

**A. I. Nº** - 298958.0074/21-8  
**AUTUADO** - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.  
**AUTUANTES** - JOSMAN FERREIRA CASAES e JORGE JESUS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/05/2022

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0072-02/22-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Comprovado nos autos que em relação a alguns produtos o uso do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais era devido, diante da situação tributária, sendo a infração ajustada em seu valor, bem como pelo reconhecimento de ocorrência de decadência para o período de janeiro a setembro de 2016, a infração fica parcialmente caracterizada. **b) SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO.** Exclusão dos produtos amendoim em casca *in natura* e flocão de milho, diante de entendimento externado pela SEFAZ de ser produto tributado, o que permitiria o uso do crédito fiscal. Afastamento de períodos alcançados pela decadência. Infração parcialmente subsistente. **c) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Infração não contestada em seu mérito, e sim, apenas quanto a ocorrência da decadência parcial no período de janeiro a setembro de 2016, devidamente reconhecida. Infração procedente em parte. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Comprovado pelo autuante que as operações sujeitas ao ICMS, não foram tributadas, diante a indicação de não incidir tributação sobre as mesmas. Descumprimento de obrigação principal. Contribuinte impugna apenas as operações com temperos desidratados e secos, que não se confundem com aqueles amparados pela isenção, na forma do Convênio ICM 44/75, e artigo 265 do RICMS/12. Quanto a pizza industrializada, foram excluídas as operações realizadas a partir de 01/06/2018 vez que a partir de tal data tais produtos passaram a se submeter à substituição tributária, na NCM 1905.90.90. Infração parcialmente subsistente. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA.** Frente ao reconhecimento da decadência parcial, bem como exclusão de produtos não indicados na Instrução Normativa 05/16 a infração é parcialmente subsistente. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao

ativo imobilizado. Refeitos os cálculos considerando a decadência parcial reconhecida, a infração subsiste parcialmente. **b) MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO.** Diante da exclusão dos períodos abarcados pela decadência parcial, as mercadorias arroladas na exigência fiscal estão devidamente caracterizadas como para uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente procedente. **6. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não comprovado pelo sujeito passivo o registro parcial das notas fiscais listadas na autuação como alegado. Infrações subsistentes. **c) MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO.** Comprovado a inclusão indevida de parcela na infração, correspondente ao mês de agosto de 2018, cuja retirada implica na procedência parcial da infração. Negado o pleito para realização da diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário de R\$ 129.321,14, além de multas de 60% e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 13.806,35, multa de 60%.

Infração 02. **001.002.026.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, no montante de R\$ 5.201,54, além da multa de 60%, para ocorrências arroladas nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2018.

Infração 03. **001.002.041.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, no total de R\$ 86.254,90, bem como multa de 60%, nas ocorrências arroladas entre janeiro de 2016 a dezembro de 2018.

Infração 04. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Total do ICMS devido: R\$ 11.922,08, e multa de 60%, sendo os fatos arrolados para janeiro de 2016 a dezembro de 2018.

Infração 05. **003.002.002.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em R\$ 6.352,88, além da multa de 60%, frente a fatos constatados entre janeiro de 2016 e dezembro de 2018.

Infração 06. **006.001.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação

destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, em abril de 2016, dezembro de 2017 e maio de 2018. Totaliza a infração, R\$ 1.699,63, acrescida da multa de 60%.

**Infração 07. 006.002.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril, maio, julho a setembro de 2016, março a setembro e dezembro de 2017, fevereiro a dezembro de 2018, no valor de R\$ 1.025,15, bem como multa de 60%.

**Infração 08. 016.001.001.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, resultando em débito de R\$ 1.053,16, para fatos observados entre janeiro a dezembro de 2016, janeiro a junho, agosto a novembro de 2017.

**Infração 09. 016.001.002.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017, sendo aplicada multa percentual de R\$ 1.091,09.

**Infração 10. 016.001.006.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro a junho e agosto de 2018, montando R\$ 914,36 a título de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos através do instrumento de fls. 49 a 51, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 32 a 46, onde argumenta, após sintetizar a autuação, a título de preliminar, a decadência do direito de constituição dos créditos tributários anteriores a 06/10/2016, transcrevendo o teor do artigo 12 da Lei Complementar 87/96, registrando que na data indicada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração, ou seja, decorreram mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior.

Fala ser sabido estabelecer o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), que o prazo decadencial de cinco anos para que o Fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

Estas considerações são importantes na medida em que, no caso em exame, se está diante de tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, em que o particular produz uma norma individual e concreta que deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação, argui.

Cita ensinamento de Paulo de Barros Carvalho em sustento de tal tese.

Frisa que tal legitimidade outorgada ao contribuinte não retira, em nenhum momento, a competência originária do Poder Público, garantida pelo artigo 142 do CTN, para fazer incidir a norma geral e concreta e constituir o seu crédito tributário. Desde a ocorrência do fato gerador, o agente público tem competência para constituir seu respectivo crédito tributário e estabelecer os termos da exigibilidade da exação.

Pontua que no presente caso, como visto, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário. Transcreve tal preceito legal.

Eventual interpretação diversa, apta a admitir que fosse efetuado lançamento de ofício depois de já ter o Fisco homologado tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular e declarado extinto o crédito tributário, provocaria consequências de total insegurança jurídica. Invoca doutrina de Hugo de Brito Machado.

E, como se viu, o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos à lançamento por homologação é a data da suposta ocorrência do fato gerador (ou seja, a data de saída das mercadorias do estabelecimento da impugnante), como adverte Eurico Marcos Diniz de Santi, em trecho copiado.

Aponta, ainda que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestado, eis que já comprovado no decorrer do processo de fiscalização, no qual o próprio agente fiscal reconhece a existência inclusive de pagamentos a maior que o devido).

Ressalta também que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram, no Recurso Especial nº 973.733/SC, recurso representativo de controvérsia julgado na forma do artigo 543-C, CPC/1975 (correspondente ao artigo 1.036 do CPC/2015) e que originou a Súmula 555/STJ, que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver recolhimento antecipado do tributo. Cópia o teor da Súmula 555.

Reproduz, de igual modo, decisões do STJ no AgInt no REsp 1674329/MG, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 28/09/2017, DJe 13/10/2017 e EREsp 101.407/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 07/04/2000, DJ de 08/05/2000.

Traz, ainda, entendimento sustentado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no julgamento do Agravo de Instrumento nº 0018765-48.2016.8.05.0000, Relator Des. Moacyr Montenegro Souto, Terceira Câmara Cível; Data do julgamento: 05/12/2017; Data de publicação: 13/12/2017, em trecho reproduzido.

Portanto, argumenta não restar qualquer dúvida que o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é o do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, e considerando que foi intimada do Auto de Infração em 06/10/2021, forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até 06/10/201, já que ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos previsto no mencionado artigo 150, § 4º do CTN, impondo-se, assim, a decretação de nulidade do lançamento fiscal nessa extensão, com relação a grande parte das infrações 01 a 09 desse Auto de Infração.

No mérito, invoca a improcedência da infração 01, na qual, ao apurar o valor da exigência ali consubstanciada, garante que foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme já exposto.

Aduz que além da inobservância da decadência, foram incluídas na acusação de crédito indevido, mercadorias tributadas no regime normal do ICMS, as quais estão fora do regime da substituição tributária, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal.

A título de amostragem, apresenta tabela com a indicação de algumas mercadorias tributadas no regime normal e que estão incluídas no levantamento da acusação fiscal de crédito indevido de substituição tributária, sendo que a relação completa das mercadorias que sofrem tributação normal e que foram incluídas na infração está na planilha “Infração 01 Defesa”, que segue anexa à presente impugnação (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento sendo parte integrante do Auto de Infração, e as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas. Sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas pelo regime normal, entende.

Quanto a infração 02, relata que ao apurar o valor da exigência consubstanciada na infração, foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme exposto na presente impugnação.

Além da decadência, argui terem sido incluídos na acusação de crédito indevido mercadorias tributadas no regime normal do ICMS sem qualquer isenção, fato que autoriza o creditamento do imposto destacado no documento fiscal, sendo que as mercadorias tributadas no regime normal e que estão incluídas no levantamento da acusação fiscal de crédito indevido de isenção ou redução do imposto estão indicadas em planilha colacionada.

Assevera que a relação completa das mercadorias que devem ser excluídas da infração está na planilha “Infração 02 Defesa”, que segue anexa à presente impugnação (Doc. 3), destacando que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento e é parte integrante do Auto de Infração.

Portanto, as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas, e sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas pelo regime normal, arremata.

Na infração 03, verifica que foram incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme exposição anterior, razão pela qual pleiteia a reforma da infração, excluindo do levantamento os períodos decaídos.

Aduz que ao apurar o valor da exigência consubstanciada na infração 04, constatou a inclusão de períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme demonstrado na presente impugnação, e além da decadência, foram incluídas na acusação de falta de recolhimento do imposto, mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas, o que torna indevido o lançamento ora em análise.

As mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas que fazem parte do levantamento fiscal são indicadas: alecrim e pizza Seara quatro queijos, sendo que a relação completa das mercadorias que devem ser excluídas da infração está na planilha “Infração 04 Defesa”, que segue anexa à presente impugnação (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento e que é parte integrante do Auto de Infração, portanto, as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas.

Sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, se determinando a exclusão do levantamento dos períodos decaídos e das mercadorias tributadas.

Relativamente à infração 05, sustenta que além da decadência, houve equívoco da Fiscalização na revisão das alíquotas aplicadas nas saídas, na medida em que foram considerados percentuais superiores ao disposto na legislação do ICMS, explicando que no levantamento fiscal da infração, está sendo exigido o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza com relação a mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016.

A título de amostragem, indica algumas mercadorias que não estão incluídas no referido Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, não podendo ser exigido o adicional, na forma da tabela apresentada.

Fala estar a relação completa das mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, na planilha “Infração 05 Defesa”, que segue anexa (Doc. 3).

Destaca que a planilha acima referida foi elaborada com base no arquivo de levantamento do lançamento e é parte integrante do Auto de Infração, e, portanto, as mercadorias nela indicadas são exatamente as autuadas.

Diz ser medida que se impõe a reforma da infração 05, determinando-se a exclusão das mercadorias indevidamente incluídas no levantamento que embasou a exigência.

Ao apurar o valor da exigência consubstanciada na infração 06, percebe terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme anteriormente exposto na presente impugnação, clamando pela reforma da mesma, e se determinando a exclusão do levantamento dos períodos decaídos.

Quanto a infração 07, ao apurar o valor da exigência, observa terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme já exposto, e sendo assim, a medida que se impõe é a reforma da infração, determinando-se a exclusão do levantamento dos períodos decaídos.

Analisando conjuntamente as infrações 08 e 09, esclarece que ao apurar o valor da exigência consubstanciada nas mesmas, constatou terem sido incluídos períodos já alcançados pela decadência, estando o respectivo crédito tributário extinto, conforme anteriormente exposto na presente impugnação.

Quanto aos demais itens das infrações, argumenta também terem sido incluídas no levantamento diversas mercadorias que foram efetivamente escrituradas no Livro Registro de Entrada (LRE), conforme demonstram os dados contidos nas planilhas em formato excel (Doc. 3) que acompanham a presente defesa, arquivos denominados “Infração 08 Defesa” e “Infração 09 Defesa” e que diante da comprovação das inclusões indevidas na imputação de tais infrações, torna-se imperiosa a revisão do lançamento a elas atinentes, arremata.

Na infração 10, da análise do resumo do Auto de Infração, verifica que há lançamento referente ao mês 08/2018, no valor histórico de R\$ 408,35, todavia, na planilha que contém o levantamento da autuação, não há nenhuma informação relativa a esse período, o que lhe impossibilita adequadamente a sua defesa, fato que viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, e sendo assim, reputa a infração em tela nula de pleno direito e deve assim ser julgada.

Nos termos do artigo 137, I, “a” do RPAF/BA e conforme demonstrado linhas acima, a realização de diligência fiscal se faz extremamente necessária para demonstração da improcedência do Auto de Infração, pois as infrações são indevidas uma vez que as operações obedeceram ao disposto na legislação de regência, não havendo ausência de pagamento de imposto ou mesmo hipótese de incidência das multas aplicadas.

Fala ter restado claramente demonstrado que grande parte da autuação foi atingida pela decadência, operando-se por consequência a extinção do crédito tributário.

Também se faz necessária diligência para demonstração de que as demais infrações são indevidas uma vez que as operações obedeceram ao disposto na legislação de regência, não havendo ausência de pagamento de imposto ou mesmo hipótese de incidência das multas aplicadas, conclui.

Diante do exposto e certa da necessidade e do deferimento da diligência fiscal ora requerida, garante apresentará seus quesitos na ocasião da elaboração da revisão do trabalho fiscal.

Por todas as razões aqui expostas, requer:

- a) A realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com exame das planilhas constantes do arquivo anexado à presente defesa (Doc. 3), dos documentos adicionais bem como dos quesitos que serão disponibilizados na fase da diligência;
- b) 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, com o consequente cancelamento do Auto de Infração e da exigência nele contida.

Acostou documentos de fls. 248 a 287.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 74 a 88, após transcrever a autuação e os argumentos defensivos apresentados, indica para a infração 01 reconhecer parcialmente as alegações defensivas, analisando cada produto apontado pela autuada:

- AMENDOA TORR LA VIOLETA SAC 100G. Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.11.0 – NCM 2008.1 (Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 Kg);
- CASTANHA CAJU CAST CARRILHO C/PIMENTA 10 – Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 do RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.11.0 – NCM 2008.1 (Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 Kg);
- ESPETINHO JUNDIAI LINGUIÇA MISTA 480G – Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item 11.31 – NCM 0201, 0202, 0204 e 0206;
- Carne de gado bovino, ovino, e bufalino e produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, resfriados ou congelados, bem como o item – 11.35.0 - NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501 (Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves);
- MISTURA BOLO FINNA 450G. BAUN - Produto realmente saiu do regime da substituição tributária a partir de 03/2016, informando a exclusão de tais mercadorias das planilhas de débito, a partir deste período.
- PEITO DE FRANGO (Diversos) - Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 ao RICMS, na posição 11.0 – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – item – 11.35.0 - NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501 (Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves); e
- PILHA DURACELL ALCALINA PEQUENA AA C/2 - Produto realmente saiu do regime da substituição tributária, sendo excluído das planilhas de débito.

Tendo feito a planilha levando em consideração os produtos que efetivamente saíram do regime de substituição tributária, anexa novas planilhas, nas quais o valor da infração se reduz para R\$ 10.273,22.

Na infração 02, aponta serem as mercadorias que a autuada discorda:

- AMENDOIM CRU COM CASCA KG - Produto “in natura”, sem qualquer beneficiamento, portanto isento do ICMS, conforme Artigo 14 do RICMS transcrito.
- BOBINA PLAST PICOT LISA C/6. Se trata de produto ISENTO, vez se tratar de bobinas com sacos plásticos disponíveis na seção de hortifrutigranjeiros dos mercados e supermercados para acondicionarem frutas e verduras, produtos beneficiados com isenção, portanto o produto acessório (bobinas com sacos plásticos) acompanha a tributação dos produtos principais.

Mantém para esta infração, a cobrança em seu montante integral.

Quanto a infração 03, entende não assistir razão ao contribuinte invocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela PROCURDORIA DO ESTADO DA BAHIA, através da PROCURADORIA FISCAL, que “promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca dos temas”, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016.

Mantém para esta infração a cobrança em seu montante integral.

Analisando a infração 04, se posiciona pelo não acatamento das razões do contribuinte quanto ao prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que a autuada apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela Procuradoria do Estado da Bahia, através da Procuradoria Fiscal, que “promoveu a uniformização de orientação jurídica acerca dos temas”, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016.

Informa ainda a autuada, para esta infração, que foram incluídas na acusação de falta de recolhimento do imposto, mercadorias tributadas na substituição tributária e isentas, o que torna indevido o lançamento.

Passa a analisar de forma individualizada tais mercadorias:

- ALECRIM TROP 20G UM. Fala se tratar de produto industrializado da marca TROP, se apresentando como alecrim desidratado em processo industrial e vendido em embalagem de 20g, portanto tributado normalmente pelo ICMS; e
- NCM 1905.90.90 – PIZZA SEAR 4 QJ 460G UM. É produto industrializado, com recheios diversos, não estando enquadrado no regime da substituição tributária.

Assim sendo, mantém para esta infração, a cobrança em seu montante integral.

Quanto a infração 05, esclarece estar sendo exigido o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza com relação a mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, sendo objeto de discordância por parte da suplicante:

- KIT TOK SHAMP+COND 300ML JABORANDI. Informa que os produtos enquadrados na NCM 3305.9, fazem parte sim, da Instrução Normativa 05/2016;
- KIT TOK SHAMP/COND NIELLY GOLD EXT BRILHO. Constata que os produtos enquadrados na NCM 3305.9, estão listados sim, na Instrução Normativa 05/2016;
- LENÇOS UMED INTIMUS FEM C/16. Indica que os produtos enquadrados na NCM 3304.99.90, estão contidos, sim, da Instrução Normativa 05/2016;
- LIMP FACIAL LOREAL ÁGUA MICELAR 200ML. Indica que os produtos com NCM 3304.99.10, fazem parte sim, da Instrução Normativa 05/2016;
- CREME TURMA XUXA P/ASSADURAS 90G. Tal produto não consta na Instrução Normativa 05/2016, e foi excluído das planilhas de débito;
- SH-COND TRESEMME PR ESP 400ML HIDRAT - informa que os produtos enquadrados na NCM 3305.9, fazem parte sim, da Instrução Normativa 05/2016; e
- LENÇO UMED NIVEA ÍNTIMO NAT. C/20 - informa que os produtos com NCM 4818.2, fazem parte sim, da Instrução Normativa 05/2016.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, uma vez ter identificado nas planilhas de débito mercadorias que estão fora do Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, e que foram indevidamente aplicadas alíquotas em montante superior ao permitido pela legislação do ICMS, informando, ainda, o refazimento das planilhas levando em consideração tais produtos, estando anexando novas planilhas para esta infração, restando um crédito tributário no total de R\$ 6.331,35.

Relativamente à infração 06, entende não assistir razão ao contribuinte ao evocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, tendo em vista que a autuada apurou o montante do imposto devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verificou que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação, conforme consta em parecer emitido pela PGE, através da Procuradoria Fiscal, que “promoveu a uniformização de orientação jurídica

acerca dos temas”, através de Ofício Gab/PROFIS/PGE 42/2016, motivo pelo qual mantém para esta infração, a cobrança em seu montante integral.

Mesmas as razões apresentadas para a infração 07, justificando a manutenção da mesma, bem como as infrações 08 e 09, mantendo as mesmas no lançamento.

Para a infração 10, ante a arguição defensiva apresentada, de que ao analisar o resumo do Auto de Infração, verifica que há lançamento referente ao mês 08/2018, no valor histórico de R\$ 408,35, porém, na planilha que contém o levantamento da autuação, não há nenhuma informação relativa a esse período, o que impossibilita a impugnante, tecer adequadamente a sua defesa, ao analisar a planilha de débito para esta infração, reconhece o equívoco cometido, ao incluir na infração, para o mês 08/2018, o valor total da planilha de débito, ao tempo em que solicita a exclusão total do valor mencionado do Auto de Infração, ora em lide.

Aponta remanescer para esta infração o montante de R\$ 506,01.

Conclui que diante do acatamento parcial das alegações da Autuada e efetuados os expurgos pertinentes constantes no feito ora em lide, referentes as infrações 01, 05, e 10 correspondentes ao refazimento dos Demonstrativos de Débito para as mesmas, reclama em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 125.358,12 acrescido dos consectários legais pertinentes.

Cientificada da informação fiscal por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, em 27/12/2021 (fls. 91 e 92), o contribuinte não se manifestou.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 01/02/2022 recebidos no CONSEF em 11/02/2022 e distribuídos a este relator em 24/03/22 (fl. 93-v).

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em dez infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, cuja ciência se deu de forma expressa em 06/07/2021 (fl. 24).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram em formato digital na mídia de fl. 27.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados”, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Jequié.

Em relação a questão prejudicial a enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte, esclareço que a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Já o artigo 173, em seu inciso I assim prescreve:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Em relação as infrações 08, 09 e 10, tratam de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, o entendimento não pode ser aquele esposado pela defesa, de incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, diante do entendimento sedimentado na Jurisprudência, de que em tais situações, há de ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN. Vejamos:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART. 32-A DA LEI 8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação **principal** relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN) e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício (art. 149 incisos II, IV ou VI do CTN). 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I do CTN. Hipótese em que não transcorreram mais de 5 anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não se há de falar em **decadência**. 3. Tratando-se de descumprimento de **obrigação acessória**, a multa incide em decorrência do ato omissivo”.* (TRF 4, Apelação Cível AC 50554819820164047000 PR, publicação no Diário da Justiça eletrônico em 06/10/2021). (grifos originais).

De igual forma, pensa o STJ:

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas*

*as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN". (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8, julgado na 2ª Turma, em 19/02/2009, relatora Ministra Eliana Calmon). (Grifos do relator).*

Diante destas duas posições dos Tribunais Superiores, trazidas como exemplos, se percebe, com solar clareza, que a tese defensiva não pode ser aplicada ao presente caso, para as infrações 08, 09 e 10, em relação as quais se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a mesma rejeitada, mantendo-se as ocorrências de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2016 as quais somente decairiam em 31 de dezembro de 2021.

Logo, diante de todo exposto, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, nas infrações abaixo indicadas, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a setembro de 2016, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180:

*"Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:*

*(...)*

*II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição".*

Por tais razões, analisando as infrações, cada uma de *per si*, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência devendo os valores lançados no período acima e infrações a seguir indicadas ser excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar algumas infrações uma vez que tendo sido o contribuinte cientificado da lavratura do Auto de Infração em 06/10/2021, conforme registrado por ele próprio em sua impugnação, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial, lembrando ser a apuração do ICMS realizada mensalmente.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, determina que *"Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração"*.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à parte das infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal (a partir de janeiro de 2016) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (06 de outubro de 2021).

Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as seguintes infrações:

Na infração 01, as ocorrências dos meses de janeiro a setembro de 2016;

Infração 02, as ocorrências dos meses de janeiro a setembro de 2016;

Infração 03, os fatos autuados entre janeiro e setembro de 2016;

Na infração 05, os meses de janeiro a setembro de 2016;

No caso das infrações 06 e 07, ainda que a acusação se refira a *"falta de recolhimento do imposto"*, pelos demonstrativos elaborados pelos autuantes se percebe que, em verdade, a acusação diz respeito a recolhimento a menor, como se constata do demonstrativo elaborado para a infração 06 no mês de março de 2016, quando o débito apurado foi de R\$ 5.373,89, do qual foi deduzido o recolhimento efetuado de R\$ 3.985,99, resultando em imposto remanescente a ser lançado de R\$ 1.387,90, e na infração 07 no mês de abril de 2016, foi apurado um montante de R\$ 15,97 a título de

diferencial de alíquota, sendo abatido, todavia, o valor de R\$ 13,56 diante do recolhimento de tal valor pelo contribuinte, remanescendo débito de R\$ 2,41, como bem pontuado na peça de impugnação, ocorrendo, pois, antecipação do pagamento já abordado acima, e que implica na incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, fato que deságua na exclusão do mês de abril de 2016 na infração 06, e de abril, maio, julho, agosto e setembro de 2016 para a infração 07.

Tais períodos acima indicados, pois, devem ser retirados da autuação.

Não se aplica a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN, e sim, o artigo 173 do mesmo diploma legal, às infrações 04, 08, 09 e 10, pelos argumentos acima expostos.

A respeito das colocações do autuante para negar a ocorrência da decadência aventada na impugnação, estribado em posição da PGE/PROFIS, de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, constato que em momento algum ficou comprovado nos autos a existência de dolo, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pelo autuante, a mesma não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descaracteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações são necessárias.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem, como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura.

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.*

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

*“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*

*III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*

*a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;*

*b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*

*c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”.*

Daí se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo, sendo que, existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a aplicação de multas mais gravosas, ou a responsabilização direta.

O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.*

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher.

Outra figura disposta na Lei (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida:

*“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.*

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas.

Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e conseqüentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.

Já a simulação seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º.

Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.

Todavia, não posso me alinhar ao posicionamento do autuante responsável pela informação fiscal, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática dolosa, sequer este enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado.

Quanto ao pedido para realização de diligência, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).*

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa.

Além do mais, o autuante quando da informação fiscal, efetivou o exame das questões postas para as infrações arroladas na autuação, realizando, inclusive, ajustes, em atenção ao pleito defensivo devidamente acolhido.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.*

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exhaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada*

*pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

No mérito, início a análise pela infração 01, que diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, com o que não concorda a autuada, listando diversos produtos para os quais entende estarem submetidos a tributação normal, e por consequência, lícito o uso do crédito fiscal.

O deslinde da matéria passa pela análise das NCM, bem como as descrições das mercadorias, diante do entendimento sedimentado neste órgão julgador, lastreado em posicionamento da SEFAZ para o enquadramento da mercadoria como sujeita à substituição tributária, como o constante do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item*”.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisá-los, de *per si*, considerando aquelas indicadas na informação fiscal como integrantes do demonstrativo da autuação, tendo em vista as disposições do Anexo 1 ao RICMS/12, em suas versões para os exercícios de 2016, 2017 e 2018:

A tarefa do julgador é, pois, verificar se tal NCM se encontrava no rol dos produtos inseridos no Anexo 1 ao RICMS/12, e em caso positivo, se a descrição se coaduna com a dos produtos autuados.

MISTURA PARA BOLO (NCM 1901.20.00). Para 2016, no período de 10/03/2016 a 31/01/2017, a NCM 1901.2, no item 11.13 do Anexo 1 ao RICMS/12, previa a substituição tributária para “Mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo”, ou seja, a mistura para bolo neste período se encontrava com tributação normal, o que implica em exclusão no demonstrativo elaborado pelos autuantes, neste período, de tais operações, vez ser devido o crédito.

Em 2017, vigorava a redação que produziu efeitos entre 01/02/2017 e 31/12/2017, tendo tal NCM (1901.2) previsão para substituição tributária no item 11.14.3, para os produtos “Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg”.

Daí se conclui que apresentando a NCM 1901.2, os produtos abarcados pela substituição tributária correspondem a mistura para bolo, inclusive possuindo o peso acondicionado de 350 ou 450 gr., o que implica na manutenção de tais mercadorias no levantamento no período indicado.

Para 2018, a partir de 01/01/2018, a situação é a mesma daquela vigente em 2017, uma vez que o item 11.14.3 previa a substituição tributária para “Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg”, na NCM 1901.2, fato que justifica a manutenção de tais produtos no lançamento.

CASTANHA YOKI CAJU NCM 0801.32.00, produto que apresentava a seguinte tributação: em 2016, tal NCM não estava sujeita a substituição tributária, havendo apenas a previsão, nos itens 11.10.1 e

11.10.2 de substituição tributária para “Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg” e “Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo superior a 1kg”, respectivamente, na NCM 2008.1, diversa da autuada, que não corresponde, como visto, aos produtos autuados, os quais possuíam tributação normal, devendo ser excluídos da autuação.

Em 2017, os itens que previam substituição tributária para os produtos “Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1kg” e “Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo superior a 1kg”, de NCM 2008.1, se encontravam nos itens 11.11.0 e 11.11.1 do Anexo 1 ao RICMS/12, inexistindo previsão de substituição tributária para a NCM 0801.22.00 e 0801.32.00 como apontado na planilha elaborada e apresentada pela defesa, sendo a tributação em tais NCM normais, o que enseja a retirada dos produtos da autuação, vez ser o crédito lícito.

Já para 2018, a mesma situação verificada em 2017 se repete, inclusive quanto aos itens e NCM, devendo ser excluídos tais produtos do levantamento.

A NCM 0801.22.00 referente aos produtos CASTANHA DO PARÁ e CASTANHA DE CAJU, também não possuía previsão para substituição tributária em 2016, até 31/01/2017, sendo a tributação normal, o que justifica a sua exclusão do lançamento em tal período.

AMÊNDOA NCM 0802.12.00. Inexistia no período (2017 e 2018) previsão de substituição tributária, sendo o uso do crédito fiscal devido. Excluído do levantamento.

ESPETINHO NUTRIAL LINGUIÇA CONGELADO E ESPETINHO JUNDIAÍ LINGUIÇA MISTA de NCM 1602.49.00 e 1601.00.00. Tanto em 2017, incluindo o mês de janeiro, quanto em 2018, inexistia previsão de substituição tributária para tais NCM, o que enseja a retirada de tais produtos do levantamento.

VODKA SYN ICE NCM 2206.00.90 Para 2016, inexistia previsão para substituição tributária para tal produto, uma vez que tal instituto estava previsto nesta NCM para “Catuaba e similares” (item 2.5.2), “cooler” (item 2.7.2), “jurubeba e similares” (item 2.9.2), “saquê” (item 2.13) e “sangrias e coquetéis” (item 2.23.2), todos do Anexo 1 ao RICMS/12 vigente, o que justifica o uso do crédito fiscal, e a exclusão de tal item do lançamento.

Para 2017 e 2018, inexistia previsão de substituição tributária para tal produto, nesta NCM, implicando na retirada do levantamento.

VODKA SMIRNOFF ICE RED E VODKA 51 ICE KIWI 275ML. NCM 2208.90.00. Em 2016, a previsão na NCM 2208.9 era para substituição tributária referente a “Bebida ice”, até 30/09/2016, situação em que se encontra tal produto, (item 2.3), o que a princípio implicaria na manutenção de tal produto, nesta NCM no levantamento, de 01/01 até 09/03/2016, todavia este período se encontra alcançado pela decadência.

Ainda em 2016, a partir de 01/10/2016 na redação do Anexo 1, vigente até 31/01/2017, o item 2.0 foi revogado, fazendo com que a tributação fosse normal, vez que no item 2.3 se encontrava o produto (Bebida ice), e consequentemente, o crédito fiscal regular, determinando o afastamento da exigência fiscal neste período.

Já em 2017 e 2018 na descrição do item 3.17 do Anexo 1 ao RICMS/12, para “*Bebida refrescante com teor alcoólico inferior a 8%*” se encontrava a previsão para substituição tributária, o que justifica a manutenção no lançamento em tal período, a partir de 01/02/2017.

Tal produto, de acordo com o site do fabricante ([www.compra-agora.com/produto/smirnoff-ice-275ml/778-827-835-52825?site\\_id=200](http://www.compra-agora.com/produto/smirnoff-ice-275ml/778-827-835-52825?site_id=200)) “*possui leve toque de limão e é a marca pioneira no segmento de bebidas ice, trazendo toda a qualidade da marca Smirnoff. Smirnoff Ice Perfect Serving Ideal para ser consumida gelada*”, possuindo teor alcóolico de 5%, de acordo com informação encontrada em [www.amazon.com.br/Smirnoff-Vodka-Ice-275ml/dp/BL07Y2B1QJ1](http://www.amazon.com.br/Smirnoff-Vodka-Ice-275ml/dp/BL07Y2B1QJ1).

Em relação a Vodka Syn Ice Lemon, NCM 2208.60.00, esclareço que tal NCM não se encontrava em qualquer item do Anexo 1 ao RICMS/12, para os anos de 2017 e 2018, motivo para que o uso do crédito fiscal seja lícito, e retirado tal produto do demonstrativo da autuação.

RAÇÃO YOKI TORI QUIRERA MILHO NCM 2309.90.90. Tal produto, na NCM raiz 2309 encontrava previsão para substituição em 2017 e 2018 no item 14.1 do Anexo 1 ao RICMS/12, para o produto “Ração tipo “pet” para animais domésticos”.

Da embalagem do produto disponível em [www.sitemercado.com.br/jaboatao-dos-gusarapes-loja-leve-mais-barra-barra-de-jangada-rua-criciuma/produto/quirera-de-milho-yoki-tori-pacote-500g](http://www.sitemercado.com.br/jaboatao-dos-gusarapes-loja-leve-mais-barra-barra-de-jangada-rua-criciuma/produto/quirera-de-milho-yoki-tori-pacote-500g), bem como de sua descrição, se depreende que “a tori possui a maior variedade e a melhor qualidade de rações e sementes para o seu pássaro estar sempre saudável. São sementes cuidadosamente selecionadas para todos os tipos de pássaros. A linha Tori é reconhecida por oferecer sementes rigorosamente selecionadas para pássaros de diversas espécies duplamente ventiladas e evitam o surgimento de doenças respiratórias causadas pela inalação do pó de sementes não tratadas. Os produtos da linha Tori retratam a relação de carinho do dono com seu animal”, se constata ser tal produto ração para pássaros.

Nesta condição, estando inserido na substituição tributária, o uso do crédito fiscal se encontra vedado, o que mostra a correteza do procedimento fiscal.

GRANOLA TIA SÔNIA NCM 1904.10.00 Para 2017, a partir de 01/02/2017, tal NCM encontrava previsão para substituição tributária no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 (Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação).

Em 2017 e 2018, se observa a mesma situação anteriormente descrita, ou seja, inexistir substituição tributária para tal produto, uma vez que, apesar de ser a NCM prevista para substituição tributária a 1904.1, ela não se enquadra no item 11.8 do Anexo 1 do RICMS, por ser um mix de cereais com frutas secas, enquanto que o item 11.8 do Anexo 1 do RICMS refere-se, como visto, tão somente a “Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação”.

Em [www.emposiotiasonia.com.br/granola-tia-sonia-tradicional-200g](http://www.emposiotiasonia.com.br/granola-tia-sonia-tradicional-200g) consta a seguinte descrição do produto: “Uma combinação perfeita de frutas desidratadas, flocos de aveia, gergelim, tapioca e castanha de caju que garantem uma alimentação saudável e deliciosa” sendo a sua composição “Flocos de aveia, rapadura, coco, tapioca, uva-passa, castanha de caju, germen de trigo, melaço de cana, manteiga, gergelim e sal do Himalaia”, o que suporta a assertiva quanto a não ser obtido por torrefação ou expansão.

Logo, tal produto deve ser retirado do levantamento fiscal.

ALGODÃO DISCO PREZUNIC E ALGODÃO BOLA NCM 5601.21.90. Para os anos de 2017 e 2018, tal NCM possuía previsão de substituição tributária apenas para o produto “Hastes flexíveis (uso não medicinal)”, diverso do presente, no item 9.25 do Anexo 1 ao RICMS/12, o que implica na retirada do mesmo da autuação.

PEITO DE FRANGO SEARA. Foram arroladas as NCM 1602.31.00, 1602.32.20, 0207.14.00. Na NCM 1602.31.00, para janeiro de 2017, inexistia previsão de substituição tributária, o que implica na retirada do lançamento. O mesmo ocorre nos anos de 2016 e 2017, o que motiva a retirada dos valores constantes do levantamento.

Já na NCM 1602.32.20, também inexistia previsão para a realização de substituição tributária, quer em 2017, quer em 2018, devendo os valores referentes a tais produtos serem retirados da autuação.

Quanto a NCM 0207.14.00, o item 11.35.0 do Anexo 1 ao RICMS/12 determinava a substituição tributária para “Carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves” em 2017 e 2018.

Logo, estando tais produtos na substituição tributária, o procedimento fiscal se mostra acertado.

ABSORVENTES HIGIÊNICOS ALWAYS NCM 9619.00.00. Previsão para substituição tributária em 2017, a partir de 01/02/2017, no item 9.24 do Anexo 1 ao RICMS/12, para “Absorventes higiênicos externos”, mesma situação para 2018, o que sustenta a manutenção no lançamento. Já no item 9.22 com a mesma NCM raiz (9619) se encontra o produto “fralda”, o que mantém tal item na autuação.

MISTURA LÁCTEA TRIÂNGULO MINEIRO NCM 1901.90.20. Este produto se compõe de amido e soro de leite em sua composição, perfeita para receitas doces (www.docemineiro.ind.br/produto/63/mistura-lactea-triangulo-mineiro), diferindo do leite condensando pelo fato deste último ter em sua composição leite e açúcares, enquanto aquele pode ser adicionado até de gordura vegetal em substituição aos constituintes do leite. Esta descrição e NCM a ela associada não tinham previsão para substituição tributária em 2016, até 31/01/2017, 2017 e 2018, sendo regular a apropriação do crédito fiscal, sendo retirado do demonstrativo.

ESPAGUETE PETYAN COMUM. NCM 1902.19.00. Para 2017 e 2018, existia substituição tributária para os produtos de NCM 1902.1 nos itens 11.17.3 (Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos), 11.17.4 (Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos) e 11.17.5 (Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos), o que concorre para a correteza do procedimento fiscal e manutenção no lançamento dos valores de créditos fiscais glosados.

ESPAGUETE PETYAN OVOS. Na NCM 1902.11.00 arrolada para o mesmo produto na autuação há de se observar que no item 11.17.0 do Anexo 1 ao RICMS/12, havia a previsão para substituição tributária do produto “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto a descrita no CEST 17.049.03”. Esclareço que tal CEST prevê “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas de farinha de trigo, exceto as descritas no CEST17.049.08”.

Assim, havendo previsão para substituição tributária, o uso do crédito é indevido.

BALA BUTTER TOFEES. NCM 1704.90.20. Em 2017 a substituição tributária se encontrava prevista para a NCM 1704.90.1, item 11.1 para “Chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, excluídos os ovos de páscoa de chocolate” e item 11.5.0 unicamente para “Ovos de páscoa de chocolate branco”, o mesmo ocorrendo em 2018, sendo tanto a NCM quanto a descrição diversas da do presente produto, que deve ser retirado da autuação.

PILHA DURACELL ALCALINA PEQUENA AA C/2 – Ainda que o autuante indicasse ter retirado tal produto da autuação, na planilha encartada em mídia de fl. 27, não se constatou tal produto arrolado.

Infração parcialmente procedente no montante de R\$ 1.962,71, frente a exclusão das ocorrências do período de janeiro a setembro de 2016, pela incidência da decadência, bem como aquelas mercadorias objeto das observações acima e que não se encontravam nos períodos indicados na condição de sujeitas à substituição tributária.

#### 2016

Outubro	R\$	0,00
Novembro	R\$	0,00
Dezembro	R\$	0,00

#### 2017

Janeiro	R\$	0,00
---------	-----	------

Fevereiro	R\$	46,68
Março	R\$	122,86
Abril	R\$	0,00
Maio	R\$	48,37
Junho	R\$	0,00
Julho	R\$	59,68
Agosto	R\$	62,86
Setembro	R\$	20,72
Outubro	R\$	19,68
Novembro	R\$	4,92
Dezembro	R\$	0,00

**2018**

Janeiro	R\$	645,81
Fevereiro	R\$	20,81
Março	R\$	347,93
Abril	R\$	146,74
Maio	R\$	0,00
Junho	R\$	137,28
Julho	R\$	4,24
Agosto	R\$	156,72
Setembro	R\$	107,95
Outubro	R\$	9,46
Novembro	R\$	0,00
Dezembro	R\$	0,00

Relativamente a infração 02, que diz respeito a utilização de crédito fiscal indevido relativo a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, especificamente bobinas plásticas picotadas lisas, amendoim cru com casca e flocão de milho, a defesa sustenta terem sido arroladas mercadorias tributadas no regime normal do ICMS sem qualquer isenção, fato que autorizaria o creditamento do imposto destacado no documento fiscal, tendo o autuante arguido ser o amendoim *in natura* produto isento, ao passo que as bobinas plásticas também seriam isentas, vez se destinarem a embalar produtos hortifrutícolas, isentos de ICMS, acompanhando o principal quanto a tributação.

Em relação ao amendoim *in natura*, posso reproduzir trecho do Parecer DITRI 13.081/12, de 05/06/2012:

*“A Consulente, empresa inscrita no cadastro estadual de ICMS do Estado da Bahia, apura o imposto sob o regime normal e tem como atividade principal o comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos, CNAE 4693100, dirige-se a esta Administração Tributária, nos termos do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec.7.629/99. A consulente pergunta qual o tratamento tributário aplicado ao amendoim “in natura”, ou seja, com casca, adquirido para comercialização em feiras livres.*

**RESPOSTA:**

*De início ressaltamos que, embora confundido com noz, o amendoim pertence à família da beterraba-marinha (Fabaceae) e seu fruto é do tipo vagem. É, portanto, um produto agrícola. O art. 286 do RICMS, Decreto 13.780/12, descrito a seguir, estabelece que os produtos agrícolas e extrativos vegetais, em estado natural, têm o lançamento do imposto diferido. O dispositivo citado determina que o mencionado regime estará encerrado na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização.*

*'Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*(...)*

*V - nas saídas internas de produtos agrícolas e extrativos vegetal, em estado natural';*

*(...)*

*§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:*

*I - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;*

*II - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10;*

*III - nas saídas internas de trigo em grão, efetuadas por produtor rural, com destino a contribuinte industrial moageiro.*

*Neste sentido, o referido regramento estabelece que o adquirente ou destinatário deve obter previamente habilitação para operar no diferimento, conforme art. 287 do RICMS, Decreto 13.780/12, a seguir transcrito.*

*"Art. 287. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento a fruição do benefício é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário, e desde que:*

*I - apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal;*

*II - seja produtor rural, não constituído como pessoa jurídica; ou*

*III - seja optante pelo Simples Nacional, exclusivamente nas seguintes situações:*

*a) nas aquisições de mercadorias destinadas a processo de industrialização;*

*b) nas aquisições de sucatas, fragmentos, retalhos ou resíduos de materiais'.*

*Cabe-nos esclarecer, entretanto, que nas operações internas em que o destinatário seja o consumidor final, o amendoim, em estado natural, será tributado pela alíquota de 17%.*

*Dessa forma, o diferimento será aplicado somente entre contribuintes do imposto, nas operações internas, nos casos em que o adquirente possua habilitação para o diferimento".*

*Ou seja, o entendimento é de que, diferentemente da posição da autuada, o amendoim in natura é produto tributado, estando correto o autuante, ainda que tenha se utilizado erroneamente de argumento a sustentar seu entendimento, com base no RICMS/97, não mais vigente na época dos fatos geradores.*

*Em relação as bobinas plásticas picotadas lisas, abraço entendimento firmado no Parecer DITRI 26.354/16, de 21/09/2016, do qual destaco os seguintes trechos:*

*"Preliminarmente, cabem algumas considerações acerca das embalagens usadas para acondicionamento de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos.*

*As embalagens para o acondicionamento dos referidos produtos são usadas na colheita, transporte e no varejo e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda.*

*A adequação das embalagens para a venda dos produtos envolve os aspectos de boa aparência, identificação e visibilidade econômica, sendo utilizadas embalagens de apresentação com pequena quantidade de produtos, normalmente sensíveis (morango, acerola, amora etc), pronta para ser consumida pelo cliente final.*

*Observa-se que há agregação da embalagem aos produtos apenas quando ocorre o acondicionamento como embalagem de apresentação comercial das mercadorias.*

*Neste caso, a embalagem é considerada insumo, ensejando direito a uso de crédito fiscal de ICMS, se a operação realizada com o produto acondicionado em embalagem de apresentação for onerada pelo imposto.*

*Nas demais situações, a embalagem utilizada no acondicionamento dos produtos tem o tratamento de material de consumo, não ensejando direito ao uso de crédito fiscal de ICMS, pois não há sua agregação aos produtos, uma vez que o acondicionamento tem exclusivamente a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio.*

*A fim de tornar mais clara a orientação, considerando o tratamento tributário distinto entre insumos e material de consumo, a orientação relativa aos três questionamentos apresentados pela consulente será estruturada em duas partes:*

*(...)*

*1 - nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas ao acondicionamento de mercadorias isentas, é devido o ICMS diferença de alíquotas, nos termos do inciso IV, do artigo 2º da lei 7.014/96, considerando que, neste, caso, as embalagens de papelão são consideradas material de consumo, por não se integrarem aos produtos, sendo vedado uso de crédito fiscal relativo ao diferencial de alíquotas ou referente ao imposto incidente nas operações de aquisição de embalagens, ainda que as mesmas sejam utilizadas para o acondicionamento de frutas cujas operações estejam oneradas pelo ICMS, tendo em vista a regra de vedação de uso contida no inciso I, do § 1º, do artigo 29 da lei 7.014/96 e no inciso I, do artigo 33 da lei complementar 87/96;*

*2 - na venda de frutas acondicionadas nessas embalagens, em regra não é devido o ICMS, tendo em vista a previsão de isenção para operações internas e interestaduais com estes produtos, contudo nas operações com frutas importadas não oriundas de países signatários do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT, conforme dispõe a alínea a, do inciso I, do artigo 265 do RICMS-BA e a alínea e, do inciso I, da cláusula primeira do convênio ICMS nº 44/75”.*

Ou seja: as aquisições de tal material não propiciam a utilização de crédito fiscal, vez serem considerados materiais de consumo, tendo agido corretamente o autuante.

Por fim, para o produto denominado “flocão de milho”, esclareço ser o mesmo nada mais do que farinha de milho flocada, obtido pelo processo de extrair o gérmen do grão, a casca, o olho, e é triturada apenas a parte amarela alaranjada do grão de milho, passando por uma etapa de pré-cozimento.

A discussão é quanto a sua tributação ou não pelo ICMS. Neste sentido, me valho do entendimento externado quando da emissão do Parecer DITRI 6753, de 31/03/2015:

*“Inicialmente cumpre-nos salientar que a tributação aplicável às operações com farelo de milho e milho triturado está necessariamente vinculada à destinação dos produtos, ou seja, se os mesmos serão utilizados na alimentação humana, ou na atividade agropecuária, como insumos destinados à alimentação animal.*

*Nesse contexto, tratando-se de farelo de milho destinado a consumo humano, será aplicada a isenção prevista no art. 265, inciso II, 'd', do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), a saber:*

*'Art. 265. São isentas do ICMS:*

*II - as saídas internas de:*

*d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho;'*

*Considerando que o dispositivo supra não especifica os tipos de fubá de milho e farinha de milho alcançados pelo tratamento ali previsto, o entendimento que prevalece é o de que todas as espécies desses produtos estão incluídas no benefício da isenção do imposto, a exemplo do farelo de milho.*

*Da mesma forma, as operações internas com milho triturado destinado à alimentação humana estão amparadas pela alíquota reduzida de 7%, prevista no art. 16, inciso I, da Lei 7.014/96, da seguinte forma:*

*'Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% (sete por cento) nas operações com:*

*a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca;'*

*Por outro lado, tratando-se de farelo de milho e milho triturado destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal (insumo agropecuário), será aplicado o regramento contido no art. 264, inciso XVIII, do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), da seguinte forma:*

*"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*.....*

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:*

*a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;*

*b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;*

*c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;*

*d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;'.  
.....*

*Isto posto, e considerando que o referido Convênio ICMS 100/97 cita expressamente, no inciso VI de sua Cláusula primeira, o produto 'farelo de milho' e, em sua Cláusula segunda, o produto 'milho', temos que as operações internas com farelo de milho e milho triturado destinados à utilização como insumos agropecuários encontram-se amparadas pela isenção do ICMS, observados os requisitos previstos na legislação para fruição deste benefício.*

*Finalmente, no tocante às operações com canjica branca e canjica amarela, produtos utilizados na alimentação humana, ressaltamos que as mesmas sofrem tributação normal do imposto, visto que não se encontram amparadas pelo benefício da isenção prevista no art. 265, II, 'd', do RICMS/BA e, da mesma forma, não se encontram alcançadas pela alíquota reduzida de 7% prevista no art. 16, inciso I, 'a', da Lei 7.024/96, visto que o referido dispositivo refere-se apenas ao milho e à fubá de milho".*

Logo, daí se depreende ser o flocão de milho, produto diverso do fubá de milho, por força de suas características peculiares, produto tributado e, nesta condição, lícito o uso do crédito fiscal.

E a justificativa para tal posição vem do fato de o fubá e a farinha de milho serem considerados de idêntica natureza pela Anvisa, a qual atribui uma definição exclusiva para a farinha de milho flocada, também chamada de flocos de milho pré-cozidos.

Assim, diferente dos produtos que são obtidos pela moagem dos grãos, a farinha de milho flocada é o resultado da laminação de diferentes partes desses grãos, que em seguida passam por uma etapa de pré-cozimento. Posteriormente, esses flocos também são classificados de acordo com seu tamanho: os menores compõem o “floquinho”, enquanto os maiores compõem o chamado “flocão”.

Outro ponto de diferenciação é que, na fabricação do flocão, os grãos de milho obrigatoriamente precisam ter passado por uma etapa de degerminação, ou seja, um processo para remover a parte branca, conhecida como gérmen, que é responsável pela germinação do cereal, enquanto o fubá e a farinha de milho podem ser fabricados com grãos degerminados ou não.

Realizados os ajustes devidos na planilha elaborada pelos autuantes na autuação, com a exclusão do flocão de milho e do amendoim, bem como a exclusão dos períodos abarcados pela decadência, a infração é tida como parcialmente procedente em R\$ 2.189,92, na forma a seguir demonstrada:

2016

Outubro R\$ 145,41

Novembro R\$ 0,00

Dezembro R\$ 145,41

2017

Janeiro R\$ 145,41

Fevereiro R\$ 0,00

Março R\$ 145,41

Abril R\$ 53,18

Maio R\$ 92,77

Junho R\$ 53,18

Julho R\$ 160,90

Agosto R\$ 0,00

Setembro R\$ 71,48

Outubro R\$ 0,00

Novembro R\$ 87,16

Dezembro R\$ 70,19

2018

Janeiro R\$ 87,28

Fevereiro R\$ 152,84

Abril R\$ 100,64

Maio R\$ 86,61

Junho R\$ 129,91

Julho R\$ 103,17  
Agosto R\$ 86,00  
Setembro R\$ 0,00  
Outubro R\$ 75,38  
Novembro R\$ 75,30  
Dezembro R\$ 122,29

Para a infração 03, o argumento defensivo se prende unicamente ao fato de ter ocorrido a decadência parcial, devidamente acatada, como visto, para as ocorrências verificadas até o mês de setembro de 2016, não sendo trazido qualquer argumento defensivo para as demais ocorrências, daí decorrendo a aplicação dos artigos 140 (*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*) e 142 do RPAF/99 (*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*), o que conduz para a sua procedência parcial em R\$ 31.123,58, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2016

Outubro R\$ 6.257,59  
Novembro R\$ 7.935,46  
Dezembro R\$ 4.248,28

2017

Janeiro R\$ 6.318,98  
Fevereiro R\$ 538,66  
Março R\$ 1.057,96  
Abril R\$ 624,04  
Maio R\$ 1.079,99  
Junho R\$ 227,68  
Julho R\$ 410,36  
Agosto R\$ 277,84  
Setembro R\$ 81,84  
Outubro R\$ 72,26  
Novembro R\$ 98,20  
Dezembro R\$ 152,20

2018

Janeiro R\$ 160,50  
Fevereiro R\$ 159,26  
Março R\$ 150,47  
Abril R\$ 38,70  
Maio R\$ 219,72  
Junho R\$ 484,76

Julho	R\$ 106,50
Agosto	R\$ 286,59
Setembro	R\$ 4,27
Outubro	R\$ 71,32
Novembro	R\$ 46,41
Dezembro	R\$ 6,87

Já a infração 04 se refere a saídas sem tributação, tendo a empresa autuada alegado em sua defesa, além da ocorrência da decadência, não acolhida, em função dos argumentos já explicitados, terem sido incluídos no lançamento produtos como alecrim e pizza quatro queijos Seara, tendo o autuante refutado tal argumento, sob a alegação de se tratarem sim, de produtos tributados.

Em verdade, o alecrim objeto da autuação, de NCM 1211.90.90, 0712.90.90, não se apresenta sob a forma fresca, e, como tal, não se submete à regra de isenção prevista no Convênio ICM 44/75.

Isso diante do fato de tal Convênio prever a isenção apenas para produtos em estado natural, não concedendo tal benefício fiscal para produtos desidratados ou industrializados, como no caso, a se depreender da imagem abaixo colacionada.

Tal regra foi absorvida pelo artigo 265 do RICMS/12:

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

*I – as saídas internas e interestaduais:*

*a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80)”.*

Eis a forma de apresentação de tal produto:



Como visto, o alecrim se apresenta como desidratado, e a reforçar tal entendimento, recorro trechos do Parecer DITRI/SEFAZ 24.236/2013, o qual se posiciona frente a matéria ora analisada:

*“De início, ressaltamos que o Convênio ICMS 44/75, do qual o Estado da Bahia é signatário, estabelece na sua cláusula primeira, descrita a seguir, que os Estados estão autorizados a isentar do ICMS as saídas de hortifrutícolas, em estado natural, a saber:*

*‘Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:*

*1 - hortifrutícolas em estado natural:*

*a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfazema, aneto, anis, azedim;’*

*(...)*

*Conclui-se, portanto que estão amparados pela isenção os produtos hortifrutícolas relacionados no Convênio 44/75 (a exemplo do cacau, açaí, maracujá, umbu, castanha do Brasil, erva doce, entre outros), em estado natural, desde que não estejam destinados à industrialização. Entretanto, os produtos que estão listados mas passaram por algum tipo de industrialização, assim como os que não foram indicados no referido acordo, serão tributados internamente pela alíquota de 17%” (grifei).*

Assim, alecrim e demais produtos hortifrutícolas que não estejam em seu estado natural (cebolinha, cheiro verde, salsa desidratada, folha de louro, etc.) mas secas e/ou desidratadas, são, sim, tributados.

Quanto a pizza (NCM 1905.90.90), para o período de 01/01/2016 a 09/03/2016 tal produto não se submetia à substituição tributária, sendo que para tal NCM apenas se exigia a substituição tributária para “Biscoitos e bolachas dos tipos ‘cream cracker’, ‘água e sal’, ‘maisena’ e ‘maria’ e outros de consumo popular, não adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial” contido no item 11.22 do Anexo 1 ao RICMS/12, enquanto que no período de 10/03/2016 a 31/01/2017 existia substituição tributária para a NCM 1905.9 para os produtos listados no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 (salgadinhos diversos), item 11.26-A (Outros pães industrializados; exceto pão francês de até 200 g), item 11.26-B (Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente; exceto casquinhas para sorvete) e item 11.26-D (Demais pães industrializados), descrição na qual se encaixa pizza.

Para 2017, a partir de 01/02, a substituição tributária para a NCM 1905.9 possuía previsão para os itens 11.9 do Anexo 1 ao RICMS/12 (salgadinhos diversos) e 11.30 (Demais pães industrializados).

Por fim, em 2018, a previsão de substituição tributária existia no Anexo 1 ao RICMS/12 nos itens 11.9 (Salgadinhos diversos), 11.28.2 (Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST 17.062.02 e 17.062.03), a partir de 01/06/2018. Até esta data, vigia a redação que previa a substituição tributária nesta NCM 1905.90.90 para “Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados pães, exceto casquinhas para sorvete e pão francês de até 200g”, 11.28.2 (Casquinhas para sorvete), 11.28.3 (Pão francês até 200g) e 11.30 (Demais pães industrializados).

Por esta razão, as operações com pizzas realizadas a partir de 01/06/2018 devem ser como consideradas tributariamente substituídas, e, por consequência, retiradas do lançamento.

Desta forma, mantidos os resultados apontados para 2016, 2017, e de janeiro a maio de 2018, os débitos lançados para o período de 01/06 a 31/12/2018 são modificados para os seguintes valores abaixo indicados, remanescendo a infração em R\$ 8.015,06:

2018

Junho R\$ 141,04

Julho R\$ 59,12

Agosto R\$ 57,95

Setembro R\$ 47,99

Outubro R\$ 51,05

Novembro R\$ 53,95

Dezembro R\$ 165,69

Relativamente à infração 05, a discussão diz respeito a incidência ou não do adicional do Fundo Estadual de Combate à Pobreza, objeto da Instrução Normativa 05/2016, datada de 16/09/2016, a qual assim esclarecia:

*“1 - Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.*

*2 - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação.*

*ANEXO ÚNICO*

*NCM 3304.1 Produtos de maquiagem para os lábios;*

*NCM 3304.20.1 Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel;*

*NCM 3304.20.9 Outros produtos de maquiagem;*

*NCM 3304.3 Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona;*

*NCM 3304.91 Pós, incluindo os compactos para maquiagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume);*

*NCM 3304.99.1 Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas; incluídos os esfoliantes;*

*NCM 3304.99.9 Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os cremes para assadura);*

*NCM 3305.2 Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos;*

*NCM 3305.3 Laquês para o cabelo, incluídos os fixadores e gel fixador;*

*NCM 3305.9 Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores;*

*NCM 3307.3 Sais perfumados e outras preparações para banhos;*

*NCM 3307.9 Depilatórios, inclusive ceras; papéis perfumados e papéis impregnados ou revestidos de cosméticos; pastas (ouates), feltros e falsos tecidos impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos;*

*NCM 2847 Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal;*

*NCM 4818.2 Lenços de desmaquiar”.*

A insurgência do contribuinte se prende aos produtos shampoo + condicionador (NCM 3305.90.00), lenço umedecido e creme facial (NCM 3304.99.90), limpeza facial (NCM 3304.99.10) e lenços umedecidos Nívea (NCM 4818.20.00).

A questão se resume, pois, a, em nome do princípio da verdade material, se verificar a instrução Normativa em referência, em relação aos produtos autuados, o que passo a fazer.

De início, constato que a NCM 3305.9 se reporta ao produto *“Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores”*. (Grifei).

Desta maneira, para o produto “condicionador” bem como para os demais condicionadores, a autuação não deveria ser mantida, devendo tais produtos serem retirados da autuação. Entretanto, nos períodos não alcançados pela decadência não foram os mesmos localizados.

Por outro lado, para lenço umedecido e creme facial (NCM 3304.99.90), produtos aduzidos pela defesa como não incluídos na Instrução normativa, lembro que esta, em tal NCM agrava a tributação para *“Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os cremes para assadura)”*, sendo o trabalho do julgador identificar a presença dos mesmos no levantamento realizado, e sendo o caso, excluir aqueles outros que com tal NCM não possuam as características acima indicadas. Foi encontrada cobrança para o produto “esmalte Colorama” de tal NCM, saído pelo documento fiscal número 1811 que por não guardar a devida descrição com o da Instrução normativa, deve ser excluído.

O mesmo acontece com os “lenços umedecidos Íntimos”, NCM 3304.99.90, que, de igual modo, não se enquadra na condição descrita na Instrução Normativa, o que implica em sua exclusão, como no documento de número 1801, emitido em janeiro de 2018.

Justifico que tal posição decorre do fato de não se enquadrarem na definição acima, sendo, de acordo com informação constante na rede mundial de computadores, disponível em [www.panvel.com/panvel/lencos-umedecido-intimo-intimus-defesas-naturais-com-16-unidades/p-929570](http://www.panvel.com/panvel/lencos-umedecido-intimo-intimus-defesas-naturais-com-16-unidades/p-929570), terem sido *“especialmente desenvolvidos para ajudar a preservar as defesas naturais por não interferirem no pH da zona íntima. Com fibras naturais, pH balanceado e dermatologicamente testado, os lenços podem ser usados a qualquer hora e em qualquer lugar, todos os dias. Este produto possui o selo de aprovação pela FLASOG - Federação Latino-americana de Associações de Obstetrícia e Ginecologia. Importante ressaltar que os lenços umedecidos Íntimos Defesa Natural não contêm fragrância”*.

E mais: *“foram desenvolvidos para você se sentir limpa e fresca a qualquer hora e qualquer lugar. Sua exclusiva tecnologia Triple Clean proporciona maior maciez, melhor limpeza e minimiza os odores naturais da região íntima, durante e fora do período menstrual. Íntimos Triple Clean é um produto destinado à higienização da área íntima feminina. A falta de higiene pode acarretar mau odor devido ao acúmulo de resíduos e fluídos corporais. O uso correto do produto auxiliará a remoção destas substâncias, proporcionando a higienização da região íntima e, desta forma, a sensação de frescor e bem-estar e o controle de odores”*.

Produtos para limpeza facial (NCM 3304.99.10) também estão nominados com a oneração pelo adicional do FECEP, devendo ser verificada a presença dos mesmos na autuação, o que ocorreu, sem qualquer alteração em relação ao lançado na autuação.

Por último, lenços umedecidos Nívea (NCM 4818.20.00). A Instrução normativa nos fala em NCM 4818.2 para “lenços de desmaquiar”. Verifico ter sido arrolado, com tal NCM, o produto “lenço umedecido Nívea íntimo natural com 20”, que, como visto anteriormente, não se apresenta como demaquilante, mas para limpeza íntima da mulher, o que resulta em sua exclusão, como no documento fiscal 1610, de outubro de 2016.

Foi identificada cobrança de “papel toalha Della Casa”, nesta NCM, a qual não pode ser mantida, pois papel toalha não se confunde com lenço de papel, especialmente quanto a composição e apresentação, sendo utilizado não como “lenço de desmaquiar”, mas em uso geral doméstico em limpeza.

Em relação aos demais itens não impugnados, ficam mantidos na autuação, a qual se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 4.148,85, na forma a seguir indicada:

2016

Outubro R\$ 87,86

Novembro R\$ 84,23

Dezembro R\$ 60,17

**2017**

Janeiro R\$ 47,94

Fevereiro R\$ 55,09

Março R\$ 93,90

Abril R\$ 87,38

Maio R\$ 106,63

Junho R\$ 119,77

Julho R\$ 156,82

Agosto R\$ 114,97

Setembro R\$ 96,18

Outubro R\$ 79,73

Novembro R\$ 103,13

Dezembro R\$ 242,50

**2018**

Janeiro R\$ 160,81

Fevereiro R\$ 150,88

Março R\$ 103,89

Abril R\$ 62,15

Maio R\$ 4,76

Junho R\$ 47,63

Julho R\$ 13,75

Agosto R\$ 46,54

Setembro R\$ 48,77

Outubro R\$ 261,29

Novembro R\$ 653,53

Dezembro R\$ 1.291,41

Analisando a infração 06, diante do reconhecimento da decadência parcial para o mês de abril de 2016, em relação aos demais períodos, nos quais o lançamento recaiu sobre os bens “bateria GP 12-V 18-AH” e “carro detritos inox UM2/1”, devidamente caracterizados como bens do imobilizado, inexistindo qualquer oposição do contribuinte quanto a tais itens se caracterizarem como tal, e consequentemente ser devido o diferencial de alíquota, a infração subsiste parcialmente em R\$ 311,73, assim discriminados:

**2017**

Dezembro R\$ 174,89

**2018**

Maio R\$ 136,84

Quanto a infração 07, a acusação se reporta a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, sendo que de acordo com o demonstrativo da autuação, tais produtos se constituem em bobinas para calculadoras, fita apara rotulador, fita isolante, blusa social manga longa prevenção branca, cortina plástica para câmara frigorífica, dentre outros, bens devidamente caracterizados como não destinados para comercialização pelo estabelecimento, tendo a defesa se apegado unicamente ao argumento da existência de decadência, sem trazer qualquer outro meio de prova no sentido de elidir a acusação quanto aos meses remanescentes, a infração é tida como parcialmente procedente em R\$ 763,44, na forma a seguir demonstrada:

2017

Março R\$ 34,52

Abril R\$ 20,84

Maio R\$ 4,96

Junho R\$ 25,95

Julho R\$185,70

Agosto R\$ 59,16

Setembro R\$ 47,56

Dezembro R\$ 76,10

**2018**

Fevereiro R\$ 22,42

Março R\$ 37,00

Abril R\$ 0,49

Maio R\$ 9,67

Junho R\$ 31,05

Julho R\$ 33,78

Agosto R\$ 50,52

Setembro R\$ 11,97

Outubro R\$ 47,59

Novembro R\$ 18,56

Dezembro R\$ 45,60

Quanto as infrações 08, 09 e 10, esclareço que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Quando da apresentação da impugnação, a autuada listou em planilha diversos documentos fiscais os quais garante ter escriturado, entretanto, não comprovou nos autos tal escrituração e diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, uma vez que apesar de em sede defensiva a autuada ter asseverado a escrituração fiscal de diversas notas arroladas na autuação, não vieram aos autos tais comprovações, lastreadas em elementos em poder da mesma, motivo pelo qual tenho as infrações 08 e 09 como caracterizadas, sendo, pois, ambas tidas como procedentes, conforme indicação do autuante.

Por último, em relação à infração 10, o autuante, acatando pleito defensivo, reconheceu como indevido o lançamento referente ao mês de agosto de 2018, e frente a ausência de qualquer elemento de prova trazido na impugnação quanto aos demais documentos arrolados, concordo com o mesmo em relação aos valores remanescentes, no montante de R\$ 506,01, na forma a seguir demonstrada:

**2017**

Dezembro R\$ 97,66

**2018**

Janeiro R\$ 13,51

Fevereiro R\$ 12,68

Março R\$ 88,65

Abril R\$ 66,90

Maio R\$ 173,72

Junho R\$ 52,88

Esclareço que o fato que motivou a exclusão do valor referente ao mês de agosto de 2016 não implica em nulidade da infração, como pretendido pela defesa, tendo em vista o disposto no artigo 18, § 1º, do RPAF/99:

*“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.*

Tal regramento foi rigorosamente observado, ainda que o contribuinte, regularmente cientificado não tenha vindo a se manifestar, o que pode ser entendido como concordância tácita.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração presente como parcialmente subsistente em R\$ , de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 R\$ 1.962,71 multa 60%

Infração 02 R\$ 2.189,92 multa 60%

Infração 03 R\$ 31.116,71 multa 60%

Infração 04 R\$ 8.015,05 multa 60%

Infração 05 R\$ 4.381,71 multa 60%

Infração 06 R\$ 311,73 multa 60%

Infração 07 R\$ 763,44 multa 60%

Infração 08 R\$ 1.053,16 descumprimento de obrigação acessória

Infração 09 R\$ 1.091,09 descumprimento de obrigação acessória

Infração 10 R\$ 506,01 descumprimento de obrigação acessória

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.004/21-8**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher o valor de **R\$ 48.741,27** acrescido da multa de 60%, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 2.650,26**, previstas no artigo 42 IX, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR