, I do CTN, posto que a simples alegação de que teria agido com dolo, fraude ou simulação não é suficiente para afastar a incidência da regra contida no art. 150, § 4º do CTN, pois é necessário que haja prova previamente constituída nos autos acerca da conduta ilícita supostamente praticada, não havendo nos autos,

realmente, sequer uma menção de que sua conduta teria sido dolosa, com o intuito de lesar o Fisco.

Desta forma, devem ser excluídos da autuação, por já ter sido configurada a decadência do direito de reclamar créditos tributários em relação aos períodos a seguir indicados, os valores exigidos nos meses de julho/14 e agosto/14, nas quantias respectivas de R\$4.505,71 e R\$4.933,68, totalizando o montante a ser excluído de R\$9.439,39, remanescendo assim, a ser discutido nestes autos, o valor de R\$132.398,82, referente aos demais meses autuados e não alcançados pela decadência.

Isto posto, adentro à análise do mérito propriamente dito.

A questão gira em torno de algumas mercadorias que saíram do estabelecimento do autuado sem tributação, pelo fato deste ter considerado que as mesmas já se encontravam com a fase de tributação encerrada, pois incluídas no regime da substituição tributária.

Quando da Informação Fiscal, o autuante acolheu acertadamente parte dos argumentos defensivos, e expurgou do lançamento as exigências relacionadas aos produtos TABLET CANDIDE (BRINQUEDO); TÁBUA BELL TOY P/PASSAR ROUPA (BRINQUEDO); PORTA CANETA (PRODUTOS DE PAPELARIA); PORTA REVISTA (PRODUTOS DE PAPELARIA), e RÉGUA (PRODUTOS DE PAPELARIA), com o que concordo, visto que, à época da ocorrência dos fatos geradores, tais mercadorias realmente se encontravam no rol da substituição tributária, consoante esclareceu o autuante através das planilhas que elaborou.

Não conformado com o resultado da diligência, o autuado voltou a se insurgir em relação a alguns produtos que continuaram incluídos no lançamento, asseverando que estes se encontravam no rol da substituição tributária, e por isso deveriam ser excluídos da autuação.

Este fato motivou a realização de nova diligência fiscal, desta vez de forma bem pontual, solicitando que fossem excluídos da autuação os seguintes produtos:

**1 – IOGURTES:** *De acordo com o autuante o produto que foi dado saída não se trata de iogurte e, sim, composto lácteo. Entretanto, de acordo com a referida planilha, o levantamento foi efetuado distinguindo os citados produtos. Em vista disto pede-se que sejam excluídos do levantamento fiscal os produtos iogurtes constantes do Item 21 do Anexo I do RICMS/12 com a NCM 0403.1.*

**2 – SALGADINHOS:** *Idem, em relação aqueles incluídos no item 33.1 com a NCM 1905;*

**3 – PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTES DE ABATE SUÍNO:** *Excluir do levantamento fiscal, os produtos relacionados no item 34 do Anexo I do RICMS/BA, NCM 0210, a exemplo de Costela Suína Defumada Peso, NCM 0210.19.00;*

**4 – BRINQUEDOS:** *Excluir do levantamento aqueles constantes no item 7 do Anexo I do RICMS/BA, NCM 9503, a exemplo de Pulseira Karamelo c/06, Fórmula 1 Karamelo, Avião Karamelo, Escovinha Karamelo, etc.*

**5 – EMBUTIDOS:** *Excluir do levantamento, período 01/01/15 a 03/02/15 se houver, aqueles constantes do item 35-A NCM 1601 e 1602;*

**6 – CERA PARA LIMPEZA:** *Excluir do levantamento, exercício de 2015, os produtos constantes no item 40.3, NCM 3405;*

**7 – ÓLEOS MINERAIS:** *Excluir do levantamento, 2015 e 2016, aqueles constantes no Item 16.7 do Anexo I do RICMS/BA, com a NCM 27.10-19;*

**8 – ARTIGOS DE ESCRITÓRIO E ESCOLARES:** *Excluir do levantamento, exercício de 2016, aqueles constantes do Item 12.4 do Anexo I do RICMS/BA, relacionados a NCM 3926.1;*

O autuante atendeu ao quanto acima solicitado e elaborou novas planilhas com as respectivas exclusões, não havendo mais questionamentos por parte do autuado.

Por oportuno, esclareço que para efeito da exclusão do iogurte, foi considerado apenas aqueles

constantes do Item 21 do Anexo I do RICMS/12, com a NCM 0403.1, portanto, aqueles enquadrados como bebida láctea foram mantidos. Aliás, consoante se observa acima no pedido de diligência, os produtos excluídos estão indicados com a respectiva NCM e sua vinculação ao item pertinente constante no Anexo I do RICMS/BA, concernente à época da ocorrência, portanto, se encontravam incluídos no regime da ST.

De maneira que acolho os novos demonstrativos elaborados pelo autuante, exceto em relação aos meses de julho/14, no valor de R\$1.405,31, e agosto/14, no valor de R\$1.351,60, pelo fato de terem sido alcançados pela decadência, remanescendo, conseqüentemente, o débito no valor de R\$70.038,61, conforme demonstrativo abaixo:

**DEMONSTRATIVO DO DÉBITO**

set/14	1.318,92	jan/15	2.276,44	jan/16	13.346,97
out/14	1.948,77	fev/15	7.395,71	fev/16	5.153,89
nov/14	2.272,86	mar/15	3.793,83	mar/16	1.146,79
dez/14	2.357,37	abr/15	2.125,33	abr/16	876,65
<b>Total</b>	<b>7.897,92</b>	mai/15	1.980,10	mai/16	1.079,67
		jun/15	1.802,55	jun/16	591,01
		jul/15	2.216,35	jul/16	765,98
		ago/15	1.902,23	ago/16	754,39
		set/15	2.197,74	set/16	598,27
		out/15	2.592,44	out/16	1.561,44
		nov/15	2.589,92	nov/16	1.057,62
		dez/15	2.701,24	dez/16	1.634,13
		<b>Total</b>	<b>33.573,88</b>	<b>Total</b>	<b>28.566,81</b>

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, na forma acima demonstrada.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0019/19-5**, lavrado contra **CENCONSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$70.038,61**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR