

A. I. N° - 269198.0032/21-3  
AUTUADO - MARCOS SENA SOUZA (SUPERMERCADO NOSSO LAR LTDA.)  
AUTUANTE - FRANCISCO DE ASSIS RIZÉRIO  
ORIGEM - DAT/NORTE INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/10/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0158-02/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. FALTA DE RECOLHIMENTO OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovado que grande parte das operações sujeitas ao ICMS, não foram tributadas, diante a indicação nos documentos fiscais emitidos de não incidir tributação sobre as mesmas. Descumprimento de obrigação principal. Ajustes realizados para excluir mercadorias comprovadamente isentas ou sujeitas a substituição tributária. Rejeitadas as questões preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de março de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 77.478,93, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2020.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fl. 30, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 10 a 21, onde preliminarmente, requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos, no endereço indicado, tendo em vista a celeridade processual.

Após breve histórico dos fatos, argui que a ação fiscal levada a efeito contém vício de nulidade em razão da autoridade fiscal em seu demonstrativo que acompanha o Auto de Infração, não ter relacionado as Notas Fiscais, a que se referem as mercadorias que no seu entender deveriam ser tributadas, inviabilizando desta forma o direito de defesa da empresa autuada.

Sustenta que a falta de apresentação das notas fiscais que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração, lhe impede de verificar se determinadas Notas Fiscais possuem ou não mercadorias substituídas, isentas ou com redução de base de cálculo, ou mesmo se se trata de mercadorias tributadas.

No tocante ao mérito da acusação fiscal, aduz que as mercadorias arroladas no demonstrativo que fundamenta a imputação se referem a mercadorias substituídas, isentas ou que sofrem redução de base de cálculo, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo apresentado, conforme se verifica nas Notas fiscais de saída (Doc. 04) e no Relatório de vendas da empresa autuada (Doc. 05), no livro de entrada (Doc. 06), no livro de saída (Doc. 07), nas DMA'S (Doc. 08) e nos DAE'S (Doc. 09) referentes ao ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas.

A título exemplificativo, constata nas notas fiscais de saída da empresa autuada, as seguintes mercadorias e os seus respectivos códigos CST: “NAFTALINA DESODOR 30G – código CST 020” “MAIONESE HELLMANNS - código CST 020”, “CREME DENTAL COLGATE – CST 020”, “MISTURA BOLO - CST 060”, “TRIDENT 18 S SPEARMINT – CST 020”, “SAB. LIQ. REXONA RFL ANTIBAC FRESH – CÓDIGO CST 020”, “GELATINA S. AMALIA ABACAXI – CST 020”, “XAROPE DE PEQUI – código CST 020”, “SAL MARINHO ZAELI – CÓDIGO CST 040”, “SEMENTE H.REPOLHO – CÓDIGO CST 040”, “PEIXE SURUBIM – CÓDIGO CST 060”, “MOLHO DE SOJA SAKURA – CÓDIGO CST 060”, “MEL ORGANICO FLOR NATIVA 270G – CÓDIGO CST 060”, “QUEIJO COALHO CAMPA – CÓDIGO CST 060”

CST 500”, “VINHO CHILANO CABERNET – CÓDIGO CST 500”, “ABSORVENTE INTIMUS – CÓDIGO CST 500”, “LIMPA ALUMINIO – CODIGO CST 500”, “POLPA DE FRUTA PEROLA NEGRA ACAI – CÓDIGO CST 500”, entre outras, ou seja, tratam-se de mercadorias substituídas, isentas ou que sofrem redução de base de cálculo, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo apresentado.

Daí porque, ao se decidir sobre lavratura do Auto de Infração em apreço, nunca deverá resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto a real existência do fato gerador, arremata.

Frisa que na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-ão aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, em prejuízo de outros princípios de direito (RPAF, artigo 2º).

Diz que o enunciado acima informa a nobre intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Ocorre que quando tal enunciado nos remete aos princípios de direito invoca necessariamente a Constituição Cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de Direito. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna.

Lembra que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no seu artigo 112 quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuente*.

Mostra estar a função fiscal, exercícios do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento sujeita à obediência ao princípio da reserva legal, sendo que a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível.

Fala que o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de *aplicador das leis*, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis e assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador.

A autoridade fiscal não detém qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como bem está expresso no trecho da Revista dos Tribunais, reproduzido, aduz.

A atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é parte credora de uma relação jurídica, finaliza.

Argui ser a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tendo de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

A função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade. A função fiscal, exercícios do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo

devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal, frisa.

Ao seu entender, não podem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público. É por isso, que o caso “*sub examine*”, devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

A seguir, aponta conter a ação fiscal levada a efeito, vício de nulidade em razão da autoridade fiscal em seu demonstrativo que acompanha o Auto de Infração, não ter relacionado as Notas Fiscais, a que se referem as mercadorias que no seu entender deveriam ser tributadas, inviabilizando desta forma a defesa da empresa autuada.

Ou seja: a falta de apresentação das notas fiscais que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração, a impede de verificar se determinadas Notas Fiscais possuem ou não mercadorias substituídas, isentas ou com redução de base de cálculo, ou mesmo se se trata de mercadorias tributadas e como se vê o demonstrativo apresentado pelo autuante, faltam-lhe dados indispensáveis para que a empresa autuada venha a apresentar os documentos comprobatórios (Notas Fiscais de Saída), e por via de consequência, comprovar que as mercadorias arroladas no demonstrativo se tratam de isentas, substituídas ou que sofreram redução de base de cálculo.

A título exemplificativo, apresenta notas fiscais de saída (Doc. 04) constando as mercadorias arroladas pela autoridade fiscal para vislumbrar os códigos CST de determinadas mercadorias, ainda que o correto seja constar no demonstrativo do autuante, as numerações das Notas Fiscais inerentes a cada mercadoria e que por via de consequência fundamentam a acusação.

Nesse sentido, verifica ainda que o referido demonstrativo também é omisso quanto a outras informações essenciais para lavratura do Auto de Infração, uma vez que também não apresenta o CNPJ das empresas. Traz lição doutrinária de Paulo de Barros Carvalho, em trecho reproduzido.

Assim, o suporte fático da imputação do Auto de Infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular e o Fisco, em relação a cobrança do tributo, entende, destacando a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann em recorte de ensinamento.

Rechaça qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos, em especial a infração imputada na presente autuação, por não constar do demonstrativo que fundamenta a acusação as notas fiscais de saídas contendo as mercadorias que supostamente deviam ser tributadas, padecendo assim de provas reais.

Ressalta, assim, que no Direito Tributário, é nulo o Auto de infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do Ato Regrado ou Vinculado à Lei (CTN, artigos 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142, 144; CF/88, artigos 5º II; 37 “caput”, 150, I), uma vez estar a referida imputação desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, Decreto 7.629/99, em seus artigos 2º, *caput*, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, transcritos.

Destaca que a infração tributária deverá sempre ser provada, pois sem prova não há que se falar em lançamento fiscal. Neste sentido, colaciona ensinamento do professor Clélio Berti, em trecho copiado.

Independentemente da necessidade de todo e qualquer ato da autoridade fiscal que exige o pagamento de um tributo ser motivado, isto é, indicar as causas que estão motivando a exigência do tributo, as particularidades das provas indiciárias, com suas regras de experiência e outras especialidades que conduzem o raciocínio lógico, para a presunção da verdade, exigem uma explicitação expressa dos seus motivos, para permitirem um adequado direito de defesa, sob pena de invalidação do lançamento tributário, conclui.

No tocante ao mérito da acusação fiscal, indica que as mercadorias arroladas pelo autuante no demonstrativo que fundamenta a imputação se referem a mercadorias substituídas, isentas ou que sofrem redução de base de cálculo, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo apresentado, conforme se verifica nas Notas Fiscais de saída (Doc. 04) e no Relatório de vendas da empresa autuada (Doc. 05), nos livros de entrada (Doc. 06), nos livros de saída (Doc. 07), nas DMA'S (Doc. 08) e nos DAE'S (Doc. 09) referentes ao ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas.

A título exemplificativo, reitera encontrar as seguintes mercadorias e os seus respectivos códigos CST, vejamos: “NAFTALINA DESODOR 30G – código CST 020” “MAIONESE HELLMANNS - código CST 020” “CREME DENTAL COLGATE – CST 020” “MISTURA BOLO - CST 060” “TRIDENT 18 S SPEARMINT – CST 020” “SAB. LIQ. REXONA RFL ANTIBAC FRESH – CÓDIGO CST 020” “GELATINA S. AMALIA ABACAXI – CST 020” “XAROPE DE PEQUI – código CST 020” “SAL MARINHO ZAELI – CÓDIGO CST 040” “SEMENTE H.REPOLHO – CÓDIGO CST 040” “PEIXE SURUBIM – CÓDIGO CST 060” “MOLHO DE SOJA SAKURA – CÓDIGO CST 060” “MEL ORGANICO FLOR NATIVA 270G – CÓDIGO CST 060” “QUEIJO COALHO CAMPA – CÓDIGO CST 500” “VINHO CHILANO CABERNET – CÓDIGO CST 500” “ABSORVENTE INTIMUS – CÓDIGO CST 500” “LIMPA ALUMINIO – CODIGO CST 500” “POLPA DE FRUTA PEROLA NEGRA ACAI – CÓDIGO CST 500”, entre outras, tratam-se de mercadorias substituídas, isentas ou que sofrem redução de base de cálculo, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo apresentado.

Sustenta não subsistir, assim, a exigência do pagamento de ICMS no que tange as mercadorias arroladas indevidamente, uma vez que conforme demonstrado nas Notas Fiscais de saída apresentadas (Doc. 04) e no Relatório de vendas da empresa autuada (Doc. 05), comprovam que se tratam de mercadorias isentas, substituídas e com redução de base de cálculo.

Traz exemplos de decisões que amparariam seu entendimento, cujas ementas reproduz: Acórdãos JJF 0023-01/19, JJF 0227-04/21, JJF 0190-01/21 e CJF 0017-11/15.

Diz faltar motivo para se proceder ao lançamento do crédito tributário, porque o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta.

Invoca Seabra Fagundes, no sentido de haver cinco elementos a considerar no ato administrativo: A manifestação de vontade que é o impulso gerador do ato, devendo emanar de agente competente, ou seja, pessoa que tem atribuição legal para o exercício da função, no caso a de lançar tributo;

O motivo, que compreende os fundamentos que dão ensejo à prática do ato. Tratando-se de ato vinculado, os motivos são legais, devem figurar expressamente, pela menção à lei em que se baseia;

O objeto do ato é o seu conteúdo, o próprio objeto de manifestação da vontade, a sua essência. Será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito assim formalizado;

A finalidade é o resultado prático que o ato procura alcançar (cobrança e arrecadação de tributo);

A forma, que é o meio “*pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade. Por ela se corporifica o ato*”. A forma do lançamento, como regra geral, é escrita. Não será verbal, como acontece com frequência na atividade policial de emergência.

Diz que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Essa, aliás, é a expressão utilizada no artigo 3º do CTN, que define o tributo como “*prestaçao pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Assim, pontua que o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previsto nos dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante).

De igual modo, traz trecho da publicação “Comentários ao Código Tributário Nacional”, copiado.

Constata, não ter havido motivo para que se lavrasse o malsinado Auto de Infração, pelo menos no que se relaciona a “suposta” infração que ora se contesta e este é o entendimento do CONSEF conforme decisão ilustrativa contida no Acórdão JJF 0041-04/14, Ementa reproduzida.

De igual modo, colaciona lição de Hely Lopes Meirelles, em trecho transcrito.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer, que se decrete a nulidade total do Auto de Infração em apreço, e se assim não entender decrete a sua improcedência, para que se faça Justiça.

Reitera, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes obedecendo a indicação constante do rodapé da presente petição, em razão da celeridade processual, tudo por ser de Direito.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 41 e 42, relata os fatos que ensejaram a autuação, e quanto ao cerceamento de defesa arguido, esclarece que ao contrário da afirmação defensiva, quase todas as mercadorias constantes no demonstrativo são tributadas, exceto bolos, mistura para bolos e talharim massa fresca, que foram excluídas da autuação.

Em se tratando de operações com notas fiscais de consumidor eletrônicas, com milhares de operações mensais, o sistema utilizado para efetuar estes batimentos não especifica as chaves de cada uma delas, se podendo verificar pelas totalizações efetuadas mensalmente para cada mercadoria, tendo, entretanto, anexado os arquivos das notas fiscais de consumidor eletrônicas, fornecidos pela SEFAZ e que alimentaram o sistema, onde todas as notas fiscais de consumidor eletrônicas e mercadorias que foram incluídas no demonstrativo original estão especificadas.

Indica ter havido redução no valor histórico de R\$ 77.478,93, para R\$ 76.359,35, apresentando novo demonstrativo de débito.

Informa estarem anexos, arquivos completos das operações realizadas através de notas fiscais de consumidor eletrônicas, mês a mês, além de novos demonstrativos especificando chave de acesso e número de todas as notas fiscais que acobertaram as operações tributadas como não tributadas.

Acostou mídia à fl. 45, contendo os novos demonstrativos.

Cientificado do teor da informação fiscal e dos novos valores com os respectivos demonstrativos ajustados, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 46 e 47), o autuado retorna ao feito para se manifestar às fls. 49 a 54, reiterando o pleito para que as intimações alusivas ao presente feito fossem dirigidas exclusivamente aos seus patronos, no endereço indicado, tendo em vista a celeridade processual.

Se insurge contra a informação fiscal prestada, ao não reconhecer as mercadorias arroladas pelo autuante no demonstrativo que suporta a infração que se referem a mercadorias substituídas, isentas ou que sofrem redução de base de cálculo, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo apresentado, conforme documentação invocada.

Repete o rol das mercadorias que entende indevidamente incluídas no Auto de Infração, aduzindo não subsistir a exigência de pagamento de ICMS no que tange as mercadorias arroladas indevidamente, uma vez que conforme demonstrado nas Notas Fiscais de saída apresentadas (Doc. 04) e no Relatório de vendas da empresa autuada (Doc. 05), comprovam que se trata de mercadorias isentas, substituídas e com redução de base de cálculo.

Traz decisões do CONSEF no sentido dos argumentos ora defendidos, Ementas copiadas (JJF 0023-01/19, JJF 0227-04/21, JJF 0190-01/21 e CJF 0017-11/15), já invocados anteriormente.

No mais, copia os argumentos já trazidos em sede de impugnação, quando da interposição de defesa ao lançamento.

Juntou documentos de fls. 56 a 76.

Em nova informação, o autuante reitera os termos daquela anteriormente prestada, mantendo parcialmente a autuação (fl. 79).

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador para o CONSEF em 06/07/2022 (fl. 85), recebido no CONSEF em 18/07/2022, e distribuídos a este relator sem qualquer despacho (fl. 85-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, encaminhado através do Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu de forma expressa em 07/12/2021 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram em formato digital na mídia de fl. 06.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, 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 da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados”, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Seabra.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise das mesmas, iniciando pelo argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada.

Não posso acolher tal assertiva, uma vez que a infração se encontra estribada em levantamento e demonstrativos que a atestam, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 06, e que indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação da mesma, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resumo de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

A acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todas os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, e em seu poder, dispensando qualquer apresentação, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou elementos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação posta, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, ainda que parcial, como proposto pelo autuante em sede de informação fiscal, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, reduzindo os valores inicialmente lançados.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em prática do contribuinte que seria contrária à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao mesmo a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, alguns deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, e que implicaram em redução do valor autuado, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restrinidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*  
*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*  
*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*  
*4- direito de apresentar defesa escrita”.*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos

elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “*O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela*”.

Também não há de falar em autuação por presunção, vez que a infração apontada não se encontra elencada nas hipóteses de presunção, previstas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Adentrando na análise de mérito, a acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, devidamente escrituradas em seus livros fiscais.

O contribuinte nega a prática de que foi acusado, arguindo a seu favor terem sido tributados indevidamente mercadorias substituídas, isentas ou que sofreram redução de base de cálculo.

Já o autuante mantém a acusação, ainda que parcialmente, pela exclusão do lançamento dos produtos bolos, mistura para bolos e talharim massa fresca, pugnando pela parcial procedência do lançamento.

Inicialmente, vejo como importante pontuar que a acusação fiscal é a de falta de recolhimento, e nessa condição, se a mercadoria possui redução de base de cálculo, regra geral, ela se submete a tributação, ainda que em menor percentual e/ou valor. Logo, tal argumento deve ser visto com o necessário e devido cuidado, se analisando caso a caso, e de acordo com a indicação do contribuinte de quais mercadorias se encontrariam na referida situação, o que não ocorreu, vez ter sido a alegação genérica.

Isso pelo fato de se constituir um tipo de benefício fiscal concedido pelo Fisco com o objetivo de reduzir a tributação sobre determinadas mercadorias ou operações, sendo que em tal hipótese, a alíquota do produto não se altera, apenas ocorre diminuição na base que servirá para o cálculo do imposto.

Se constituem, pois, em benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias, através de atos do Poder Executivo, expedidos por meio de Decreto, compreendidas como regra de diminuição da tributação beneficiando, assim, operações e prestações específicas, reduzindo em determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS.

Ao ser concedida tal redução da base de cálculo do imposto, se está, de fato, isentando parte da tributação incidente na respectiva operação, o que consiste na chamada isenção parcial do imposto, uma vez que a base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota correspondente, fixada em lei, determinando-se assim o montante do imposto a ser recolhido.

Portanto, temos que tal figura objetiva a redução da carga fiscal de determinados produtos, minimizando assim a carga tributária do ICMS, quer seja de produtos provenientes de outros Estados ou do Exterior, agindo como instrumento de política fiscal.

Ainda que não haja disposição expressa na legislação, é entendimento dominante, tanto na doutrina, como na jurisprudência que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial.

O lançamento da nota fiscal de saída, em operação amparada com o benefício da redução de base de cálculo, será efetuado nos Registros C100 (dados do documento fiscal), C170 (itens do

documento fiscal) e C190 (registro analítico do documento fiscal), preenchendo os campos referentes ao ICMS e com o CST X20.

De acordo com o Guia Prático da EFD, a base legal referente à redução de base de cálculo do ICMS, deverá ser informada no Registro C110 (informação complementar da nota fiscal), com prévio cadastro da referida informação no Registro 0450 (tabela de informação complementar do documento fiscal).

Quanto ao lançamento nos registros de apuração do ICMS no arquivo EFD, os valores referentes à redução de base de cálculo constarão no campo 02 (Valor total dos débitos), no Registro E110 (apuração do ICMS, operações próprias).

A defesa apenas argui de forma genérica, sem indicar com precisão quais seriam estes produtos, de modo que apenas cabe se verificar dentre os itens elencados nas suas peças apresentadas, quais se encontrariam em tal situação, caso fosse tal hipótese.

Vejamos, pois, inicialmente, as mercadorias excluídas pelo autuante:

MISTURA PARA BOLOS. Em 2020, vigorava no Anexo 1 ao RICMS/12, a redação que produziu efeitos entre 01/01/2020 e 31/12/2020, tendo a NCM 1901.2 previsão para substituição tributária no item 11.4.1, para os produtos “*Misturas e preparações com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, exceto as descritas nos CEST 17.046.10 a 17.046.15*”.

Daí se conclui que apresentando a NCM 1901.2, os produtos abarcados pela substituição tributária correspondem a mistura para bolo, o que implica na retirada de tais mercadorias no levantamento no período indicado, vez estarem sujeitas a substituição tributária.

Quanto a MISTURA P/PAO DE QUEIJO, de acordo com a autuante estaria respaldada a cobrança, para o ano de 2020, estava no Anexo 01, item 11.4.1, (mistura de farinha de trigo – 1901.2), sendo a NCM constante da EFD 1901.2, a mesma da previsão normativa. Em 2016 se encontrava no Anexo 1, item 11.13 (mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo), com NCM 1901.2, igualmente encontrada na EFD. Já em 2017, se localizava no item 11.3 (Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem), com NCM 1901.2, e no item 11.4.1 (Misturas e preparações com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, exceto as descritas nos CEST 17.046.10 a 17.046.15).

No endereço eletrônico disponível em <https://www.adimix.com.br/produtos/panificacao-2>, consta a informação de que tal produto se compõe dos seguintes ingredientes: “*Fécula de mandioca, gordura vegetal hidrogenada, leite em pó desnatado, sal refinado e aroma artificial de queijo. Contém glúten. Contém lactose*”.

Ou seja: a farinha de trigo, base para a caracterização do mesmo como sujeito a substituição tributária, não é ingrediente, o que faz com que não se enquadre no item tomado como base pela fiscalização para tal enquadramento.

Logo, o tratamento tributário é diverso do de “mistura para bolo”.

Esclareço que 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, ou seja, não tributadas, como parte daquelas autuadas, 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*”.

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.

BOLOS. NCM 1905.90.90. 1901.20.00. A NCM 1905.90.90 tem previsão para substituição tributária em 2020, para “*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*”, situação em que se enquadram os bolos “Pulmann Gotas de Chocolate”, “Renata Recheado Gotas”, dentre outros.

Já a NCM 1901.20.00 já foi analisada linhas acima, sendo enquadrada na substituição tributária.

TALHARIM. NCM 1902.20.00. Inexistia previsão de substituição tributária para tal NCM, no Anexo 1 ao RICMS/12. Ao seu turno, o artigo 373 do RICMS/12, assim dispunha:

“Art. 373. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo que possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo em sua composição final, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Prot. ICMS 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:

(...)

§ 2º A antecipação tributária das mercadorias de que trata o caput alcança, inclusive, as operações internas subsequentes com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, pães, pães de especiarias, torradas em fatias ou raladas e as misturas ou preparações para pães, desde que produzidas neste Estado”.

Logo, tal produto não se submete a substituição tributária, nos termos acima postos, com tal NCM, vez que os produtos adquiridos fora do estado da Bahia assim o foram já na condição de industrializados, não sendo correta a sua exclusão.

POLPA DE FRUTA. Inexiste na legislação em vigor na época dos fatos geradores, qualquer benefício fiscal para tal produto, que não seja polpa de cacau, quer isenção, redução de base de cálculo, ou substituição tributária, o que suporta a autuação.

Isso diante do fato de que o artigo 265, inciso I, alínea “c” do RICMS/12, a isenção se aplica a:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

I – as saídas internas e interestaduais:

(...)

c) de polpa de cacau (Conv. ICMS 39/91)”.

Tal Convênio, firmado em 07/08/1991, prevê em sua cláusula Primeira:

“Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Amazonas, Bahia, Mato Grosso, Pará e Rondônia autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS nas operações internas e interestaduais com polpa de cacau”.

As demais polpas de frutas, pois, estão submetidas a tributação normal.

CREME DENTAL. No período autuado, inexistia qualquer benefício fiscal para tal produto, que implicasse em redução do valor do imposto devido ou a sua não tributação. Mesma situação dos produtos ABSORVENTE ÍNTIMO, GELATINA, PEIXES OU PESCADOS, este último, diante da revogação do inciso II, alínea “e”, do artigo 265 do RICMS/12, pelo Decreto 16.738, de 20/05/16, Diário Oficial do Estado de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16, sendo a redação originária, vigente até 31/05/16, (antes do período autuado) a que previa isenção para: “e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado”.

De igual modo os produtos NAFTALINA, MAIONESE, MOLHO DE SOJA, SABONETE LÍQUIDO, TRIDENT SPEARMINT, MELAÇO, RAPADURA, CALDO DE CARNE, ACHOCOLATADOS e LIMPA ALUMÍNIO, sujeitos à tributação normal, sem qualquer benefício quanto a redução em sua tributação.

QUEIJO COALHO E REQUEIJÃO. Até 31/01/2015 vigorava a redução de base de cálculo, na forma do inciso XIX do artigo 266 do RICMS/12:

*“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

(...)

*XIX - das operações internas com os produtos derivados de leite, indicados a seguir, realizadas pelo fabricante, estabelecido neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento):*

*a) leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau;*

*b) soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos em outras posições;*

*c) manteiga;*

*d) queijos e requeijão”.*

Com a edição do Decreto 15.807, de 30/12/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015, tal dispositivo foi revogado, passando os queijos e requeijão, em qualquer operação, a ter a base de cálculo cheia.

O mesmo aconteceu com CAFÉ, cujo inciso XVI do artigo 266 do RICMS/12 (*XVI - das operações internas com café torrado ou moído, realizadas por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzido, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento)*”, que concedia redução de base de cálculo, foi revogado pelo Decreto 15.661/14, com efeitos a partir de 01/01/2015, além do que a autuada, como já visto, não se caracteriza como estabelecimento industrial que se encontrava em tal dispositivo, quando vigente.

SUCO DE FRUTAS. O dispositivo que previa a redução de base de cálculo para sucos, qual seja, o inciso XXIV do artigo 266 do RICMS/12, “*XXIV - das saídas internas de sucos, refrescos, néctares, concentrado de frutas, bebidas isotônicas e chás do estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento)*”, foi também revogado em 01/02/2015, pelo Decreto 15.807/14, sendo a tributação cheia a partir de tal data.

SAL MARINHO. A legislação do ICMS vigente no ano de 2020 previa na Lei 7.014/96, em seu artigo 16, inciso I:

*“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”.* (Grifei).

Assim, não assiste razão ao contribuinte quanto a tal produto, devendo o mesmo ser mantido no levantamento.

No caso do MEL, assim dispõe o artigo 265 do RICMS/12 vigente à época dos fatos geradores:

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

(...)

*II – as saídas internas de:*

(...)

*f) castanha de caju e mel de abelhas realizadas por produtores rurais, suas associações ou cooperativas". (Grifei).*

Ou seja: a isenção do ICMS para tal produto somente se aplica as operações realizadas pelos estabelecimentos acima grifados, situação diversa do sujeito passivo, que, como já referenciado, se trata de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados, o que implica na tributação de tal produto.

Na mercadoria VINHO CHILENO, algumas considerações são necessárias, e em primeiro lugar, tenho como pertinente a análise do artigo 268 do RICMS/12:

*"Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

(...)

*XIII - nas operações realizadas por indústrias vinícolas e por produtoras de derivados de uva e vinho, sem prejuízo do previsto nos incisos XXXVII deste artigo e XX do art. 266, em montante calculado por litro, limitado aos seguintes valores (Conv. ICMS 153/04):*

*a) nas saídas internas:*

*1 - produtos elaborados a partir de uva tipo americana e híbrida: R\$ 0,1941;*

*2 - produtos elaborados a partir de uva tipo vinífera: R\$ 0,3235".*

Nesta hipótese, a redução de base de cálculo é para vinhos nacionais em operações realizadas por estabelecimentos industriais vinícolas e produtores, que igualmente não vem a ser o tipo de estabelecimento autuado.

Ainda no artigo 268 do RICMS/12, no inciso LII, temos a previsão para redução de base de cálculo para:

*"LII - na operação de saída interna de mercadoria relacionada aos códigos de atividades econômicas a seguir indicados, destinada a contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), exceto em relação à base de cálculo do ICMS quando devido por substituição tributária:*

(...)

*b) 1112-7/00 - fabricação de vinho;*

(...)

*g) 1122-4/03 - fabricação de refrescos, xaropes e pós para refrescos, exceto refresco de frutas".*

Também entendo pertinente apontar o teor do artigo 266 do RICMS/12:

*"Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações"*

(...)

*XX - das operações internas com as bebidas alcoólicas a seguir relacionadas, realizadas por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzido, de forma que a carga de ICMS corresponda a 12% (doze por cento);*

*a) vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas - NCM 2205;*

*b) outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições - NCM 2206;*

*c) aguardente - NCM 2207.20.20;*

*d) álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80% vol.; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas - NCM 2208".*

Tal dispositivo foi, entretanto, revogado pelo Decreto 15.807, de 30/12/14, Diário Oficial do Estado de 31/12/14, efeitos a partir de 01/02/15, momento anterior, pois, aos fatos geradores, estando em 2020 (período autuado), com tributação normal, pelo fato de não se enquadrar em quaisquer das hipóteses para aplicação da redução de base de cálculo do imposto.

Ademais, como visto, o benefício somente se aplica a vinhos nacionais, e não importados, como no caso do alegado pelo contribuinte.

Também como listado na legislação, o benefício para xaropes não se aplica ao caso em comento, o que justifica a manutenção do XAROPE DE PEQUI no levantamento.

As decisões trazidas pela defesa, em razão dos argumentos expostos no presente voto, além de não vincularem o julgador, que se encontra jungido pelo princípio do livre convencimento motivado, também não possuem relação com os fatos aqui tratados, razão pela qual não podem servir como paradigma.

Igualmente não vieram aos autos os documentos elencados pela defesa na peça defensiva e manifestação, e que serviriam, segundo argumento posto, para elidir a infração.

Ressalto não ter a autuada enumerado a base legal considerada para entender tais produtos acima analisados como isentos, sujeitos à redução de base de cálculo ou a substituição tributária, bem como o autuante também não justificar a presença dos produtos mantidos na autuação, fato que, se por um lado dificultou a análise dos mesmos, pelo trabalho adicional, por outro não impediu o trabalho do julgador, conforme acima exposto.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

Diante do exposto, concorrendo para tal, inclusive a apresentação de documentos fiscais pela defesa (fls. 66 a 76), comprobatórios da não tributação de produtos incluídos na autuação, tenho o lançamento como parcialmente procedente, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2020

Janeiro R\$ 48.409,25

Fevereiro R\$ 1.185,81

Março R\$ 1.305,72

Abril	R\$ 1.639,92
Maio	R\$ 2.385,25
Junho	R\$ 3.259,23
Julho	R\$ 8.439,29
Agosto	R\$ 3.565,48
Setembro	R\$ 1.552,62
Outubro	R\$ 2.259,11
Novembro	R\$ 2.451,44
Dezembro	R\$ 1.018,27

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269198.0032/21-3**, lavrado contra **MARCOS SENA SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 77.471,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inc. II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR