

**PROCESSO** - A. I. Nº 298965.0008/22-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO– Acórdão 1ª JF nº 0069-01/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/10/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0282-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Alegações defensivas acolhidas corretamente pelo Auditor Fiscal estranho ao feito que prestou a Informação Fiscal resultou na redução do valor exigido. Reformado a decisão de piso no que tange ao valor cobrado no exercício de 2017, por conta do prazo decadencial estabelecido. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão da 1ª JF nº 0069-01/23 – VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/06/2022, formalizando a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.128.586,28, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

***Infração 003.002.005** - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

Após a devida instrução processual, a 1ª JF apreciou a contenda em 27 de abril de 2023 e deliberou pela Procedente em Parte, por unanimidade. A decisão foi exarada nos seguintes termos a seguir transcritos em sua integralidade.

**“VOTO**

*A acusação fiscal é de que o autuado recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Conforme registro adicional feito no campo de descrição da infração, o Contribuinte debitou a menos o ICMS devido, em decorrência de ter errado na determinação da base de cálculo e alíquota.*

*Inicialmente, cabe consignar que não vislumbro no lançamento de ofício em exame, qualquer vício ou falha que o inquine de nulidade.*

*Na realidade, constato que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente, no tocante ao aspecto formal, foram observadas as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, notadamente o seu artigo 39.*

*Verifica-se, claramente, em que consiste a infração, sendo possível identificar-se o fato gerador, o período de ocorrência, o sujeito passivo, a base de cálculo, o montante do débito e a multa imposta.*

*Os elementos elaborados pelo autuante – planilhas/demonstrativos, peça acusatória inicial –, foram fornecidos ao autuado, conforme comprovante acostado aos autos, sendo que, em face à impossibilidade técnica de envio dos demonstrativos pelo sistema eletrônico, DT-e, haja vista que ultrapassaram a capacidade de envio do aplicativo, acertadamente, foi realizada a entrega presencial ao autuado em 21/09/2022, inclusive com a reabertura do prazo de defesa, conforme documentos acostados às fls. 09/10.*

*Portanto, no presente caso, descabe falar-se em inexistência de justa causa para a lavratura do Auto de Infração, cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório.*

*Diante disso, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante, haja vista a inoccorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA/99, capaz de invalidar o lançamento de ofício em questão.*

*O impugnante argui, ainda, a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito*

tributário no período de 01/01/2017 a 21/09/2017, invocando, neste sentido, o artigo 150, §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega que se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, deve ser aplicada a regra para contagem do prazo decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN, no caso 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Efetivamente, ocorreu a decadência no período de janeiro a agosto de 2017, haja vista que, no presente caso, o autuado declarou e recolheu a menos o imposto devido, portanto, sendo aplicáveis as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, conforme arguido pelo impugnante, haja vista que transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Neste sentido, tem apontado a jurisprudência deste CONSEF, com fundamento em orientação jurídica da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS).

Assim sendo, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2022, contudo apenas em 21/09/2022 o autuado tomou ciência da autuação, cabe a exclusão dos valores constantes nos demonstrativos elaborados pelo autuante referentes aos meses de janeiro a agosto de 2017.

Vale consignar que considerando que a apuração do imposto é mensal, não ocorreu a decadência referente ao mês de setembro de 2017, conforme pretendido pelo impugnante, haja vista que a ciência da autuação se deu antes do final do mês de setembro, precisamente em 21/09/2022.

Considero desnecessária a realização de diligência/perícia, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão.

No mérito, observo que o autuado alega que no demonstrativo apresentado pelo autuante verifica-se que foi identificada aplicação da alíquota a menor, no caso 18%, para os produtos Shampoo, Condicionador, Protetor Solar, Creme de Assadura, Talco, Lenços de Papel, Papel Toalha, por ter considerado como cosméticos, sendo que, segundo o entendimento do autuante, deve ser aplicada alíquota de 20%, haja vista a incidência de 2% do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Sustenta o impugnante que conforme a Instrução Normativa n. 05/2016, os produtos acima referidos não são considerados cosméticos, desse modo, a alíquota para elas é de 18% e não de 20% conforme utilizado pelo autuante. Registra que no tocante a outras mercadorias devidamente consideradas como cosmético, no demonstrativo do Auto de Infração, foram regularmente tributadas pela empresa à alíquota de 18% com o acréscimo de 2% do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Alega que a mesma situação ocorreu com as mercadorias "Bebidas", por entender o autuante que a empresa apenas aplicou a alíquota de 25% sem atentar para o acréscimo de 2%.

Verifico, também, que na Informação Fiscal prestada por Auditor Fiscal estranho ao feito, em face à aposentadoria do autuante, o informante afirma que os argumentos defensivos procedem e devem ser acatados, razão pela qual realizou revisão refazendo as planilhas elaboradas pelo autuante com a correção devida, sendo que o resultado se encontra nos arquivos denominados "Inf. 01\_Revisada\_201...", em CD que anexa, e com Resumo apensado ao texto da Informação Fiscal.

Constato que o resultado do trabalho revisional realizado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito reduziu o valor originalmente exigido de R\$ 1.128.586,28 para R\$ 10.979,22, revisão fiscal esta que acato.

O autuado ao ser cientificado da Informação Fiscal se manifestou alegando que na planilha revisada ainda existem produtos que devem ser excluídos por ter ocorrido "devolução do fornecedor", conforme nota de origem informada no campo observação, sendo o valor devido R\$ 543,73, valor este que inclusive já recolheu.

O exame das alegações defensivas permite constatar que, de fato, cabe a exclusão dos valores referentes às Notas Fiscais emitidas sob o CFOP 6202, haja vista que se trata de devolução de compra feita pelo autuado junto ao seu fornecedor.

O artigo 451 do RICMS/BA/12, Decreto n.º 13.780/12, dispõe:

Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.

Assim sendo, no exercício de 2017 - que com a exclusão dos valores alcançados pela decadência, no período de janeiro a agosto de 2017, no valor original total de R\$ 43.823,81, bem como dos valores excluídos no trabalho revisional realizado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito quando da Informação Fiscal, que resultou no valor exigido nos meses não alcançados pela decadência, no caso setembro, outubro, novembro e dezembro de 2017, no total de R\$ 1.259,71 -, ainda cabe a exclusão do valor de R\$ 705,77 referente à Nota Fiscal n.º 001786212, emitida em 08/12/2017, passando o valor devido em 31/12/2017 para R\$ 553,94.

Diante disso, a exigência fiscal referente ao exercício de 2017 remanesce, exclusivamente, nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro, no valor total de R\$ 615,49, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Quanto ao exercício de 2018, o valor revisado na Informação Fiscal ficou em R\$ 2.058,31, conforme demonstrativo elaborado pelo preposto fiscal de fl. 45 dos autos.

A alegação defensiva referente à Nota Fiscal nº. 1814684, emitida em 22/01/2018, com base de cálculo de R\$ 534,11 e ICMS no valor de R\$ 37,39, há que ser considerada, haja vista que emitida sob o CFOP 6202 – Devolução de compra para comercialização – sendo que, verifica-se no campo próprio do referido documento fiscal que houve o destaque do imposto, consoante estabelecido no art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, acima referido.

Assim sendo, cabe a exclusão do valor de R\$ 58,75 da diferença de R\$ 62,20 apurada no mês de janeiro de 2018 no trabalho revisional realizado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, passando a exigência no referido mês de janeiro de 2018 para R\$ 3,45.

Do mesmo modo, no que tange à Nota Fiscal n. 1913660, emitida em 21/06/2018, há que ser considerada, haja vista que emitida sob o CFOP 6202 – Devolução de compra para comercialização – sendo que, verifica-se no campo próprio do referido documento fiscal que houve o destaque do imposto, consoante estabelecido no art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12.

Assim sendo, cabe a exclusão do valor de R\$ 1.578,97 da diferença de R\$ 1.581,45 apurada no mês de junho de 2018 no trabalho revisional realizado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, passando a exigência no referido mês de junho de 2018 para R\$ 2,48.

Diante disso, a exigência fiscal referente ao exercício de 2018 remanesce nos meses de janeiro a dezembro, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

No tocante ao exercício de 2019, deve ser considerada a revisão realizada pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme demonstrativo que elaborou de 46 dos autos, contudo no valor de R\$ 1.934,63, haja vista que o somatório dos valores remanescentes totaliza este valor e não o valor de R\$ 1.934,66.

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente no valor de R\$ 2.970,44.

Quanto ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que as intimações relativas ao presente processo, sejam realizadas em nome de Bruno Robério Garcia Melo Lopes de Araújo, OAB/BA n. 34.609, com endereço profissional na Rua Dr. Sabino Silva, 976, Ponto Central, CEP 44. 075-085 – Feira de Santana (BA), consigno que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Contudo, saliento que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são as previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.”

Em vista da decisão prolatada no Acórdão Nº 0069-01/23-VD ter reduzido o crédito tributário em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 1ª JF interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

## VOTO

O presente Recurso de Ofício recai sobre a seguinte infração:

*Infração 003.002.005 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

A infração em tela se refere a exigência fiscal no valor histórico de R\$ 1.128.586,28, acrescido da multa de 60%, face do recolhimento a menor do ICMS por erro na base de cálculo do ICMS e na alíquota aplicada nas operações devidamente escrituradas em seus registros fiscais no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019 (fls. 01/05).

O Recorrido tomou ciência do lançamento de ofício em 19/07/2022, conforme mensagem Dt-e acostada ao processo (fl. 08).

Posteriormente, a IFEP Norte concedeu, em 21/09/2022, reabertura do prazo de defesa (fl. 09) ao Recorrido por reconhecer que alguns demonstrativos fiscais não foram enviados pelo sistema eletrônico, por conta do seu elevado tamanho, que ultrapassa ultrapassava a capacidade de envio do aplicativo.

Os arquivos dos demonstrativos não recebidos pelo Recorrido lhes foram entregues pessoalmente



na repartição fiscal, mediante recibo, reabrindo-se o prazo de defesa para permitir o amplo exercício do direito de defesa.

O direito à ampla defesa é assegurado a todos os litigantes em processos administrativos ou judiciais pela Lei maior, conforme o Art. 5º parcialmente transcrito.

***Constituição Federal***

*“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”*

O Recorrido, em sua peça defensiva (fls. 13/25), alega, primeiramente, a tempestividade da defesa administrativa em face de ter tomado ciência pessoal na INFAZ FEIRA DE SANTANA em 21/09/2022, ao receber os demonstrativos elaborados pelo Autuante relativos ao Auto de Infração nº 2986500008/22-7, bem como apresenta suas alegações de defesa atacando o Auto de Infração.

Finaliza o contraditório requerendo:

- i.** A extinção do crédito tributário em virtude de decadência para as ocorrências do período 01/01/2017 a 21/09/2017;
- ii.** Nulidade do lançamento de ofício por cerceamento do direito de defesa;
- iii.** Anulação parcial da infração, na medida em que a empresa pagou corretamente ICMS de alguns produtos cujos pagamentos anteriores não haviam sido realizados na sua integralidade.

Na informação fiscal (fls. 43/48), realizada por fiscal estranho ao feito, foram acatadas as alegações do Impugnante referente a infração nº 003.002.005, com relação aos produtos indevidamente classificados como cosméticos pelo Autuante. Foram também apresentadas novas planilhas com a devida correção do valor devido para **R\$ 10.978,87**.

Posteriormente, a Impugnante no exercício do seu direito de manifestação no processo após a informação fiscal, alega, após análise da planilha revisada, que o valor apresentado na revisão não é o devido em face do revisor não ter excluído da cobrança as notas fiscais referentes as operações de devolução, apresentando os respectivos documentos fiscais (fls. 60/91).

Por fim, após excluídas as notas de devolução, a Impugnante reconhece como valor de débito o montante de R\$ 543,73, (quinhentos e quarenta e três reais e setenta e três centavos), e promove o seu recolhimento integral, conforme documento de arrecadação apresentado na fl. 57.

Terminada a fase de instrução, o presente processo foi submetido ao crivo de julgamento 1ª JF que acatou a revisão fiscal realizada por fiscal estranho ao feito, bem como as alegações defensivas referentes ao reconhecimento da decadência dos lançamentos no período de janeiro a agosto de 2017 e a exclusão das notas fiscais de devolução apresentadas pela Impugnante, decidindo, por unanimidade, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298965.000/22-7, imputando o pagamento do imposto no valor de R\$ 2.970,71, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Quanto ao mérito da decisão de piso que foi objeto do presente Recurso de Ofício, venho me manifestar acerca dos principais:

**(i) Ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário**

Sobre a questão prescreve o art. 173 do CTN:

*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;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

De conformidade com o CTN, o prazo para constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados:

- a) da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento;
- b) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- c) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

São três os marcos que assinalam o início do prazo decadencial, os quais guardam harmonia com a disposição do art. 142 do CTN que atribui ao procedimento administrativo do lançamento a eficácia constitutiva do crédito tributário.

Resta claro que a eficácia constitutiva do crédito tributário está vinculada a sua plena concretização pela autoridade administrativa de medida indispensável para imposição lançamento de ofício.

Em vista deste tema, marco temporal da decadência, já ter sido de forma reiterada enfrentado por esta corte administrativa, o CONSEF, fundamentado no Art. 73 do seu regimento interno, aprovado pelo Decreto nº 7.592/1999, publicou em 22/10/2019 a Súmula nº 12, que define a data ciência do contribuinte no Auto de Infração como baliza para a contagem do prazo decadencial.

#### **SÚMULA DO CONSEF Nº 12**

*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*

*Data de Aprovação: Sessão de Julgamento da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual de 26/09/2019.*

*Fonte: Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.*

*Referência Legislativa: Art. 150, § 4º, do CTN. Art. 173 do CTN. Súmula Vinculante nº 08 do STF.*

*PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS Acórdãos CJF nos: 0004-12/19; 0006-12/19; 0051-12/19; 0051-11/19; 0055-11/19; 20327-12/18; 0357-12/18; 0395-12/18; 0341-12/18; 0343-12/18; 0270-12/18; 0336-12/18.*

Desta forma, com base nos elementos acima indicados, o prazo de contagem da decadência deverá ter como marco temporal data de 19/07/2022, quando o Recorrido tomou ciência do lançamento de ofício, conforme mensagem Dt-e acostada ao processo (fl. 08).

Nestes termos, reformo a decisão de piso, estabelecendo a cobrança do lançamento de ofício para o exercício de 2017 para o período compreendido entre 31/07/2021 a 31/12/2017, conforme demonstrativo abaixo:

<b>Data de Ocorrência</b>	<b>Valor de ICMS devido (R\$ )</b>
30/06/2017	60,29
31/07/2017	68,35
30/09/2017	11,56
31/10/2017	18,70
30/11/2017	31,29
31/12/2017	553,94
<b>TOTAL</b>	<b>744,13</b>

#### **(ii) Lançamento de Ofício – Infração nº 003.00.005**

No que tange à manifestação da 1ª JJF com relação a infração acima, temos que o Autuante deixou de observar a disposição expressa contida na Instrução Normativa nº 05/2016 que relaciona os produtos considerados cosméticos para fins de incidência do adicional do Fundo de Combate e

**Erradicação da Pobreza.**

Além da incorreção na classificação das mercadorias: shampoo, condicionador, protetor solar, creme de assadura, talco, lenço de papel e papel toalha como cosméticos, o Autuante aplicou o percentual de 2% (dois por cento) do FECEP sobre uma alíquota já majorada, perfazendo uma alíquota final de 22% (vinte dois por cento).

A decisão exarada pela 1ª JF acatou parcialmente o pronunciamento da revisão (fls. 43/48) com relação a retificação dos valores cobrados com a exclusão das mercadorias indevidamente classificadas como cosméticos, bem como acolhe a manifestação do Recorrido (fls. 52/92) referente a exclusão das notas fiscais de devoluções do rol das operações sujeitas a cobrança do ICMS pelo Autuante.

Referente a indevida classificação de mercadorias acima indicadas como cosméticos, nada há a acrescentar diante da plena incoerência da cobrança, vez que existe lista taxativa das mercadorias consideradas cosméticos na Instrução Normativa nº 05/2016, que serve de norma condutora para a definição das mercadorias que se enquadram nesta classificação.

No que se refere às operações de devoluções ocorridas em 2018, efetivamente, devem ser excluídas do espectro da cobrança do Auto de Infração, haja vista operação de devolução de mercadoria (CFOP 6202) tem o objetivo de anular os efeitos, inclusive tributários, da operação anterior, segundo o Art. 451 do RICMS/BA. Sendo assim, acato o valor R\$ 420,59 (quatrocentos e vinte reais e cinquenta e nove centavos) estabelecido pela 1ª JF para o exercício de 2018.

Com relação ao exercício de 2019, a decisão Recorrida mantém integralmente o valor de R\$ 1.934,63 apontado pela revisão, com o qual concordo inteiramente.

Em resumo, aponto os seguintes valores a remanescerem na cobrança:

Exercício	Valor de ICMS devido (R\$ )
2017	734,73
2018	420,59
2019	1.934,63
<b>TOTAL</b>	<b>3.089,95</b>

Pelos elementos de fato e de direito expostos, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício referente a decisão exarada pela 1ª JF que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração Auto de Infração em epígrafe, reformando a decisão de piso no que tange ao valor cobrado no exercício de 2017, por conta do prazo decadencial nela estabelecido.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 298965.0008/22-7, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.089,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ERICK VASCONCELOS TADEU DE SANTANA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS