

PROCESSO	- A. I. N° 269275.0012/21-9
RECORRENTE	- COMERCIAL OESTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF n° 0128-02/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ NORDESTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16.05.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF N° 0095-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO; **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A defesa argumentou que parte das mercadorias não se enquadravam como itens contempladas com isenção do imposto e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Argumentos parcialmente acatados pelo autuante. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente subsistentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Arguição da defesa não acolhida. Infração subsistente; **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Arguição da defesa não acolhida. Infração subsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES. RECOLHIMENTO A MENOS. Argumentos rejeitados. Infração subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0128-02/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/06/2021, formaliza a exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 100.670,30, acrescido de multa pela constatação das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 01 – 001.002.003.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, para fatos apurados em fevereiro, março, maio a dezembro de 2018 e janeiro de 2019 a dezembro de 2020, ICMS no valor de R\$ 11.268,05, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei n° 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 29, § 2º da Lei n° 7.014/96 c/com art. 310, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, para os fatos apurados em fevereiro, maio a dezembro de 2018, fevereiro a junho, agosto a outubro, dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020. ICMS no valor de R\$ 4.578,78, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei n° 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei n° 7.014/96 c/com art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 006.001.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, fatos apurados em agosto de 2018. ICMS no valor de R\$ 682,03, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei n° 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei n° 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do

RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 06 – 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 o estabelecimento, fatos apurados em janeiro, março, maio a dezembro de 2018, fevereiro, abril de 2019 a dezembro de 2020. ICMS no valor de R\$ 7.966,54, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 07 – 007.001.002.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias, provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, fatos apurados em fevereiro, abril, maio e julho a dezembro de 2018. ICMS no valor de R\$ 2.761,23, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 11/07/2022 e decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos:

#### **“VOTO”**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de sete infrações, parcialmente contestadas.

Exercendo a atividade econômica de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico, aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico, dentre outras, o sujeito passivo é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município baiano de Paulo Afonso.

Através de mensagem postada em 03/05/2021 no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, lida no mesmo dia, o contribuinte tomou ciência do início da ação fiscal, fls. 10 e 11.

O contribuinte argui nulidade do Auto de Infração sob a alegação de ter ocorrido abuso de forma e imprecisão do lançamento, entendendo que a autuação é imprecisa e fere a Constituição Federal no seu art. 37, a Lei Federal nº 9.784/99 e o Decreto nº 7.629/99.

Assim, trato inicialmente da preliminar, conceituando o que vem a ser “abuso de forma” à luz da doutrina.

Em artigo publicado na Revista Direito Tributário Atual, do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, (<https://ibdt.org.br/RDTA/>), em artigo publicado pela Advogada Débora Dolfini Agliardi, assim define o termo:

“O abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico. A figura, que tem origem no ordenamento alemão, está prevista expressamente na ordenação tributária alemã como critério para desconsideração de atos do contribuinte. Segundo Schoueri, o abuso de formas implica a adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado. O autor explica que, quando o legislador previsse a hipótese tributária sobre um negócio jurídico, cuja forma é prevista pelo direito privado, e essa forma fosse utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte, a forma do negócio jurídico seria abusada, e o negócio jurídico poderia ser desconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas.

Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial. Por fim, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria ‘a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.’”.

Da breve leitura do texto, conclui-se ser inaplicável a figura do “abuso de formas” no trabalho de auditoria fiscal levada a termo pela autoridade fiscal, que demonstrou seguir os ditames legais e regulamentares especialmente aqueles previstos na Lei nº 7.014/96 e do Decreto nº 13.750/2012 o RICMS/2012, tendo em vista que o termo se aplica exatamente aos contribuintes que adotam comportamentos, frente ao Fisco, quando usam “uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.”.

O art. 37 da Constituição Federal, elenca os princípios intrínsecos à Administração Pública, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A função desses princípios é a de dar unidade e coerência ao Direito Administrativo, controlando as atividades administrativas de todos os entes federativos.

Compulsando os autos, constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com

certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Portanto, não vislumbro abuso de forma praticada no ato administrativo, tampouco qualquer procedimento que possa ter vilipendiado os princípios constitucionais na Administração Pública, assim como não há ofensas ao Código Tributário Nacional, tampouco ao RPAF/99.

Não há imprecisão na descrição das infrações, tanto assim que o contribuinte as entendeu perfeitamente, visto que em sua peça de defesa apontou precisamente pontos que discordou e os expos de forma clara.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Assim, pelo exposto, afasto a arguição de nulidade.

O sujeito passivo, reconhece como procedente as **infrações 03 e 04**. Dessa forma, por não haver lide a decidir, as considero subsistentes.

No mérito, a **infração 01** diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, apropriado pelo contribuinte decorrente do ingresso no estabelecimento de mercadorias beneficiadas pela isenção do ICMS, conforme demonstrativo analítico, fls. 12 a 17.

A defesa contesta a infração especificamente alegando que os itens: xerém de milho, fécula de mandioca e sal para churrasco são mercadorias tributadas normalmente.

O xerém de milho, “são resíduos que sobram de todos os processos de fabricação dos produtos do milho, é utilizado para a preparação do angu”, assim consta definido no trabalho da acadêmica da Universidade Federal da Paraíba, Julya Rachel Andrade da Silva, sob o título Milho não Transgênico - Caracterização e Formulação de Produtos.

No sítio do fabricante, <https://marata.com.br/produto/canjiquinha-xerem-500g/>, o produto tem a seguinte especificação: “Canjiquinha Xerém são de grãos de milho, que apresentam ausência parcial ou total de gérmen, em função do processo mecânico ou manual de degerminação (escarificação). Composição: Canjiquinha Xerém não contém glúten, produzido a partir de milho transgênico.”

Ou seja, trata-se de grão de milho triturado, pronto para emprego no preparo de alimentos à base de milho.

Sobre o aspecto tributário, recorro ao entendimento da DITRI externado no Parecer 6753/2015, cujo trecho segue transcrito:

“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 desse benefício. " (Grifo do relator.)

Este parecer resultou de uma consulta formal onde o consultante pede orientação quanto à correta tributação das operações internas com farelo de milho, milho triturado, canjica branca e canjica amarela.

Pelo exposto, não restam dúvidas que nas operações internas as saídas de Xerém Maratá não são contempladas com isenção do imposto, a assim este item deve ser excluído do levantamento.

Quanto aos demais itens contestados: fécula de mandioca e sal para churrasco, ressalto que este último é o mesmo que o sal para cozinha, portanto, contemplado com a isenção prevista no art. 265, inc. II, alínea "d" do RICMS/2012, nas saídas internas.

Já a fécula de mandioca não há de ser confundida com farinha de mandioca, esta sim, nas operações internas, isenta do imposto, conforme dispositivo regulamentar citado.

Fécula de mandioca, segundo a Instrução Normativa do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento, nº 23/2005 de 15/12/2005 que vem a ser o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Amiláceos Derivados da Raiz de Mandioca, assim define o termo: "2.24. Fécula: é o produto amiláceo extraído das raízes de mandioca, não fermentada, obtida por decantação, centrifugação ou outros processos tecnológicos adequados; ".

Assim sendo, a fécula de mandioca não é um produto isento de ICMS como considerou o autuante, entendimento comungado também pela DITRI, que em resposta à consulta formal acerca da matéria, assim se expressou no Parecer 3566/2004, referindo-se ao dispositivo regulamentar que tratava da isenção de farinha de mandioca.

"Temos, portanto, que o referido dispositivo regulamentar refere-se expressamente à "farinha de mandioca", e não à fécula ou demais produtos originários da mandioca. Com efeito, a farinha de mandioca, também chamada "farinha de mesa", é um produto inteiramente diverso da fécula ou do polvilho de mandioca, este último também chamado de "tapioca" ou "goma", empregados comumente no preparo de bolos, "cuscuz" e mingaus. Entretanto, apenas a farinha de mandioca faz parte da chamada cesta básica, sujeitando-se à alíquota de 7% (sete por cento). A fécula de mandioca, assim como o polvilho, sofre tributação normal, com aplicação da alíquota de 17% (dezessete por cento) nas operações internas de comercialização. "

Dessa forma, sendo a fécula de mandioca tributada normalmente, assiste razão o argumento da defesa, devendo este item ser excluído do levantamento.

De ofício, procedi a exclusão do item fécula de mandioca e tenho a infração como parcialmente subsistente no valor histórico de R\$ 9.009,56, na forma do demonstrativo a seguir:

<b>Infração</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Multa (%)</b>	<b>Valor Histórico</b>
1	01.02.03	28/02/2018	60,00	446,78
1	01.02.03	31/03/2018	60,00	555,14
1	01.02.03	31/05/2018	60,00	288,00
1	01.02.03	30/06/2018	60,00	148,70
1	01.02.03	31/07/2018	60,00	1.177,91
1	01.02.03	31/08/2018	60,00	169,80

1	01.02.03	31/01/2019	09/02/2019	60,00	380,40
1	01.02.03	28/02/2019	09/03/2019	60,00	21,48
1	01.02.03	31/05/2019	09/06/2019	60,00	217,20
1	01.02.03	30/09/2019	09/10/2019	60,00	2.040,00
1	01.02.03	31/05/2020	09/06/2020	60,00	206,64
1	01.02.03	31/07/2020	09/08/2020	60,00	2.889,66
1	01.02.03	31/08/2020	09/09/2020	60,00	214,80
1	01.02.03	30/09/2020	09/10/2020	60,00	12,30
1	01.02.03	30/11/2020	09/12/2020	60,00	240,75
<b>Total</b>					<b>9.009,56</b>

A **infração 02** também acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal, desta vez decorrente de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

A defesa contestou especificamente alguns itens: bebidas da marca Skinka, sabores diversos, mistura para bolo, bebida composta da marca Safadão Power Drink, Elma Chips Doritos Nacho e Gel Silicone Politriz, que considera normalmente tributadas, posicionamento que diverge o autuante, mantendo integralmente a infração.

As diversas mercadorias contestadas constam no demonstrativo analítico, fls. 18 a 23, classificadas com as seguintes NCMs: (i) bebidas da marca Skinka, NCM 2202.10.00; (ii) misturas para bolo, NCM 1901.20.00; (iii) bebida composta da marca Safadão Power Drink, NCM 2202.10.00; (iv) Elma Chips Doritos Nacho com a NCM 1905.90.90; e, (v) Gel silicone Politriz, NCM 3910.00.90.

Antes de qualquer consideração, importante destacar o entendimento da SEFAZ quanto ao requisito para que se considere o enquadramento de uma mercadoria na substituição tributária, o qual consta do Parecer DITRI 12.272/2013: “ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PROTOCOLO ICMS 20/05. Para fins de sujeição da mercadoria ao regime de substituição tributária disciplinado no referido acordo interestadual deve ser considerada tanto a descrição contida na norma, como a classificação fiscal (NCM) ali indicada.”.

Assim, a análise dos argumentos da defesa, passa pelo critério de se considerar o entendimento acima exposto, ou seja, para a inclusão de uma mercadoria no regime da substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Por consequência, neste caso, a apropriação do crédito destacado no documento fiscal, será considerado devido ou indevido, a depender da sujeição ou não do item na substituição tributária.

O contribuinte listou os produtos acima, arguindo que não se encontravam inseridas no período fiscalizado (2018 a 2020), na substituição tributária, e, portanto, a utilização do crédito fiscal destacado nas Notas Fiscais de aquisição e por ele utilizado, era possível, ao contrário do entendimento da fiscalização.

Quanto as bebidas Skinka – diversos sabores, com NCM 2202.10.00, observo que a NCM se encontra descrita no sitio do SISCOMEX (<https://portalunico.siscomex.gov.br/>) da seguinte forma:

22.02 – Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas da posição 20.09.

Estando assim explicitado nas Notas Explicativas:

A presente posição engloba as bebidas não alcoólicas tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas noutras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.

A) Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

Este grupo inclui, entre outras:

1). As águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

2). As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, mesmo com açúcar ou outros edulcorantes, aromatizadas com sucos ou essências de frutos ou com extratos compostos e adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico; estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou outros recipientes fechados hermeticamente.

Trago como suporte, o Parecer referente ao processo de consulta à Secretaria da Fazenda de Santa Catarina nº 19/07, cuja ementa transcrevo:

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁGUA AROMATIZADA CLASSIFICA-SE COMO REFRESCO E NÃO ESTÁ SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEGUNDO A LEGISLAÇÃO VIGENTE.**

Trata-se de processo de consulta formal onde a conselente é fabricante de refrigerantes e revende cerveja, água mineral, sucos, chás e energéticos, nos mercados atacadista e varejista. Informa que lançará no mercado produto novo, denominado Aquarius, que é uma “água aromatizada”. Tal produto foi enquadrado na Tabela de Produtos Industrializados NBM/SH, no código 2202.1000: “água, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”.

Entende a conselente que, por não conter gás carbônico, açúcar, suco ou extrato vegetal, o produto não pode ser classificado como refrigerante, refresco ou mate.

A resposta da SEFAZ/SC foi a seguinte:

“A dúvida da conselente é quanto à aplicação, ou não, do regime de substituição tributária para o novo produto a ser lançado, que é uma água aromatizada. O produto encontra-se classificado na posição 22.02.10.00 da TIPI – NCM/SH: “água, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”.

Observa-se que nesse código classificam-se as cervejas de malte com teor alcoólico não excedente de 0,5% em volume, os refrigerantes e refrescos. Obviamente o produto não se classifica como cerveja. Resta verificar se pode ser classificado como refrigerante ou refresco.

A definição do que é refrigerante encontra-se no art. 45 do Decreto federal nº 2.314, de 4 de setembro de 1997, que regulamenta a Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas:

‘Art. 45. Refrigerante é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcares.

§ 1º O refrigerante deverá ser obrigatoriamente saturado de dióxido de carbono, industrialmente puro’.

Já, ‘refresco ou bebida de fruta ou de vegetal é a bebida não gaseificada, não fermentada, obtida pela diluição, em água potável, do suco de fruta, polpa ou extrato vegetal de sua origem, com ou sem açúcar’ (art. 44 do Decreto nº 2.314, de 4 de setembro de 1997).

Conforme a descrição fornecida da composição do produto, este pode ser classificado como refresco, pois é uma bebida não gaseificada e não fermentada, obtida pela dissolução em água, de concentrado de fruta (limão ou laranja), com a adição de adoçantes (edulcorante e sacarina sódica). (...)

Constata-se que refresco não é produto submetido ao regime de substituição tributária, segundo a legislação vigente, o que permite concluir que “água aromatizada”, espécie de refresco, não se sujeita a este regime de tributação.”

Portanto a bebida Skinka, não pode ser considerada refrigerante, ainda que utilize a NCM 2202.10.00, se enquadrando no conceito estabelecido no art. 18 do Decreto Federal nº 6.871 de 04 de junho de 2009, que regulamenta a Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas e revogou o Decreto Federal nº 2.314/97:

Art. 18. Suco ou sumo é a bebida não fermentada, não concentrada, ressalvados os casos a seguir especificados, e não diluída, destinada ao consumo, obtida da fruta madura e sã, ou parte do vegetal de origem, por processamento tecnológico adequado, submetida a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.

No sentido de melhor esclarecer a questão, trago, por pertinente trecho do voto proferido no Acórdão JJF nº 0011-02/20, pelo i. relator Valtércio Serpa Júnior, sobre a matéria, a seguir transcrita.

“Ressalto que a NCM 2202.10, a qual se refere o GTIN/EAN de um dos tipos de Skinka (7896052606757), diz respeito a ‘bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09. - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas’.

Também encontro nas Notas Fiscais trazidas pela autuada, correspondente a Skinka a NCM 2009.89.90, correspondente a ‘Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas - Sucos (sumos) de fruta (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes. - Suco (sumo) de qualquer outra fruta ou produto hortícola: - Outros’ e o CEST 17.010.00 ‘Sucos de frutas ou de produtos hortícolas; mistura de sucos’.

Esclareço que tal mercadoria, não pode ser considerada refrigerante, ainda que possua a NCM 2202.10, conforme veremos a seguir.

E justifico o fato de não poder tê-las como refrigerantes, uma vez que tal conceito, de acordo com o Conselho Regional de Química da IV Região na página <https://www.crq4.org.br/refrigerantes> é o de serem

'bebidas gaseificadas obtidas pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal, e pela adição de açúcar ou edulcorantes. Para serem consideradas refrigerantes as bebidas deverão obrigatoriamente ser saturadas de dióxido de carbono ( $CO_2$  ou gás carbônico) industrialmente puro.

Os ingredientes básicos dos refrigerantes são: água, que deve atender às normas e padrões de potabilidade; concentrados, que dão o sabor, e são compostos por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas ou vegetais, como quinino e seus sais, noz-de-cola nos refrigerantes do tipo cola ou semente de guaraná para o refrigerante de guaraná; açúcar refinado ou cristal (sacarose), que pode ser substituído total ou parcialmente por sacarose invertida, frutose, glicose e seus xaropes, ou edulcorantes e dióxido de carbono -  $CO_2$  (gás carbônico) industrialmente puro.

Por serem considerados produtos alimentícios, os ambientes industriais, equipamentos e utensílios usados em todo o processo de fabricação de refrigerantes têm que seguir as normas específicas nos procedimentos de recebimento de matérias primas, de produção, embalagens, transporte e análises físico-químicas e microbiológicas'.

Não consta ter o 'Skinka' em sua fórmula qualquer percentual de  $CO_2$ , motivo que reforça a sua condição de não refrigerante. Reforça este entendimento a informação contida em <https://www.alagoinhashoje.com/bahia-lidera-vendas-de-skinka/>, de ser a Skinka 'bebida mista da Brasil Kirin, uma das maiores empresas de bebidas do país, prática e ideal para acompanhar a correria do dia a dia. O produto tem em sua fórmula suco de frutas e vitaminas A, C e E e pode ser encontrado nos sabores de frutas vermelhas, frutas cítricas e uva'.

Em acréscimo ao conceito posto acima, reproduzo trecho de artigo publicado em [https://www.cepea.esalq.usp.br/hfbrasil/edicoes/81/mat\\_capa.pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/hfbrasil/edicoes/81/mat_capa.pdf), que conceitua: 'refresco ou bebida de fruta ou de vegetal é a bebida não-fermentada, obtida pela diluição, em água potável, do suco de fruta, polpa ou extrato vegetal de sua origem, com ou sem adição de açúcares. Os refrescos são diferentes dos refrigerantes com frutas e contém uma quantidade de suco maior, porém inferior aos néctares. Além disso, o refrigerante é a bebida gaseificada' (grifei).

Da mesma forma, posso mencionar igualmente a Instrução Normativa 19, de 19/06/2013, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), a qual estabelece em todo território nacional a complementação dos padrões de identidade e qualidade para as seguintes bebidas: refresco; refrigerante; bebida composta; chá pronto para consumo; e soda, em amparo ao raciocínio aqui exposto.

Quanto ao CEST alegado pelo próprio autuante como um dos determinadores da situação tributária frente a substituição ou não, na nota fiscal 56.287, mencionada como exemplo, consta o número 03.007.00, correspondente a 'água mineral, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, refrescos', situação esta última em que se enquadra a Skinka uva.

Na mesma nota fiscal, a Skinka Frutas Vermelhas possui o mesmo CEST acima mencionado, também referente a refresco.

Logo, o produto 'Skinka', não se enquadrando na condição de refrigerante não se submete à substituição tributária, e como consequência, legítima a apropriação do crédito fiscal de tais operações, não restando qualquer dúvida de que o crédito fiscal apropriado para tal bebida se apresenta como devido. "

Destarte, a bebida Skinka, não se enquadra na condição de refrigerante, portanto, não está sujeita à substituição tributária, sendo assim, legítima a apropriação do crédito fiscal decorrente das operações de aquisição, motivo pelo qual deve ser excluído do lançamento os valores, contrariamente ao entendimento do autuante.

Quanto as misturas para bolos de varias marcas, NCM 1901.20.00, encontra-se apenas no levantamento das ocorrências de 2020. Neste ano, consta no Anexo I ao RICMS/2012 a NCM 1901.2, nas posições:

11.3 Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem;

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.

A CEST 17.046.10 corresponde a "Misturas e preparações para pães com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 kg" e a CEST 17.046.15 – "Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05, exceto os previstos nos CEST 17.046.00 a 17.046.14 e 17.046.16. "

Dessa forma, está incluso no rol da NCM 1901.2 outros produtos com o CEST que não sejam os acima citados. Aí está contemplado os produtos com CEST 17.046.00 - Misturas e preparações para bolos, em embalagem inferior 5 kg, que é o caso das mercadorias arroladas no demonstrativo.

Assim, as misturas para bolos, são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não podendo o

contribuinte se creditar do imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisições. Correta a autuação, devendo o item ser mantido no levantamento.

A bebida composta da marca Safadão Power Drink, NCM 2202.10.00 é um energético gaseificado, sem álcool, de vários sabores e apesar de constado tal NCM, não corresponde ao produto, vez que esta NCM, segundo o sitio [https://www.codigocest.com.br/consulta-código-cest-pelo-ncm](https://www.codigocest.com.br/consulta-codigo-cest-pelo-ncm), trata-se de “Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”, o que não é o caso, pois o produto é uma bebida energética, portanto, sujeita a substituição tributária incluída no item 3.13 - Bebidas energéticas em embalagem com capacidade igual ou superior a 600 ml do Anexo I ao RICMS/2012.

Assim, a mercadoria esta sujeita à substituição tributária, e indevido é a utilização do crédito fiscal, portanto, deve ser mantido no levantamento.

O produto Elma Chips Doritos Nacho com a NCM 1905.90.90, na verdade trata-se de um alimento classificado como salgadinho, composto por: “Milho, óleo vegetal de palma e preparado para salgadinho sabor de queijo (maltodextrina, sal, soro de manteiga, farinha de trigo, queijo, açúcar, óleo de soja e óleo de algodão, especiarias, realçadores de sabor: glutamato monossódico, inosinato dissódico e guanilato dissódico, aromatizantes, reguladores de acidez: fosfato dissódico, ácido cítrico e ácido láctico, corante artificial amarelo crepúsculo e corante caramelô).”, assim, deve ter a NCM 2008.11.00, que em 2020, não está incluída no Anexo I ao RICMS/2012, dessa forma, não sujeito ao regime de substituição tributária, sendo legítimo o crédito apropriado, devendo o item ser excluído do levantamento.

Por fim, a mercadoria Gel Silicone Politriz, NCM 3910.00.90, constante no levantamento em 2020, consta no Anexo I ao RICMS/2012 na posição 8.4 - Silicones em formas primárias, para uso na construção.

No caso em análise, trata-se, segundo informações do fabricante de “...produto versátil, possui fórmula elaborada que remove pequenas sujidades mantendo superfícies de plástico, borracha, madeira, couro e vinil limpos e brilhantes. Recupera a cor sem engordurar deixando uma camada protetora que auxilia na conservação”, utilizado na aplicação em superfícies de plástico, borracha, madeira, couro e vinil.

Não corresponde à descrição da finalidade constante no Anexo I ao RICMS/2012, deste modo não sujeito ao regime de substituição tributária, devendo ser excluído do levantamento.

Feitos os ajustes, conforme exposto em linhas acima, tenho a infração como parcialmente subsistente na forma do demonstrativo.

<b>Infração</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Multa (%)</b>	<b>Valor Histórico</b>
02	01.02.06	28/02/2018	60,00	32,78
02	01.02.06	31/05/2018	60,00	132,06
02	01.02.06	30/06/2018	60,00	406,56
02	01.02.06	31/07/2018	60,00	490,81
02	01.02.06	31/08/2018	60,00	162,76
02	01.02.06	30/09/2018	60,00	52,98
02	01.02.06	31/10/2018	60,00	120,10
02	01.02.06	30/11/2018	60,00	249,96
02	01.02.06	31/12/2018	60,00	112,10
02	01.02.06	30/04/2019	60,00	53,47
02	01.02.06	30/09/2019	60,00	76,02
02	01.02.06	31/03/2020	60,00	87,63
02	01.02.06	31/07/2020	60,00	62,32
02	01.02.06	30/11/2020	60,00	75,26
02	01.02.06	31/12/2020	60,00	163,29
<b>Total</b>				<b>2.278,10</b>

As **infrações 05 e 06** exigem o ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de mercadorias para o ativo imobilizado e para o consumo do estabelecimento, respectivamente, tendo a defesa alegado que nada deve em razão de ter recolhido o imposto conforme documento de arrecadação anexado.

O autuante, assegura que não encontrou recolhimentos do ICMS-DIFAL no período fiscalizado, também não constatou o pagamento do imposto utilizando a sistemática prevista no art. 305, § 4º, inc. III do RICMS/2012, ou seja, o lançamento à débito na apuração do imposto devido, do valor correspondente ao ICMS-DIFAL.

O contribuinte não aportou aos autos elementos de provas capazes de elidir as infrações, o que faz incidir o previsto no art. 142 e 143 do RPAF/99:

Art. 142. 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.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção

de legitimidade da autuação fiscal.

Assim, tenho as infrações 05 e 06 como subsistentes.

Quanto a **infração 07**, o contribuinte assegurou que não existe diferença a recolher referente a antecipação tributária e para comprovar, diz anexar a defesa os comprovantes de pagamento do ICMS, tendo o autuante informado que os valores recolhidos pelo contribuinte no período, foram considerados na apuração dos valores mensais cobrados na infração, conforme planilhas a ele enviadas.

Constato, após exame dos documentos, caber razão ao autuante, portanto, tenho a infração como subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme resumo a seguir.

<b>Infração</b>	<b>Valor Lançado</b>	<b>Valor Julgado</b>	<b>Resultado</b>	<b>Multa</b>	<b>Tipificação</b>
01 001.002.003	11.268,05	9.009,56	Parcialmente subsistente	60%	Art. 42, inc. I, "a".
02 001.002.006	4.578,78	2.278,10	Parcialmente subsistente	60%	Art. 42, inc. VII, "a".
03 002.001.003	61.184,50	61.184,50	Reconhecida	60%	Art. 42, inc. II, "a".
04 003.002.005	12.229,17	12.229,17	Reconhecida	60%	Art. 42, inc. II, "a".
05 006.001.001	682,03	682,03	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "f".
06 006.002.001	7.966,54	7.966,54	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "f".
07 007.001.002	2.761,23	2.761,23	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "d".
<b>Totais</b>	<b>100.670,30</b>	<b>96.111,13</b>			

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual aduz preliminar de nulidade do Auto de Infração, porque foi imprecisa, estando ainda em contraponto ao Ordenamento Constitucional, ao que determina o Art. 37 da CF e a Lei Federal nº 9784/1999 (Lei Geral do Processo Administrativo) e o Decreto Estadual nº 7629/1999.

Questiona onde se encontra, no relatório supramencionado, a descrição do Auto de Infração de forma precisa e explicativa do motivo da suposta utilização indevida do crédito e afirma que os anexos eletrônicos são absolutamente inconsistentes e INEXISTENTES, conforme planilha que anexamos a defesa e que mostram que - analisados parcialmente os produtos lançados - o valor total das mercadorias apontadas em NF-E de entrada geram um crédito em favor do contribuinte de mais de R\$ 1.082.000,00 (Um milhão oitenta e dois mil reais)

Afirma ainda que o auto que teve coleta de documentos de forma presencial e colaborativa em busca da verdade material, iniciando-se fisicamente, termina de forma eletrônica, com lançamento prévio feito já em julho do corrente ano e sob o qual, a RECORRENTE somente toma conhecimento pela abertura de seu e-mail cadastrado na SEFAZ, por força de cobrança extrajudicial, iniciada pela Superintendência do Setor.

Alega que no que concerne a leitura das multas, o Auditor se limita a transcrever parte do Decreto nº 7629/1999, com nítida impropriedade do tipo fiscal e nítido erro formal quanto a tipificação da multa.

E requer a nulidade do lançamento pelo abuso de forma e pela imprecisão da autuação, que inviabiliza o direito de defesa, ou que proceda a devolução dos autos ao Senhor Auditor, para que explique os pontos acima levantados, sendo certa a reabertura do prazo de defesa previsto nos artigos do Decreto nº 7629/1999 supramencionados.

Alega a nulidade da multa lançada no Auto de Infração em desacordo com a qualificação dada no Termo de Intimação e os Artigos apontados no lançamento fiscal, aduz que a SEFAZ lança, de forma inadvertida, aplicando a multa de 60% pela linha adaptada pelo fiscal, este último percentual também incabível.

Alega que na legislação fiscal de BA, existem hipóteses em que a da multa, aplicada sobre determinada infração, resulta em patamar superior à de 50%, considerando-se a soma do valor do principal (tributo) + multa. Afirma que se trata de confisco, pois ultrapassa ao montante superior permitido pela Constituição Federal.

Explica que o princípio da vedação do confisco tem como escopo preservar a propriedade dos contribuintes, ante a voracidade fiscal do Estado. E diz que se a instituição do tributo pode vir a

ser considerada confiscatória, por não respeitar o mínimo para a existência digna e produtiva do particular, é evidente que a cobrança de multa em valores desarrazoados também se submete à mesma teleologia prevista no princípio.

No mérito aborda que nos fundamentos do Lançamento alega a impossibilidade do uso dos créditos pagos pelas entradas antecipada, no pagamento do ICMS normal, em se tratando de produtos com ST com liberação da cadeia posterior, ou sem liberação.

Também afirma que diversos Estados do Nordeste, e a Bahia não foi exceção, ao longo dos últimos três anos tem adaptado diversos atos normativos, dando contornos práticos ao que se chama de “ST sem liberação da cadeira posterior”, onde em verdade torna-se regra - de maneira plena - o uso integral dos créditos “antecipados” abatidos na venda pela cadeira posterior.

Questiona o entendimento do Auditor sobre a impossibilidade do uso dos produtos pautados ou de cesta básica considerado os créditos advindos na nota fiscal de entrada, inservíveis para este fim, segundo entendimento do Auditor.

Cita o parágrafo 2º, do inciso I da Constituição Federal de 1988, e afirma que qualquer decreto que preveja em sentido contrário, prevendo teto para os créditos viola o disposto na Constituição Federal, e o Tribunal Revisor afastar a sua incidência.

Afirma que não pode haver outra conclusão senão a de que o inciso I, do § 2º, do artigo 155 da Carta, ao mitigar o princípio da não cumulatividade, fê-lo, exclusivamente, no tocante às categorias tributárias literalmente contidas no preceito: isenção ou não incidência, não alcançada a figura da redução da base de cálculo.

Questiona a impossibilidade de utilização dos insumos, bens e uso e consumo, e traz os conceitos de insumos e de Ativo Imobilizado:

*“Insumos: são as mercadorias adquiridas pela sociedade necessárias/obrigatórias utilizadas na prestação de serviço, sem as quais fica a empresa impedida de realizar sua atividade-fim de forma plena.”*

*Ativo Imobilizado: são os bens e direitos com expectativa de serem utilizados por mais de 12 meses (vida útil), mantidos pela empresa para uso na prestação de serviços, para locação, bem como em face das quais haja expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização e possam ser mensurados com segurança. Ademais, peças, partes, equipamentos e acessórios utilizados na reposição e/ou manutenção desses bens também serão consideradas como bens do ativo imobilizado se resultar no aumento da vida útil por período superior a 12 meses, ou seja, quando tiverem vida útil superior a um período e utilizados em conexão com itens do ativo imobilizado.”*

Afirma que a Lei Complementar nº 87/96 garantiu a apropriação de crédito de ICMS, na forma abaixo descrita:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”*

Aduz que o Art. 20 da LC 87/96 nunca vigorou plenamente e afirma que o Congresso Nacional, por exemplo, vem sistematicamente prorrogando a entrada em vigor da norma que permite a tomada de créditos relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento.

Afirma que diante da legislação estadual do Estado da Bahia, os contribuintes podem creditar-se, sem restrições, apenas dos valores pagos a título de ICMS sobre materiais, considerados insumos, por eles utilizados na produção da mercadoria ou na prestação de serviço diferente a legislação do IPI.

Exalta que é injustificável a vedação imposta pelo Estado da Bahia, reconhecendo o direito ao crédito apenas na aquisição de matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem.

Com relação aos bens do Ativo Imobilizado diz que assim como os insumos, a legislação do ICMS admite o crédito de ICMS dos bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência, conforme disposto no artigo 20, § 5º da Lei

Complementar nº 87/96, a forma de apropriação do crédito é parcelada ao longo de 48 meses.

Afirma que o Estado da BAHIA, deve atender o disposto nas normas constitucionais relativas ao ICMS, as quais não vedam o aproveitamento de crédito do Ativo Imobilizado e, ainda, a Lei Complementar nº 87/96 (regulamentadora do ICMS) que assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de bem destinado ao ativo permanente, sem estabelecer qualquer restrição quanto à sua finalidade.

E ao final requer que seja decretada a nulidade do auto, pelos vícios formais e abuso de formas identificados, numa clara violação aos dispositivos legais encartados no Art. 37, da CF 88 da Lei Complementar nº 9784/1999 e Lei Estadual nº 7014/1996 e se for o caso seja concedido prazo para que o auditor, em sede de diligencia pelo prazo peremptória de 10 dias previsto no Decreto nº 7629/1999, apresente os anexos do auto de infração, bastando observar-se que as planilhas anexas - representativas do erro material de fato do auditor, demonstram improcedibilidade do lançamento, sem falar na incorreta aplicação da multa de 60%.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração em epígrafe, que apontam 07 infrações, sendo que as infrações 03 e 04 não foram impugnadas pelo contribuinte e não foram assim, objeto do voto da 2ª JJF, nem do Recurso Voluntário.

Já as infrações 01 e 02 foram julgadas parcialmente subsistentes. E as infrações 05, 06 e 07 permaneceram subsistentes.

Então no presente julgamento será apreciado apenas as infrações:

**INFRAÇÃO 01 – 001.002.003.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, para fatos apurados em fevereiro, março, maio a dezembro de 2018 e janeiro de 2019 a dezembro de 2020, ICMS no valor de R\$ 11.268,05, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 c/com art. 310, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, para os fatos apurados em fevereiro, maio a dezembro de 2018, fevereiro a junho, agosto a outubro, dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020. ICMS no valor de R\$ 4.578,78, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 006.001.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, fatos apurados em agosto de 2018. ICMS no valor de R\$ 682,03, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 06 – 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 o estabelecimento, fatos apurados em janeiro, março, maio a dezembro de 2018, fevereiro, abril de 2019 a dezembro de 2020. ICMS no valor de R\$ 7.966,54, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 07 – 007.001.002.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias, provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, fatos apurados em fevereiro, abril, maio e julho a dezembro de 2018. ICMS no valor de R\$ 2.761,23, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Da preliminar de nulidade do Auto de Infração por abuso de forma e da imprecisão do lançamento de ofício.

O Recorrente defende que não foi respeitado o art. 37 da CF/88, bem como o art. 29-A, I, V, VI, VII, VIII, X da Lei nº 9.784/99.

É caso de confirmação da decisão que afastou a nulidade do Auto de Infração, de sorte que a transcrevo abaixo, para compor a fundamentação do presente voto:

*“(...) conceituando o que vem a ser “abuso de forma” à luz da doutrina.*

*Em artigo publicado na Revista Direito Tributário Atual, do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, (<https://ibdt.org.br/RDTA/>), em artigo publicado pela Advogada Débora Dolfini Agliardi, assim define o termo:*

*“O abuso de formas compreende a ação que descaracteriza a forma do negócio jurídico. A figura, que tem origem no ordenamento alemão, está prevista expressamente na ordenação tributária alemã como critério para desconsideração de atos do contribuinte. Segundo Schoueri, o abuso de formas implica a adoção de uma estrutura irrazoável do negócio jurídico tal qual previsto pelo direito privado. O autor explica que, quando o legislador previsse a hipótese tributária sobre um negócio jurídico, cuja forma é prevista pelo direito privado, e essa forma fosse utilizada de forma irrazoável ou não usual pelo contribuinte, a forma do negócio jurídico seria abusada, e o negócio jurídico poderia ser desconsiderado para fins tributários pela aplicação do abuso de formas.*

*Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial. Por fim, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria ‘a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso.’*

*Da breve leitura do texto, conclui-se ser inaplicável a figura do “abuso de formas” no trabalho de auditoria fiscal levada a termo pela autoridade fiscal, que demonstrou seguir os ditames legais e regulamentares especialmente aqueles previstos na Lei nº 7.014/96 e do Decreto nº 13.750/2012 o RICMS/2012, tendo em vista que o termo se aplica exatamente aos contribuintes que adotam comportamentos, frente ao Fisco, quando usam “uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso. “.*

*O art. 37 da Constituição Federal, elenca os princípios intrínsecos à Administração Pública, que são: legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência. A função desses princípios é a de dar unidade e coerência ao Direito Administrativo, controlando as atividades administrativas de todos os entes federativos.*

*Compulsando os autos, constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infraçional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*Portanto, não vislumbro abuso de forma praticada no ato administrativo, tampouco qualquer procedimento que possa ter vilipendiado os princípios constitucionais na Administração Pública, assim como não há ofensas ao Código Tributário Nacional, tampouco ao RPAF/99.*

*Não há imprecisão na descrição das infrações, tanto assim que o contribuinte as entendeu perfeitamente, visto que em sua peça de defesa apontou precisamente pontos que discordou e os expos de forma clara.*

*Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.”*

Pelo exposto, tenho que não merece reparo a decisão de piso no que toca ao afastamento da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Assim, rejeito a prefacial de nulidade do Auto de Infração.

Passo a análise do mérito.

A infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal, apropriado pelo contribuinte decorrente do ingresso no estabelecimento de mercadorias beneficiadas pela isenção do ICMS, conforme demonstrativo analítico, fls. 12 a 17.

Nos fundamentos do Lançamento alega a impossibilidade do uso dos créditos pagos pelas entradas antecipada, no pagamento do ICMS normal, em se tratando de produtos com ST com liberação da cadeia posterior, ou sem liberação.

Alega o recorrente a impossibilidade do uso dos créditos pagos pelas entradas antecipada, no pagamento do ICMS normal, em se tratando de produtos com ST com liberação da cadeia

posterior, ou sem liberação. Afirma que no caso da empresa autuada havia a possibilidade do uso dos créditos, pois o mesmo realiza operações com tributação normal nas etapas seguintes, ou seja, sem aplicação da substituição tributária, quebrando a cadeia de tributação iniciada com a retenção, como é típico no varejo. Questiona o entendimento do Auditor sobre a impossibilidade do uso dos produtos pautados ou de cesta básica considerado os créditos advindos na nota fiscal de entrada, inservíveis para este fim, segundo entendimento do Auditor. E defende a tese de que ao mitigar o princípio da não cumulatividade, fez, exclusivamente, no tocante às categorias tributárias literalmente contidas no preceito: isenção ou não incidência, não alcançada a figura da redução da base de cálculo.

Não assiste razão ao Recorrente, veja-se:

Nas operações internas as saídas de Xerém Maratá não são contempladas com isenção do imposto, e assim este item foi corretamente excluído do levantamento pela JJJ.

No que toca aos demais itens contestados: fécula de mandioca e sal para churrasco, este último é o mesmo que o sal para cozinha, assim, é isento, de acordo com o art. 265, inc. II, alínea “d” do RICMS/2012, nas saídas internas.

Já a fécula de mandioca não se confunde com farinha de mandioca, esta sim, nas operações internas, isenta do imposto, conforme dispositivo regulamentar citado.

A Instrução Normativa do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento, nº 23/2005 de 15/12/2005 que vem a ser o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Amiláceos Derivados da Raiz de Mandioca, assim define o termo: “*2.24. Fécula: é o produto amiláceo extraído das raízes de mandioca, não fermentada, obtida por decantação, centrifugação ou outros processos tecnológicos adequados*”.

Dito isto, não há isenção de ICMS para a fécula de mandioca de ICMS tributada normalmente, no levantamento.

Contudo em relação aos demais itens devem ser mantidos no lançamento.

Assim, não merece reparo a decisão de piso que julgou parcialmente subsistente a infração 01.

Quanto a infração 02, tratada utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

De logo observo que no Anexo 1 ao RICMS/2012 a NCM 1901.2, está incluso no rol da NCM 1901.2 outros produtos com o CEST que não sejam os acima citados, **os produtos com CEST 17.046.00 - Misturas e preparações para bolos**, em embalagem inferior 5 kg, que é o caso das mercadorias arroladas no demonstrativo, está contemplado.

Assim, não pode o Recorrente se creditar do imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisições, haja vista que as misturas para bolos, são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, estando assim correta a autuação, devendo o item ser mantido no levantamento.

E em relação à bebida composta da marca Safadão Power Drink, NCM 2202.10.00 é um energético gaseificado, sem álcool, e apesar de constar no NCM, não corresponde ao produto, é uma bebida energética, portanto, sujeita à substituição tributária incluída no item 3.13 - Bebidas energéticas em embalagem com capacidade igual ou superior a 600 ml do Anexo 1 ao RICMS/2012.

Assim, como a mercadoria é sujeita à substituição tributária, considero indevido à utilização do crédito fiscal, portanto, deve ser mantido no levantamento.

Então, não merece alteração a decisão de piso que julgou parcialmente subsistente a infração 02.

Por fim, em relação às infrações 05 e 06 exigem o ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de mercadorias para o ativo imobilizado e para o consumo do estabelecimento, respectivamente, tendo a recorrente alegado que não há nada a recolher.

Aduz que: “*Com relação aos bens do Ativo Imobilizado diz que assim como os insumos, a*

*legislação do ICMS admite o crédito de ICMS dos bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência, conforme disposto no artigo 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, a forma de apropriação do crédito é parcelada ao longo de 48 meses. Afirma que o Estado da BAHIA, deve atender o disposto nas normas constitucionais relativas ao ICMS, as quais não vedam o aproveitamento de crédito do Ativo Imobilizado e, ainda, a Lei Complementar nº 87/96 (regulamentadora do ICMS”.*

Contudo não lhe assiste razão, haja vista que que não foi encontrado os recolhimentos do ICMS-DIFAL no período fiscalizado, também não constatou o pagamento do imposto utilizando a sistemática prevista no art. 305, § 4º, inc. III do RICMS/2012, ou seja, o lançamento à débito na apuração do imposto devido, do valor correspondente ao ICMS-DIFAL.

O contribuinte não aportou aos autos elementos de provas capazes de elidir as infrações, o que faz incidir o previsto no art. 142 e 143 do RPAF/99:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Assim, tenho que os julgamentos das infrações 05 e 06 devem ser mantidas como subsistentes.

Quanto a infração 07, veja-se:

O Recorrente alega que inexiste diferença a recolher referente a antecipação tributária e para comprovar, diz anexar a defesa os comprovantes de pagamento do ICMS, e o auditor informou que os valores recolhidos no período, já foram considerados na apuração dos valores mensais cobrados na infração, conforme planilhas a ele enviadas.

Ao contemplar os documentos do PAF, tenho que não merece reparo o Auto de Infração quanto a infração 07, e mantenho a infração como subsistente.

Da nulidade da multa lançada e do Confisco/inconstitucionalidade

Aduz o recorrente que a multa lançada foi em percentual em desacordo e aduz: “(..)a SEFAZ lança, de forma inadvertida, aplicando a multa de 60% pela linha adaptada pelo fiscal, este último percentual também incabível”.

E argui o seguinte: “O Tamanho da desordem conceitual e de tipificação que tal que TODAS AS ALIQUOTAS APONTADAS NO RELATÓRIO são de 18% nas saídas internas quando parte dos produtos são isentos pelas saídas, ou tem alíquotas diferenciadas no manejo interno, (planilhas que ora anexamos) e que foram ABSOLUTAMENTE desprezadas na análise do auto pelo Ilmo. Sr Auditor. Qual o fundamento da glosa de créditos de ICMS, quando na verdade o que se glosou foi o crédito da saída dos produtos e insumos para se lhe aplicar, à RECORRENTE, o valor cheio pelas saídas de 18% mais multa de 60%?”

Alega a nulidade da multa lançada no Auto de Infração em desacordo com a qualificação dada no Termo de Intimação e os Artigos apontados no lançamento fiscal, aduz que a SEFAZ lança, de forma inadvertida, aplicando a multa de 60% pela linha adaptada pelo fiscal, este último percentual também incabível.

Alega que na legislação fiscal da BA, existem hipóteses em que a da multa, aplicada sobre determinada infração, resulta em patamar superior à de 50%, considerando-se a soma do valor do principal (tributo) + multa. Afirma que se trata de confisco, pois ultrapassa ao montante superior permitido pela Constituição Federal.

Registro que este CONSEF não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento nem para a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, Ido RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Assim, entendo que deve ser mantida a decisão de piso, que julgou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL

do Auto de Infração, considerando a exclusão dos valores nas infrações 01 e 02 e mantém subsistentes as infrações 05, 06 e 07.

Voto pela manutenção da PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos termos do voto da JJF, de acordo com resumo a seguir, que ora transcrevo:

Infração	Valor Lançado	Valor Julgado	Resultado	Multa	Tipificação
01   001.002.003	11.268,05	9.009,56	Parcialmente subsistente	60%	Art. 42, inc. I, "a".
02   001.002.006	4.578,78	2.278,10	Parcialmente subsistente	60%	Art. 42, inc. VII, "a".
03   002.001.003	61.184,50	61.184,50	Reconhecida	60%	Art. 42, inc. II, "a".
04   003.002.005	12.229,17	12.229,17	Reconhecida	60%	Art. 42, inc. II, "a".
05   006.001.001	682,03	682,03	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "f".
06   006.002.001	7.966,54	7.966,54	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "f".
07   007.001.002	2.761,23	2.761,23	Subsistente	60%	Art. 42, inc. II, "d".
<b>Totais</b>	<b>100.670,30</b>	<b>96.111,13</b>			

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269275.0012/21-9, lavrado contra COMERCIAL OESTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 96.111,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “d” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS