

**A. I. N°** - 298958.0008/22-3  
**AUTUADA** - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSMAN FERREIRA CASAES  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13/05/2024

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0034-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ajustes realizados no levantamento, tendo em vista a comprovação de existência de mercadorias sujeitas a tributação normal (Moela de Frango e Sacos de Papel), reduzem o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. b) MERCADORIAS COM SAÍDAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Comprovada a inclusão de mercadorias tributadas, foram realizados os diversos ajustes. Infração parcialmente subsistente. c) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. Infração não contestada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Acolhida sustentação da defesa, quanto a regularidade de diversas operações, com alteração dos demonstrativos, a infração é parcialmente procedente. 3. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Comprovada a inadequação da NCM e descrição de parte das mercadorias aos produtos elencados no Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, com a retirada do levantamento, a infração subsiste parcialmente. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÃO DE BENS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO. Infração não contestada. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Necessidade de registro de todas as Notas Fiscais entradas no estabelecimento. Não foi comprovado o registro das Notas Fiscais listadas na autuação. Não acolhidas as arguições quanto a nulidade do lançamento. Mantidas as multas aplicadas por falta de previsão legal para sua redução/relevação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2022 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 221.728,53 além de multas de 60%, bem como por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no montante de R\$ 65.541,70, ocorrências constatadas nos meses de janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, multa de 60%.

Infração 02. **001.002.026.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, totalizando R\$ 9.740,23, multa de 60%.

Infração 03. **001.002.041.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, no valor de R\$ 4.319,56, em janeiro, abril a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, sugerida multa de 60%.

Infração 04. **002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, lançado ICMS de R\$ 100.749,57, além da multa de 60%.

Infração 05. **003.002.002.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, entre janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a dezembro de 2021, lançado imposto de R\$ 35.293,61, bem como multa de 60%.

Infração 06. **006.001.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo lançado R\$ 1.622,79, e as ocorrências constatadas nos meses de abril de 2020 e maio e julho de 2021. Multa: 60%.

Infração 07. **016.001.006.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, entre janeiro e dezembro de 2020 e janeiro e dezembro de 2021, no valor de R\$ 4.461,07.

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído nos termos do documento de fls. 52 a 54, 57 e 58, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 26 a 50, onde, inicialmente, após resumir a ação fiscal e os fatos ali ocorridos, aduz que em análise do Auto de Infração, observa que o lançamento, além de nulo, diante do cerceamento do direito de defesa, uma vez carecer de elementos jurídicos e factuais indispensáveis para a defesa da empresa, no mérito é totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

Inicialmente, destaca que o Auto de Infração, ora impugnado, está eivado de nulidade, uma vez que em momento algum da autuação, sobretudo nas diversas planilhas “Excel” anexas ao Auto de Infração, as quais deveriam dar suporte à autuação, há a indicação do enquadramento legal respectivo às Notas Fiscais autuadas. Diversas são as acusações e a complexidade de cada acusação dificulta demasiadamente a análise pormenorizada e individualizada que é necessária para uma demanda tão importante, análise esta que é assegurada pela legislação de regência, argumenta.

Todavia, a denúncia fiscal posta em análise parece não compreender o espírito da legislação estadual, posto que ao “empilhar” acusações fiscais e sobrecarregar a impugnante em

documentação, dados e planilhas, o autuante claramente quer dificultar o exercício do seu regular direito de defesa, posto que auditar todas as informações apresentadas exigirá uma demanda altíssima de tempo e de especialidade. Destaca que são sete infrações, todas de alta complexidade com alto debate fático, em relação as quais impende realizar diligências acerca de cada operação fiscalizada, as quais representam exatamente 12.171 linhas espalhadas em vinte planilhas diversas.

Isso resulta na análise de aproximadamente 206 operações/linhas para cada um dos cinquenta e nove dias corridos de prazo para elaboração da defesa administrativa, considerando em um devaneio, que seria possível redigir a defesa administrativa em apenas um dia, tal proporção de operações e dias resulta em aproximadamente dois minutos para cada operação, conclui. Para analisar cada operação tem como necessário buscar a nota fiscal correspondente, já que o autuante não se deu ao trabalho de anexar as notas fiscais referidas em sua análise, observar a conexão dos dados, analisar a apuração, analisar as obrigações principais e acessórias e, principalmente, observar o regime tributário de cada operação no meio de um oceano de legislações.

Nesse sentido, salta aos olhos que o Auto de Infração se fundamente na menção a diversas notas fiscais em relação as quais, segundo o autuante, o tratamento tributário foi equivocado e em que pese esta afirmativa, em momento algum promoveu a fundamentação legal para as referidas mercadorias, deixando de citar a sistemática tributária a qual cada uma destas está submetida, medida que simplesmente impede a verificação do montante autuado. A ausência de indicação da legislação tributária utilizada para determinar o regime tributário devido, ao lado da complexidade e da conjunção de diversas acusações fiscais em um único Auto de Infração, impedem a conferência e a defesa, tendo em vista que é indispensável que seja indicada a previsão legal a fim de que promova a subsunção do fato a norma, isto restou impossibilitado pela construção do referido Auto de Infração, arremata.

Ainda que hipoteticamente não fosse devido o tratamento tributário dado em cada operação fiscalizada, não é possível observar a fundamentação desta acusação, nem mesmo o montante devido, haja vista a total ausência de fundamentação legal e a genérica indicação de alíquotas por parte do autuante em meio a um volume olímpico de documentação, argumenta. Neste ponto, portanto, observa o evidente cerceamento do seu direito de defesa, posto que, cotejando-se os dados constantes nas planilhas “Excel”, observa que se encontram ausentes no processo administrativo todas as provas que respaldam as infrações, ou seja, no mínimo, a norma que embasa a tributação para cada item, vez que sem eles fica prejudicada a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos.

Consigna que apesar de “afirmar” que os produtos autuados são sujeitos a tratamento tributário diverso, o autuante não se desincumbiu do ônus de comprovar a vinculação das mercadorias à referida sistemática, agrupando produtos em supostas alíquotas sem nem indicar a fundamentação para os referidos percentuais. Questiona quais as normas infringidas pela Impugnante? E se todos os produtos autuados estão sujeitos ao mesmo regime tributário?

Responde que como não é possível responder aos questionamentos acima, resta patente que o autuante não se desincumbiu do ônus da comprovação dos fatos por ele alegados, perfilhando sentido contrário à Verdade Material e aos princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, impedindo também, que o órgão julgador formule um juízo de valor sobre a matéria posta em julgamento, o que não pode ser concebido por essa Corte Administrativa. E diferente não poderia mesmo ser, sustenta, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal prima pela promoção da legalidade dos atos administrativos, tal qual a preconização ditada pelo artigo 5º, II, combinado com o artigo 150, II, da Carta Política de 1988.

Aduz que a autuação, até mesmo para demonstrar sua liquidez e certeza, deve identificar o suposto débito, apresentar qual a base legal do enquadramento dos itens, tendo o autuante trilhado caminho diverso, porquanto estabeleceu uma metodologia inusitada, sem fundamento legal, para presumir o montante do imposto supostamente devido, apresentando dados e planilhas genéricas, admitindo-se ocorrido o ilícito imputado. Diante desse quadro, acabou por presumir uma realidade que não condiz com a situação fática enfrentada pela impugnante, constituindo crédito tributário por presunção, burlando o princípio da Verdade Material, e cerceando nitidamente o direito ao devido processo legal e ampla defesa, consagrados constitucionalmente no inciso LV, artigo 5º, da Carta Magna, pelo qual *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa”*.

Invoca e reproduz o teor do artigo 18, II, do Decreto 7.629/99, que preconiza a nulidade dos atos administrativos que importem em preterição do direito de defesa. Assevera não haver como defender-se de um crédito tributário apontado como indevido e do qual sequer sabe a origem, pois a informação fiscal não retrata qual a lei, o decreto ou convênio que institui a tributação nos moldes que apresenta na autuação, bem como o Auto de Infração foi concebido em volume de operações que torna impossível a elaboração de defesa Administrativa tempestiva com a devida precisão e cautela que o tema demanda.

Garante que o autuante, na hipótese, não se desincumbiu de sua obrigação. Resolveu transferir o ônus da prova para a impugnante. Contudo, o julgador tributário não pode validar a prática de acusar por acusar e esperar que o contribuinte se defenda. E se pela regra do artigo 142, do CTN, a constituição do crédito tributário deverá ser realizada de forma clara e precisa, provando-se tanto a ocorrência do fato gerador, quanto à correta tipificação do caso, somente se pode concluir que o auto de infração em epígrafe funda-se em exigência nitidamente inválida, porquanto promove iliquidez e incerteza à exigência fiscal, não sendo uma faculdade, mas uma obrigação que o embasamento legal que respalda a autuação faça parte do processo administrativo, o que não se faz presente, aduz.

Assim, considera prejudicada a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Deste modo, se no Auto de Infração não constam a demonstração do alegado de forma que fica extremamente prejudicada na defesa a que tem direito, é ser decretada a nulidade de pleno direito pelo cerceamento ao direito de defesa fundado no artigo 5º, LV, da CF/1988, finaliza.

Por todos esses equívocos, conclui que o lançamento efetivado mediante o Auto de Infração sob reproche carece de exatidão, não restando comprovado o suposto cometimento de infração por parte da impugnante, devendo ser declarado totalmente nulo, em alinhamento com os princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, em consonância com o artigo 18, II, do Decreto 7.629/99.

Relata ter o autuante aplicado a alíquota de 18% na lavratura do Auto de Infração para todos os produtos informados nas notas fiscais de saída, entretanto não pode aplicar uma alíquota genérica. As supostas infrações em relação a algumas notas fiscais não é razão suficiente para alterar a alíquota do ICMS ou fundamentação para aplicação de uma alíquota genérica, totalmente em descompasso com a realidade. Em outras palavras, a autuação deveria observar quais produtos constam nas notas fiscais autuadas e o respectivo regime tributário a que está submetido, contendo as informações sobre as alíquotas aplicadas com a discriminação das operações detalhadas. E isto não ocorrendo, que é o caso em questão, está evidente se estar diante de uma autuação ilíquida e incerta.

Tanto é verdade, que a discussão já foi objeto de julgamento do presente Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco, de modo a reconhecer a nulidade quando é aplicada base de cálculo e alíquota de forma indiscriminada, trazendo como exemplo o AI SF 2018.000006483348-11 TATE 01.027/18-2. Fala ser a falha suscitada suficiente para demonstrar que o levantamento apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a aplicação de alíquota genérica não garante liquidez e certeza a autuação, e soma-se, ainda, o teor do artigo 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Tem como claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (artigo 114 do CTN). Diz que apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas administrativas, constitucionais e infraconstitucionais, o Fisco assim não agiu, pois lavrou um Auto de Infração com uma alíquota genérica para todas as supostas notas fiscais submetidas ao regime da substituição tributária, em relação as quais não se poderia tomar crédito, e com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à impugnante (artigo 5º, LV).

Mais uma vez menciona e copia o enunciado no artigo 18 do Decreto 7.629/99, o qual dispõe serem nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Logo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque a insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante, sustenta. É possível observar que em todo o corpo do Auto de Infração e mesmo no demonstrativo de débito anexo ao referido Auto, as alíquotas aplicadas são todas no valor de 18% (dezoito por cento).

Em que pese esta simples constatação, na planilha Excel apresentada nos fundamentos do Auto de Infração é possível observar divergências nas alíquotas, ora, sendo assim, qual a alíquota correta? Quem está exibindo o real valor, a planilha Excel ou a relação constante no corpo do Auto? Pergunta. Tais questionamentos restam insuperáveis pela documentação apresentada pelo autuante, de forma que nem sabe ao certo do que se deve defender, argumenta.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas sim violação aos requisitos de validade do lançamento, maculando o trabalho fiscal e retirando da Impugnante o seu direito de defesa, e por isso, não há que se contestar que o Auto de Infração é nulo, em razão da indicação e aplicação de alíquota genérica a todos os produtos supostamente não registrados, e a vagueza dos dispositivos legais que lhe dão suporte, violando, assim, a ampla defesa, impondo, claramente, que o lançamento macula a segurança jurídica que requer o processo administrativo, devendo o mesmo ser declarado nulo.

No mérito, para a infração 01, assevera que tal acusação não se sustenta sobre seus próprios fundamentos, uma vez que não há qualquer previsão no Anexo I do RICMS/2012 de inclusão das NCM 0504.00.90, 3923 e 4819 dentro dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária. Pontua que a presente defesa deverá ser realizada por via negativa, uma vez que o regime da substituição tributária é um regime de exceção, no qual apenas estarão submetidos os produtos expressamente presentes no Anexo I do RICMS/2012.

Portanto, compulsando o supracitado anexo e considerando que o Autuante falha em apontar o suposto enquadramento legal das mercadorias autuadas, tem que mercadorias como “MOELA FGO CG BDJ KG” (NCM 0504.00.90), “98 SC BAGUETE VISOR” (NCM 4819.40.00), “98 SAC PP12X33 C1000” (NCM 3923.21.10), bem como tantos outros que estão dispostos nas referidas NCM não devem

integrar a presente denúncia fiscal, uma vez que, por não estarem incluídos no regime da substituição tributária, são regidos pelo regime geral de débito e crédito, sendo permitida a tomada de crédito fiscal na aquisição de tais mercadorias.

Demais a mais, os produtos “PAO DE QUEIJO TRAD”, “PAO DE QJ SAO GER TR”, “PAO DE QJO FDM TRAD” e “PAO DE QJO TRAD PERD” também não devem constar no presente Auto de Infração, posto que a previsão para substituição tributária no Anexo I do RICMS/2012 para o NCM 1901.2 aplica-se tão somente as mercadorias com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição, conforme quadro apresentado. Reporta que as mercadorias supracitadas não contêm qualquer traço de farinha de trigo na sua composição, conforme se observa nos exemplos apresentados.

Dessarte, firma não assistir razão à acusação fiscal quanto ao disposto na infração 01 já que diversos produtos não estão incluídos na sistemática do ICMS-ST conforme a lista taxativa do Anexo I do RICMS/2012, bem como há produtos, que embora conste a NCM correspondente, não estão abarcados pela classificação trazida no supramencionado diploma legislativo, o que os exclui de tal sistemática. No que diz respeito a infração 02, observa a acusação de aproveitamento indevido de crédito tributário no caso de produtos supostamente isentos, contudo, ao analisar mais atentamente as operações descritas na planilha analítica do autuante, aponta que há diversos equívocos acerca da descrição do produto utilizado e o real produto indicado na nota fiscal.

Ressalta o exemplo da nota fiscal 138.187, na qual o autuante indica como produto a mercadoria “LARANJA PCT”, conforme consta na planilha suporte da autuação, contudo a correta descrição é “ETQ BALAN 60X80 C/48 BRANCO 60X80”. Tal mercadoria nem de perto designa Laranja, tanto que está classificada, pelo próprio autuante como da NCM 4813.90.00, a qual designa os produtos do seguinte gênero: *“Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão – Papel para cigarros, mesmo cortado nas dimensões próprias, em cadernos ou em tubos. – Outros”*.

Tanto é assim que uma simples pesquisa na internet pôde indicar que a descrição de produto indicada pela impugnante, a qual está presente na nota fiscal, corresponde exatamente a NCM indicada, conforme mostra. Sustenta não restarem dúvidas que há equívoco na elaboração da autuação fiscal, especificamente, a alteração e confusão entre a descrição do produto conforme o autuante e a veracidade da operação disposta nos documentos fiscais, havendo, ainda, diversos casos de mercadorias acerca das quais não há qualquer previsão de isenção de ICMS e mesmo assim estão, relacionadas, na infração posta em debate, como é o caso da mercadoria “SUCO UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L NCM 2009.61.00”, a qual, apesar de não estar listada em qualquer legislação concedente de isenção, ainda assim fora tratada pelo autuante como se isenta fosse.

Argui, mais uma vez, que a incerteza e falta de fundamentação na qual foi construída a acusação fiscal, ora combatida, impedem um debate mais aberto acerca da demanda, posto que se o autuante tivesse observado a legislação de regência e instruído sua acusação com a fundamentação legal das operações, seria possível vislumbrar em que hipótese de isenção teria identificado o produto “SUCO UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L NCM 2009.61.00” e poder-se-ia debater acerca daquela legislação, como assim não o fez, e na certeza da ausência de legislação isentiva, caberá tão somente indicar a inadequação da acusação fiscal com a legislação tributária estadual.

Quanto a infração 04 após descrever a conduta tida como infracional, fala, contudo, não ser isto que observa a legislação de regência, já que as mercadorias tratadas na presente infração constam do rol de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme se verá adiante. Enumera que as mercadorias classificadas com a NCM 1902 a exemplo das “ESCOND SAD CA BA 600”, “LAS BOLON PERDIGAO 6”, “LAS SD PEI PERU 600G”, “LASANHA REZ FRANGO 6”, entre outras, foram incluídas na sistemática da substituição tributária pelo Decreto 20.579 de 06/07/21, DO de 07/07/21, com efeitos a partir de 01/07/21, conforme mostra.

Observa que no caso de massa alimentícia é justamente a hipótese, por exemplo da LAS SD PEI PERU 600G, a qual constitui uma massa alimentícia que não consta nos CEST 17.047, 17.048.01 e 17.048.02, estando incluída na hipótese de substituição tributária, como de fato é, não haverá saída tributada, já que toda tributação foi devidamente recolhida pelo fornecedor. No mesmo sentido da dinâmica anterior, indica que os produtos com NCM 1901 abarcados no item 11.4 do Anexo I ao RICMS/12 estão previstos como integrantes do regime de substituição tributária, por exemplo, os produtos “MIST BOLO CHOCOLATE”, “MIST BOLO CENOURA”, “MIST BOLO LARANJA”, todos estes constando a presença de farinha de trigo na sua composição em percentual superior a 80%.

Igualmente é o caso das mercadorias de NCM 1905, as quais estão abarcadas pelo item 11.18.1 do Anexo I do RICMS/BA. Este é o caso de produtos como “PIZ MEIA LUA CALABRE”, “PIZ SAD FGO CATU”, “PIZZA 3 QJOS M LEV”, as quais são amplamente citadas na autuação como sendo integrantes do regime geral de débito e crédito, quando, em verdade, estão previstas expressamente na sistemática da substituição tributária.

Mostra que equivocadamente excluídos dos produtos sujeitos à substituição tributária, foram os produtos classificados com as NCM 0202.30.00 e 0201.30.00, como por exemplo, “&HAMBURG DIANT ATP” e “HAMB PICHANHA GOURM”, os quais, apesar de estarem abarcados pelo item 11.22 do Anexo I do RICMS/2012 foram indevidamente apontados na referida infração como devendo incidir ICMS nas operações de saída, quando bem se sabe que toda tributação pertinente já fora recolhida por substituição tributária.

Aponta, ainda, que diversas mercadorias seguiram o mesmo padrão dos exemplos indicados anteriormente, mercadorias que foram nominalmente abarcadas pelo Anexo I do RICMS/BA, indicando a sua sujeição ao regime da substituição tributária e mesmo assim, por equívoco exclusivo do autuante, tiveram suas saídas autuadas sob o pretexto de falta de recolhimento de ICMS-Normal nas saídas, é o caso de mercadorias como “&PRES PARMA SAD 100G”, “PRES CRU FT ATM 100G” e “B COPA LOMBO IQF 800”, cujas NCM são, respectivamente, 0203.29.00, 0210.19.00 e 0210.19.00 e que estão devidamente abarcados no item 11.25.1 do referido Regulamento. Também as mercadorias “B CHOC CLASS CSUICA” e “B PREM AVELA CSUICA”, cuja NCM 1905.20.90 está prevista expressamente no item 11.9 do RICMS/BA, de acordo com transcrição realizada.

É o caso das mercadorias “&AGCG SAB LOOP UVA” e “&AGCG SAB LOOP LARANJ”, cuja NCM 2202.10.00 está devidamente listada no item 3.7 do RICMS/2012, copiado. Cita, por fim, a mercadoria “CHAMBINHO 1L”, cuja NCM 2105.00.10 está prevista no item 15.1 do Anexo I do RICMS/BA, consoante indicado. Destarte, reafirma restar evidente que foram inúmeros os equívocos traçados pelo autuante ao registrar na acusação fiscal diversos produtos pertencentes ao regime de substituição tributária, como operações sem o recolhimento do ICMS-Normal nas saídas, posto que totalmente improcedente tal acusação. Analisando a infração 05, aduz que seguindo em sua pretensão arrecadatória, o autuante continua apontando operações que, segundo seu entender, tiveram o recolhimento de ICMS Normal inferior ao montante supostamente devido.

Na presente acusação, aponta menção expressa ao artigo 16-A, parágrafo único, inciso I da Lei 7.014, de 04 de dezembro de 1996, cujo teor, reproduz. Sendo assim, as operações que estariam sujeitas à alíquota de 18%, passariam a sofrer a incidência de 20%, conclui. Em que pese tal indicação realizada, a verdade é que o rol de produtos de cosméticos que sofreriam a referida majoração na alíquota do ICMS foi regulamentado pela Instrução Normativa 05/2016, a qual prevê taxativamente os itens que sofreram tal majoração em seu Anexo Único, alega, e diante do exposto, parece lógico que se consulte o referido Anexo Único com escopo de verificar se as mercadorias autuadas estão ali previstas e se realmente sofrem a majoração na alíquota de sua tributação.

Se mostra surpreendida, no entanto, quando ao consultar o mencionado Anexo chega à conclusão que os produtos autuados não estão ali abarcados e que, portanto, não sofrem qualquer

majoração na alíquota do ICMS, mantendo-se o percentual de 18% previsto no artigo 15, inciso I da Lei 7.014/1996, é o caso mercadorias como “&KIT CEB PROT FPS30 2” (NCM 3304.999.0), “KIT NOVEX ARGAN” (3305.90.00), “SUP CO SEDA HIDRAT” (NCM 3305;90;00), “LEN KLEENEX DERM4X10” (NCM 4818.20.00) e “KIT PROT SOL NIVEA F” (NCM 3304.99.90), os quais são apenas alguns exemplos de uma gama imensa de mercadorias equivocadamente incluídas para a majoração da alíquota de incidência de ICMS.

Diante do exposto, considera necessária a análise pericial para excluir os itens indevidamente classificados como sujeitos a majoração do artigo 16-A, parágrafo único, inciso I da Lei nº 7.014/96. Aborda a seguir, que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal. Remata que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, fala ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela. Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência. Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução, pleiteia.

Afora isso (segunda questão), percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal. Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes, reporta.

Lembra que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Nesse contexto, em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco. Reproduz a Ementa da decisão do RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010 e Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, na Apelação Cível 2007.007015-6, Relator Desembargador Amaury Moura Sobrinho, 3ª Câmara Cível, julgamento publicado em 10/04/2008.

E não poderia ser diferente, argumenta, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o que o faz requerer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%). Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, argumenta

que ainda que em tese fosse reconhecida a sua responsabilidade tributária, em total revelia à lei, *ad argumentando tantum*, ainda assim não 1% sobre o valor total do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço.

Não persiste primeiro por ser desproporcional; segundo, porque não houve dano ao Fisco que justifique a sua aplicação, já que, o próprio Auto de Infração não fornece provas suficientes da operação analisada, apenas trata-se de uma larga e criativa suposição. Sustenta não há razoabilidade na aplicação de uma multa em montante tão significativo em resposta a suposto descumprimento de uma obrigação de fazer (obrigação acessória), e a multa aplicada em percentual por descumprimento de obrigação acessória, portanto, viola o princípio da proporcionalidade, quando, se porventura existente, deveria ser um valor fixo.

Ademais, a sanção tributária tem por fim exercer uma função intimidativa e corretiva, dirigida ao contribuinte. No entanto, a multa aplicada, além de desproporcional com a conduta, afeta o patrimônio da empresa, principalmente diante da inexistência de qualquer dissimulação ou artifício ilegal do contribuinte, que não deixou de recolher o imposto, conclui. Deste modo, garante não haver qualquer proporcionalidade e/ou razoabilidade entre o ato e a sanção aplicada. Neste caso, a punição deixa de ser funcional, negando o requisito da função do ato administrativo, prestando-se a gerir interesse diverso (enriquecimento sem causa) do que é estreitamente veiculado.

A tipicidade da sanção preconizada exige a intenção do agente infrator, diz. O princípio da tipicidade impõe que a sanção corresponda ao delito, que não é o caso. Assim, resta evidente desproporção entre a suposta obrigação da Impugnante e a penalidade imputada, razão pela qual não pode ser aplicada quando associada ao caso concreto por ausência de dano ao erário público estadual, eis que sequer há imposto a recolher. No caso, pensa que a penalidade pecuniária deverá ser fixada dentro de limites razoáveis que levem em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de arrecadação.

Traz jurisprudência sobre a matéria, representada pela decisão do TRF 4ª Região, no AMS 91170-SC – 200372000032276, Relator o Juiz Valdemar Capeletti, Quarta Turma, DJU 19/05/2004, bem como o julgamento do STF, na ADI 551/RJ, Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 14/02/2003. Fala ser o confisco prática repudiada em nosso Ordenamento Jurídico, uma vez que na Constituição Federal, seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, em seu artigo 150, IV, o legislador deixou bem claro a impossibilidade de utilização do referido meio para se apropriar dos bens dos contribuintes.

No caso, reputa configurado o confisco, pois a exação absorve parcela expressiva da renda ou da propriedade do contribuinte, e repele a arguição de que a Carta Magna veda o confisco quanto ao tributo e não quanto à pena pecuniária, pois o comando constitucional diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no artigo 113 do CTN). Do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem obediência à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica e a segurança jurídica do cidadão contribuinte, argumenta. Salienta que a egrégia Corte Suprema já pacificou seu entendimento, declarando inconstitucional a aplicação de multa fiscal confiscatória em acórdão da já mencionada ADI 551/RJ.

Se posiciona no sentido de que a multa deveria ter sido aplicada por valor fixo, posto que se trata de aplicação de multa por obrigação acessória, ou seja, de sanção pelo desrespeito a uma obrigação de fazer ou não fazer, que, por sua própria natureza, não tem conteúdo econômico delimitável, diferentemente da obrigação de recolher o tributo (obrigação principal). E, nesses casos (descumprimento de obrigação acessória), a multa a ser aplicada deve ter valor fixo, entende.

Quer dizer, as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor

fixo. Não é certo que a lei determine a consideração de uma alíquota sobre o valor da operação para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, ainda mais quando tal acusação não vem acompanhada da acusação de falta de recolhimento do tributo. De fato, reputa que na presente demanda, é inadmissível que se imponha a multa com base em percentual do imposto que não se sabe ao certo o montante, uma vez que é impossível verificar os produtos tributados e a legislação/alíquota aplicável. Acosta trecho doutrinário de Donavam Mazza Lessa a respeito do tema.

Considerando exaustivamente comprovada a total insubsistência da multa aplicada, apresentando-se violadora dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, chegando mesmo a configurar-se confiscatória, pede seja afastada a multa aplicada ou ao menos a adequação da pena ao fato efetivamente ocorrido, com aplicação da multa mínima prevista na Lei em referência. É de ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez ser o artigo 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, alega.

Tem como evidenciada a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da autuação, entretanto, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate, conclui. Ante o exposto, requer o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, tanto pelo cerceamento do direito de defesa, conforme demonstrado em tópico preliminar, como, no mérito, na completa ausência de correspondência entre o Auto de Infração e a legislação tributária estadual.

Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à impugnante (artigo 112 do CTN), protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 92 a 106, após repisar a autuação e os termos defensivos, esclarece em relação ao argumento de ter aplicado alíquota de 18% na lavratura do Auto de Infração para todos os produtos informados nas notas fiscais de saída, não podendo uma alíquota genérica, bem como a obrigatoriedade de discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados, sendo necessário clareza, de modo a provar o fato gerador, não procederem tais argumentos. Afirma que o Auto de Infração ora em comento não está eivado de nulidade, uma vez obedecer a todos os requisitos legais normatizados pelos artigos 38, 39, 41, 42, 43, 45 e 46 do RPAF/99.

Quanto à ponderação de que as acusações e a complexidade de cada acusação são um dificultador à análise pormenorizada e individualizada, a sobrecarregado indica que, para elaborar as quatorze planilhas que comprovam o cometimento do ilícito fiscal, e não as vinte como afirmado, analisou pormenorizadamente e individualizadamente, referente as operações de entrada de mercadorias no exercício de 2020, 125.789 operações/linhas, que constam nas EFD elaboradas pela empresa e entregues mensalmente à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e de operações de saída de mercadorias, 132.639 operações/linhas.

Para o exercício de 2021, diz ter analisado nas operações de entrada de mercadorias, 111.256 operações/linhas, e de saída de mercadorias, 104.900 operações/linhas, totalizando 474.584 operações/linhas, só de operações de entrada e saída de mercadorias. Portanto não há como comparar 12.171 operações/linhas em 14 planilhas. Em relação ao ponto de não ter se dado ao

trabalho de anexar ao processo as notas fiscais referidas na análise, informa que as mesmas, que embasam os débitos fiscais aqui reclamados, são de propriedade da autuada e estão em seu poder, podendo esta, a qualquer tempo fazer a consulta que mais lhe aprouver.

Em relação à ausência de indicação da legislação do tratamento tributário e da conjunção de diversas acusações fiscais em um único Auto de Infração, diz que o enquadramento legal de cada infração e da multa aplicada, consta nos autos, ao final de cada infração, e que, a lavratura dos Autos de Infração, se dá através do programa SLCT, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, não lhe cabendo o desmembramento ou não de cada infração. Já que o Auto de Infração em comento, obedece a todos os princípios legais, estabelecidos no RPAF/99, não há o que se falar em nulidade, conclui.

Menciona outro pondo destacado na peça defensiva, quanto à aplicação de alíquota genérica, e ao analisar as 14 planilhas que integram o processo, se pode verificar claramente, que a alíquota de 18% não é aplicada de maneira genérica, sendo aplicadas também as alíquotas 12%, 18%+2% e 25%+2%, de acordo com a tributação de cada mercadoria, o que está consonância com o artigo 15 da Lei 7.014/96. Por último, aponta que, ao fim de cada infração, consta o seu enquadramento legal e o artigo referente a multa aplicada. Ressalta ainda que, em todas as planilhas de débito anexadas, contam claramente, os fatos geradores, a matéria tributável, o cálculo do imposto devido e os períodos cobrados.

Analisando a infração 01, passa a apreciar individualizadamente cada produto apontado na peça de impugnação:

- MOELA FGO CG BDJ KG. Produto enquadrado na substituição tributária, conforme ANEXO 1 do RICMS, na posição 11.0 (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS), item 11.35.0, NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501 “Carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves”;

- 98 SC BAGUETE VISOR - Produto enquadrado no regime da substituição tributária se tratando de sacos para embalagem de pães na seção de padaria dos mercados e supermercados, produto enquadrado no regime da substituição tributária, portanto o produto acessório (SACO PADARIA 40X50) acompanha a tributação do produto principal (PÃO, BISCOITO, PANETONE, etc.);

e

- 98 SC PP12X33 C1000 - Produto enquadrado no regime da substituição tributária sendo sacos para embalagem de pães na seção de padaria dos mercados e supermercados, produto enquadrado no regime da substituição tributária, portanto o produto acessório (SACO PADARIA 40X50) acompanha a tributação do produto principal (PÃO, BISCOITO, PANETONE, etc.);

- PÃO DE QUEIJO TRAD - Produto tributado normalmente e excluído das planilhas de débito;

- PÃO DE QJ SÃO GER TR - Produto tributado normalmente e excluído das planilhas de débito;

- PÃO DE QJO FDM TRAD - Produto tributado normalmente e excluído das planilhas de débito; e

- PÃO DE QJO TRAD PERD - Produto tributado normalmente e excluído das planilhas de débito.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, quanto aos produtos pão de queijo, tendo refeito as planilhas, levando em consideração os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, e que anexa as mesmas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 65.235,11.

Na infração 02, para os produtos “LARANJA PCT”, que segundo a defesa a correta descrição seria “ETQ BALAN 60X80 C/48 BRANCO 60X80”, bem como o “SUCO DE UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L

NCM 2009.61.00”, que seriam tributados normalmente pelo ICMS, argumenta que as planilhas referentes a esta infração, foram extraídas das EFD, transmitidas, e que foram utilizadas na elaboração das mesmas.

Fala que a descrição “LARANJA PCT”, que consta nas referidas planilhas foi lá posta pela Autuada, quando da elaboração das EFD, ao invés da descrição correta que é “ETQ BALAN 60X80 C/48 BRANCO 60X80”, informa ainda que os produtos acima mencionados, foram excluídos das planilhas de débito para esta infração. Quanto a mercadoria “SUCO DE UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L NCM 2009.61.00”, a descrição dada a este produto pela autuada, quando da elaboração das EFD, como pode facilmente se constatar nas planilhas de débito, foi “UVA GARIBALDI”, o que acabou gerando o equívoco. Excluiu o produto mencionado das planilhas de débito para esta infração.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, e o refazimento das planilhas levando em consideração os produtos excluídos, e que anexa as novas planilhas para esta infração, remanesecendo um crédito tributário no total de R\$ 9.044,26. Em relação à infração 03, aduz que a defesa não se reporta a esta infração e diante do exposto, mantém a cobrança em seu montante integral. Quanto a infração 04, também passa a analisar individualizadamente as mercadorias elencadas na defesa:

- ESCOND SAD CA BA 600. Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- LAS BOLON PERDIGÃO 6 - Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- LAS SD PEI PERU 600G - Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- LASANHA REZ FRANGO 6 - Produto industrializado com recheios diversos e tributado normalmente pelo ICMS;
- MIST BOLO CHOCOLATE - mistura para bolo, produto saiu da substituição tributária em 03/2016, mantém a cobrança;
- MIST BOLO CENOURA - mistura para bolo, produto saiu da substituição tributária em 03/2016, mantém a cobrança;
- MIST BOLO LARANJA - mistura para bolo, produto saiu da substituição tributária em 03/2016, mantém a cobrança;
- PIZ MEIA LUA CALABRE - Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- PIZ SAD FGO CATU - Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- PIZZA 3 QJOS M LEVE - Produto industrializado com recheio e tributado normalmente pelo ICMS;
- &HAMBURG DIANT ATP - Produto industrializado e tributado normalmente pelo ICMS;
- HAMB PICANHA GOURM - Produto industrializado e tributado normalmente pelo ICMS;
- &HPRES PARMA SAD 100G - Produto industrializado e tributado normalmente pelo ICMS;
- PRES CRU FT ATM 100G - Produto industrializado e tributado normalmente pelo ICMS;
- B COPA LOMBO IQF 800 - Produto industrializado e tributado normalmente pelo ICMS;

- B CHOC CLASS CSUICA - Trata-se de chocolate em barra e o produto saiu da substituição tributária a partir de janeiro de 2019, conforme Decreto 18.800/2018;
- B PREM AVELA CSUICA – Se trata de chocolate em barra, tendo saído da substituição tributária a partir de janeiro de 2019, conforme Decreto 18.800/2018;
- &AGCG SAB LOOP UVA - Reconhece como procedente as alegações defensivas e excluiu o produto das planilhas de débito;
- &AGCG SAB LOOP LARANJ – Também reconhece como precedente as alegações defensivas tendo feito a exclusão do produto das planilhas de débito; e
- CHAMBINHO 1L – Diz ser o produto mencionado iogurte, que saiu da substituição tributária a partir de janeiro de 2016, conforme Decreto 16.499/2015.

Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, e informa o refazimento das planilhas levando em consideração os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, estando anexando novas planilhas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 100.633,29. Já na infração 05 igualmente analisa as mercadorias que a autuada discorda:

- &KIT CEB PROT FPS30 2 (NCM 3304.99.90). Produto não incluído na Instrução Normativa 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- KIT NOVEX ARGAN (NCM 3305.90.00). Produto incluído na Instrução Normativa 05/2016, conforme se pode constatar através do código NCM;
- SUP CO SEDA HIDRAT (NCM 3305.90.00) - produto não incluído na Instrução Normativa 05/2016, e excluído das planilhas de débito;
- LEN KLEENEX DERM4X10 (NCM 4818.20.00 - produto incluído na Instrução Normativa 05/2016, conforme se pode constatar através do código NCM; e
- KIT PROT SOL NIVEA F (NCM 3304.99.90) - produto não incluído na Instrução Normativa 05/2016, e excluído das planilhas de débito.

Quanto à alegada exorbitância da multa aplicada, esclarece que o percentual está previsto no RICMS/12, não lhe cabendo aumentá-la ou diminuí-la.

Reafirma reconhecer como procedente em parte as alegações defensivas, e informa, mais uma vez, o refazimento das planilhas, levando em consideração os produtos que não fazem parte da Instrução Normativa 05/2016, e que anexa novas planilhas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 35.204,41. Examinando a infração 06, constata que a defendente, em sua peça defensiva, não se manifesta quanto à esta infração, assim sendo, mantém a cobrança do crédito tributário em seu montante integral.

Por fim, na infração 07, registra também não haver manifestação defensiva, e, assim, mantém para esta infração a cobrança do crédito tributário em seu montante integral. Diante do acatamento parcial das alegações defensivas e efetuados os expurgos pertinentes constantes na autuação, referente às infrações 01, 02, 04, e 05, correspondente ao refazimento do Demonstrativo de Débito para as mesmas, reclama em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito de ICMS, no valor de R\$ 220.520,49, acrescidos dos consectários legais pertinentes. Acostou mídia à fl. 107 dos autos.

Cientificado por meio do Domicílio Tributário Eletrônico acerca dos termos da informação fiscal e os novos demonstrativos elaborados por ciência tácita em 19/09/2022 (fls. 108 e 109), o sujeito passivo se manifesta (fls. 113 a 129), resumindo as infrações e os termos da defesa, se posicionando no sentido de que, apesar da informação fiscal indicar suposta higidez do Auto de

Infração em comento, a bem da verdade é que os argumentos trazidos para afastar as nulidades apresentadas são meramente retóricos.

De pronto, indica que a informação fiscal busca elidir a nulidade quanto a desobediência em relação à legislação estadual, sobretudo afirmando que tais acusações não possuem grande complexidade e que, portanto, poderiam coexistir na mesma denúncia fiscal, todavia, a forma como trata o cálculo, recálculo e alterações da denúncia fiscal denota a complexidade da demanda, a necessária análise de dispositivos legais e enquadramentos em regimes tributários acabam por ser tão exaustivamente longos que o próprio autuante passa a corrigir a autuação primeiramente apontando equívocos e confusões traçadas. Se o autuante caiu em confusão e erro na elaboração, resta evidente a complexidade e como o acúmulo de diferentes acusações fiscais dificultam o pleno exercício do direito de defesa.

Quanto a identificação dos documentos fiscais e das mercadorias autuadas, vê claro equívoco ao não apresentar a chave de acesso das notas fiscais, elemento indispensável para consulta e identificação dos documentos fiscais, pois sem a apresentação da chave de acesso a pesquisa e elaboração de defesa apropriada ficará gravemente prejudicada pela dificuldade na identificação dos documentos apontados; por sua vez, no mesmo sentido, a omissão da descrição das mercadorias torna impossível identificar o regime tributário a qual está submetida a mercadoria de determinado documento fiscal e, por conseguinte, como se comportará a sistemática de créditos e débitos, pontua.

No que diz respeito à nulidade referente à indicação de alíquota genérica, a argumentação trazida na informação fiscal apenas agrava os elementos de nulidade, posto que está sendo assumida a divergência entre o demonstrativo do crédito tributário e as planilhas de suporte da autuação, na medida em que no cálculo destas haveria suposta aplicação de alíquota correta, enquanto naquele há apenas indicação genérica que não tem consequências no montante devido, aponta.

Indica haver que se observar o insucesso da Informação Fiscal em elidir os argumentos para nulidade do Auto de Infração, conforme devidamente demonstrados na Impugnação, razão pela qual deverá o mesmo ser devidamente anulado. Adentrando no mérito, para a infração 01, reitera que a acusação não se sustenta sobre seus próprios fundamentos, uma vez que não há qualquer previsão no Anexo I do RICMS/2012 de inclusão das NCM 0504.00.90, 3923 e 4819 dentro dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária. Óbvio que a presente defesa deverá ser realizada por via negativa, uma vez que o regime da substituição tributária é um regime de exceção, no qual apenas estarão submetidos os produtos expressamente presentes no Anexo I do RICMS/2012, conclui.

Compulsando o supracitado Anexo e considerando que o autuante falha em apontar o suposto enquadramento legal das mercadorias autuadas, indica que mercadorias como “MOELA FGO CG BDJ KG” (NCM 0504.00.90), “98 SC BAGUETE VISOR” (NCM 4819.40.00), “98 SAC PP12X33 C1000” (NCM 3923.21.10), bem como tantos outros que estão dispostos nas referidas NCM não devem integrar a presente denúncia fiscal, uma vez que, por não estarem incluídos no regime da substituição tributária, são regidos pelo regime geral de débito e crédito, sendo permitida a tomada de crédito fiscal na aquisição de tais mercadorias.

Diz que ao longo da Informação Fiscal o autuante aponta que o produto “MOELA FGO CG BDJ KG” (NCM 0504.00.90) estaria enquadrado na sistemática da substituição tributária, contudo, tal afirmação representa uma contradição interna, já que o Autuante afirma que as NCM listadas no item 11.35.0 do Anexo I do RICMS/BA apenas envolve as NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501. Fala ser a NCM do produto em destaque 0504.00.90, totalmente diversa daqueles supramencionados, uma vez que não há o enquadramento pela NCM, que é a forma mais específica de delimitação da inclusão da mercadoria na sistemática da substituição tributária. Sendo assim, a inclusão meramente

fundamentada na descrição genérica do item 11.35.0 do Anexo 1 não é suficiente para indicar a inclusão da mercadoria em destaque na sistemática da substituição tributária, pontua.

Este mesmo argumento segue os dois outros produtos, “98 SC BAGUETE VISOR” e “98 SC PP12X33 C1000”, posto que mais uma vez o autuante não apresenta qualquer fundamentação jurídica para a suposta inclusão destas mercadorias na sistemática da substituição tributária, ao afirmar que a tributação do produto acessório segue o principal simplesmente não tem correspondência na legislação de regência, de forma que é imperativa a improcedência da acusação fiscal nestes termos, finaliza. Destarte, reforça não assistir razão à acusação fiscal quanto ao disposto na infração 01 já que diversos produtos não estão incluídos na sistemática do ICMS-ST conforme a lista taxativa do Anexo I do RICMS/2012.

Para a infração 04 reitera que as mercadorias classificadas com NCM 1902 a exemplo das “ESCOND SAD CA BA 600”, “LAS BOLON PERDIGAO 6”, “LAS SD PEI PERU 600G”, “LASANHA REZ FRANGO 6”, entre outras, foram incluídas na sistemática da substituição tributária pelo Decreto 20.579 de 06/07/21, DO de 07/07/21, com efeitos a partir de 01/07/21, trazendo plotagem neste sentido. O caso de massa alimentícia é justamente o caso, por exemplo, da LAS SD PEI PERU 600G, a qual constitui uma massa alimentícia que não consta nos CEST 17.047, 17.048.01 e 17.048.02, afirma. Frisa que estando incluída na hipótese de substituição tributária, como de fato é, não haverá saída tributada, já que toda tributação foi devidamente recolhida pelo fornecedor.

Destaca que o próprio autuante não aponta as razões da não inclusão de tais mercadorias na sistemática da substituição tributária, não enfrentando a argumentação trazida pela Impugnação, apenas faz a menção genérica de que seriam produtos industrializados e, portanto, tributados normalmente pelo ICMS, o que, obviamente, não é fundamento para manutenção da acusação fiscal. No mesmo sentido da dinâmica anterior, fala que os produtos com NCM 1901 abarcados no item 11.4 do Anexo estão previstos como integrantes do regime de substituição tributária, por exemplo, os produtos “MIST BOLO CHOCOLATE”, “MIST BOLO CENOURA”, MIST BOLO LARANJA”, todos estes constando a presença de farinha de trigo na sua composição em percentual superior a 80%.

Lembra que o autuante faz menção da suposta exclusão destes itens da sistemática da substituição tributária, contudo, as informações supracitadas foram extraídas do Anexo 1 do Decreto 13.780/2012 vigente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, o que contradiz frontalmente as afirmações da Informação Fiscal. Igualmente é o caso das mercadorias de NCM 1905, as quais estão abarcadas pelo item 11.18.1 do Anexo I do RICMS/BA, diz, sendo este o caso de produtos como “PIZ MEIA LUA CALABRE”, “PIZ SAD FGO CATU”, “PIZZA 3 QJOS M LEV”, as quais são amplamente citadas na autuação como sendo integrantes do regime geral de débito e crédito, quando, em verdade, estão previstas expressamente na sistemática da substituição tributária.

Aponta como equivocadamente excluídos dos produtos sujeitos à substituição tributária, foram os produtos classificados com as NCM 0202.30.00 e 0201.30.00, como por exemplo, “&HAMBURG DIANT ATP” e “HAMB Picanha GOURM”, os quais, apesar de estarem abarcados pelo item 11.22 do Anexo I do RICMS/2012 foram indevidamente apontados na referida infração como devendo incidir ICMS nas operações de saída, quando bem se sabe que toda tributação pertinente já fora recolhida por substituição tributária. Consiga que diversas mercadorias seguiram o mesmo padrão dos exemplos indicados anteriormente, sendo nominalmente abarcadas pelo Anexo I do RICMS/BA, indicando a sua sujeição ao regime da substituição tributária e mesmo assim, por equívoco exclusivo do autuante, tiveram suas saídas autuadas sob o pretexto de falta de recolhimento de ICMS Normal nas saídas, como é o caso de mercadorias como “&PRES PARMA SAD 100G”, “PRES CRU FT ATM 100G” e “B COPA LOMBO IQF 800”, cujas NCM são, respectivamente, 0203.29.00, 0210.19.00 e 0210.19.00 e que estão devidamente abarcadas no item 11.25.1 do referido Regulamento.

Em relação a tais produtos, mais uma vez, reforça haver uma menção genérica que nem fundamenta nem enfrenta a argumentação carreada na peça defensiva, de forma que é inequívoca a falta de fundamentação da acusação fiscal, sendo o caso das mercadorias “B CHOC CLASS CSUICA” e “B PREM AVELA CSUICA”, cuja NCM 1905.20.90 está prevista expressamente no item 11.9 do RICMS/BA. Exemplifica com a mercadoria “CHAMBINHO 1L 1L”, cuja NCM 2105.00.10 está prevista no item 15.1 do Anexo I do RICMS/BA.

Aponta mais um engano do autuante, já que as informações supramencionadas foram retiradas do Anexo 1 do Decreto 13.780/2012 vigente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, o que contradiz frontalmente as suas afirmações. Destarte, diz restar evidente que foram inúmeros os equívocos traçados pelo autuante ao registrar na acusação fiscal diversos produtos pertencentes ao regime de substituição tributária, como operações sem o recolhimento do ICMS Normal nas saídas, posto que totalmente improcedente tal acusação. Seguindo em sua pretensão arrecadatória, fala que o autuante segue apontando operações que, segundo seu entender, tiverem o recolhimento de ICMS Normal inferior ao montante supostamente devido, na infração 05. Menciona expressamente o artigo 16-A, parágrafo único, inciso I da Lei 7.014/96, copiado, e sendo assim, as operações que estariam sujeitas à alíquota de 18%, passariam a sofrer a incidência de 20%.

Em que pese tal indicação realizada pelo autuante, a verdade é que o rol de produtos de cosméticos que sofreriam a referida majoração na alíquota do ICMS foi regulamentado pela Instrução Normativa 05/2016, a qual prevê taxativamente os itens que sofreram tal majoração em seu Anexo Único. Diante do exposto, entende parecer lógico que se consulte o referido Anexo Único com escopo de verificar se as mercadorias autuadas estão ali previstas e se realmente sofrem a majoração na alíquota de sua tributação.

Surpreende-se, no entanto, quando ao consultar o mencionado Anexo chega à conclusão que os produtos autuados não estão ali abarcados e que, portanto, não sofrem qualquer majoração na alíquota do ICMS, mantendo-se o percentual de 18% previsto no artigo 15, inciso I da Lei nº 7.014/1996, como é o caso de mercadorias como, “KIT NOVEX ARGAN” (3305.90.00), “LEN KLEENEX DERM4X10” (NCM 4818.20.00), os quais são apenas alguns exemplos de uma gama imensa de mercadorias equivocadamente incluídas para a majoração da alíquota de incidência de ICMS.

Destaca que diversos produtos foram excluídos da acusação fiscal em sede de informação fiscal, o que surpreende é a total ausência de fundamentação para a manutenção dos produtos supracitados, já que eles são semelhantes aos produtos excluídos e não estão contemplados pela Instrução Normativa 05/2016. Ante o exposto, considera necessária a análise pericial para excluir os itens indevidamente classificados pelo Autuante como sujeitos a majoração do artigo 16-A, parágrafo único, inciso I da Lei nº 7.014/96.

A seguir, se insurge contra o percentual da multa aplicada de 60% sobre o valor principal, justificando que duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Após repisar os argumentos em tal sentido, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%). Em relação à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, firma que ainda que em tese fosse reconhecida a sua responsabilidade tributária, em total revelia à lei, *ad argumentando tantum*, ainda assim não persistira multa no patamar almejado pelo autuante no percentual de 1% sobre o valor total do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço.

Não persiste primeiro por ser desproporcional; segundo, porque não houve dano ao Fisco que justifique a sua aplicação, já que, o próprio Auto de Infração não fornece provas suficientes da operação analisada, apenas trata-se de uma larga e criativa suposição, frisa. Ademais, não

percebe razoabilidade na aplicação de uma multa em montante tão significativo em resposta a suposto descumprimento de uma obrigação de fazer (obrigação acessória), e, portanto, viola o princípio da proporcionalidade, quando, se porventura existente, deveria ser um valor fixo.

Após repetir os mesmos argumentos já postos na impugnação apresentada, fala que a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, evidencia o caráter confiscatório da multa, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Considerando exaustivamente comprovada a total insubsistência da multa aplicada, apresentando-se violadora dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, chegando mesmo a configurar-se confiscatória, requer seja afastada a multa aplicada ou ao menos a adequação da pena ao fato efetivamente ocorrido, com aplicação da multa mínima prevista na Lei em referência.

Sustenta dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, sendo o artigo 112, do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, e pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da autuação. Assim o direito está prenhe de certeza, garante. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate. Ante o exposto, reitera o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, tanto pelo cerceamento do direito de defesa, conforme demonstrado em tópico preliminar, como, no mérito, na completa ausência de correspondência entre o Auto de Infração e a legislação tributária estadual.

Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao contribuinte (artigo 112 do CTN). Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor. Distribuído para instrução e julgamento, em 30/01/2023, a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência (fl. 136), a fim de que fosse o autuante cientificado da manifestação defensiva apresentada e prestasse nova Informação Fiscal.

Nas fls. 141 a 151, o autuante presta a sua Informação Fiscal, na qual, após mais uma vez historiar os fatos e os argumentos defensivos, basicamente repete o posicionamento, anteriormente, externado na Informação Fiscal, sendo que para a infração 01, reafirma estar a moela de frango inserida na substituição tributária na posição 11.0, item 11.35.0, NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501. Em relação aos sacos para pães, defende serem produtos também incluídos na substituição tributária uma vez armazenarem produtos sob tal regime (pães, biscoitos, panetones, etc.), e na condição de acessórios acompanham a tributação do principal. Quanto aos Pães de Queijo, indica já terem sido excluídos, remanescendo débito para a infração de R\$ 65.235,11.

Aponta que na infração 02, a autuada não se reporta a ela, o que o faz manter a posição externada anteriormente, com crédito tributário a ser exigido de R\$ 9.044,26.

Avaliando a infração 03, fala que a exemplo da infração 02, na manifestação apresentada a empresa não faz qualquer menção à mesma, o que o faz manter a cobrança do valor integral.

Já para a infração 04, após repisar a tese já exposta na informação fiscal anterior, e para exemplificar o aqui exposto, indica estar anexando exemplos ilustrativos dos produtos mencionados, que são produtos industrializados e tributados normalmente pelo ICMS, bem como a planilha denominada “SAIDAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS Z”, extraída das EFD transmitidas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, onde se encontra a descrição de alguns

produtos aqui mencionados, em que a autuada dá saída das mesmas mercadorias, tanto de maneira tributada como sem tributação. Reconhece como procedente em parte as alegações defensivas, tendo realizado o refazimento das planilhas levando em consideração os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, e que anexa neste momento, planilhas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 100.633,29.

Passando para a infração 05, diante da ponderação defensiva de que alguns produtos autuados não estão abarcados pela Instrução Normativa 05/2016, passando a citar alguns exemplos, como o KIT NOVEX ARGAN (NCM 3305.90.00), produto incluído na Instrução Normativa 05/2016, conforme se pode constatar através da NCM e LEN KLEENEX DERM4X10 (NCM 4818.20.00), produto incluído na Instrução Normativa 05/2016, conforme se pode constatar através da NCM. Para os demais produtos, ratifica a Informação Fiscal anexada às fls. 92 a 107. Quanto à alegada exorbitância da multa aplicada, informa que o percentual aplicado está previsto no RICMS/12, não lhe cabendo aumentá-lo ou diminuí-lo. Reconhecendo como procedente em parte as alegações defensivas, com o refazimento das planilhas levando em consideração os produtos que não fazem parte da Instrução Normativa 05/2016, e que anexa novas planilhas para esta infração, remanescendo um crédito tributário no total de R\$ 35.204,41.

Avaliando a infração 06, pontua que na nova peça defensiva, a empresa não se manifesta quanto a ela, assim sendo, mantém a cobrança do crédito tributário em seu montante integral. Finalizando, na infração 07, registra que também para esta infração, não há manifestação por parte da impugnante, assim, razão para manter a cobrança do crédito tributário em seu montante integral.

Conclui explicitando que diante do acatamento parcial das alegações da defesa e efetuados os expurgos pertinentes, referente às infrações 01, 02, 04, e 05, correspondente ao refazimento do Demonstrativo de Débito para a mesma, reclama em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 220.520,49 acrescidos dos consectários legais pertinentes. Tendo sido o feito encaminhado para o órgão preparador sem que fosse dada a devida ciência à empresa, em 30/03/2023 houve nova conversão em diligência para tal fim, com concessão de prazo de manifestação de dez dias (fls. 154 e 155).

Foi o sujeito passivo intimado do teor da nova informação fiscal prestada, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, com envio de todos os demonstrativos correspondentes aos levantamentos realizados, através de ciência expressa em 25/05/2023 (fls. 158 e 159), se manifestando às fls. 163 a 183, onde após historiar os fatos, reporta que apesar da informação fiscal indicar suposta higidez do Auto de Infração em comento, a bem da verdade é que os argumentos trazidos para afastar as nulidades apresentadas são meramente retóricos. De pronto, a informação fiscal busca elidir a nulidade quanto a desobediência em relação à legislação estadual, sobretudo afirmando que tais acusações não possuem grande complexidade e que, portanto, poderiam coexistir na mesma denúncia fiscal, indica.

Aduz que, todavia, a forma como trata o cálculo, recálculo e alterações da denúncia fiscal denota a complexidade da demanda, a necessária análise de dispositivos legais e enquadramentos em regimes tributários acabam por ser tão exaustivamente longos que o próprio autuante passa a corrigir a autuação primeva apontando equívocos e confusões traçadas, e se caiu em confusão e erro na elaboração, resta evidente a complexidade e como o acúmulo de diferentes acusações fiscais dificultam o pleno exercício do direito de defesa.

Quanto à identificação dos documentos fiscais e das mercadorias autuadas, diz haver claro equívoco do autuante ao não apresentar a chave de acesso das notas fiscais, elemento indispensável para consulta e identificação dos documentos fiscais, e sem a apresentação da chave de acesso, a pesquisa e elaboração de defesa apropriada fica gravemente prejudicada pela dificuldade na identificação dos documentos apontados. No mesmo sentido, indica que a omissão da descrição das mercadorias torna impossível identificar o regime tributário a qual está

submetida a mercadoria de determinado documento fiscal e, por conseguinte, como se comportará a sistemática de créditos e débitos.

No que diz respeito à indicação de alíquota genérica, a argumentação trazida na Informação Fiscal apenas agrava os elementos de nulidade, posto que está sendo assumida a divergência entre o demonstrativo do crédito tributário e as planilhas de suporte da autuação, na medida em que no cálculo destas haveria suposta aplicação da alíquota correta, enquanto naquele há apenas indicação genérica que não tem consequências no montante devido, arremata. Sendo assim, observa o insucesso da Informação Fiscal em elidir os argumentos para nulidade do Auto de Infração, conforme devidamente demonstrado na impugnação, razão pela qual deverá o mesmo devidamente anulado.

No mérito, pontua inicialmente, que apesar do autuante em sua diligência fiscal reconhecer como procedente em parte os argumentos defensórios acerca dos produtos PÃO DE QUEIJO, com o refazimento das planilhas, as ilegalidades da autuação ainda persistem, pois a acusação não se sustenta sobre seus próprios fundamentos, uma vez que não há qualquer previsão no Anexo I do RICMS/2012 de inclusão das NCM 0504.00.90, 3923 e 4819 dentro dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária.

Garante que o autuante falha em apontar o suposto enquadramento legal das mercadorias autuadas, sendo que mercadorias como “MOELA FGO CG BDJ KG” (NCM 0504.00.90), bem como tantas outras que estão dispostos nas referidas NCM não devem integrar a presente denúncia fiscal, uma vez que, por não estarem incluídas no regime da substituição tributária, são regidas pelo regime geral de débito e crédito, sendo permitida a tomada de crédito fiscal na aquisição de tais mercadorias. Aponta que ao longo da informação fiscal o autuante defende que o produto “MOELA FGO CG BDJ KG” (NCM 0504.00.90) estaria enquadrado na sistemática da substituição tributária, contudo, tal afirmação representa uma contradição interna, já que afirma que as NCM listados no item 11.25.0 do Anexo 1 do RICMS/BA apenas envolve as NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501.

Sustenta ser a NCM do produto em destaque 0504.00.90, totalmente diversa daquelas supramencionados, uma vez que não há o enquadramento pela NCM, que é a forma mais específica de delimitação da inclusão da mercadoria na sistemática da substituição tributária, sendo a moela uma espécie de estômago muscular e, por conseguinte, não está classificada nas NCM 0207, 0209, 0210.99 e 1501. Esclarece serem os estômagos de animais, quer comestíveis ou não, frescos, refrigerados, congelados, salgados ou em salmoura, secos ou defumados (fumados), inteiros ou em pedaços classificados na posição NCM 0504.00.90. Logo, não estão enquadrados no item 11.25.0 do Anexo 1 do RICMS/BA.

Sendo assim, a inclusão meramente fundamentada na descrição genérica do item 11.25.0 do Anexo 1 não é suficiente para indicar a inclusão da mercadoria em destaque na sistemática da substituição tributária, arremata. Este mesmo argumento segue os dois outros produtos, “98 SC BAGUETE VISOR” e “98 SC PP12X33 C1000”, posto que mais uma vez o autuante não apresenta qualquer fundamentação jurídica para a suposta inclusão destas mercadorias na sistemática da substituição tributária, ao afirmar que a tributação do produto acessório segue o principal simplesmente não tem correspondência na legislação de regência, de forma que é imperativa a improcedência da acusação fiscal nestes termos. Os referidos produtos são sacos de papel e sacolas plásticas, respectivamente, inexistindo substituição tributária para tais mercadorias, reafirma. Dessarte, reputa não assistir razão à acusação fiscal quanto ao disposto na infração 01 já que diversos produtos não estão incluídos na sistemática do ICMS-ST conforme a lista taxativa do Anexo I do RICMS/2012.

Quanto a infração 02 indica que na diligência fiscal, foi ratificada a informação prestada às fls. 92 a 107, reconhecendo de forma genérica como procedente em parte alegações defensivas, e o

refazimento das planilhas levando em consideração os produtos excluídos das planilhas de débito. Contudo não aponta a quais produtos ou operações estariam sendo abarcadas/excluídos pelo seu reconhecimento, razão pela qual, é de suma importância reiterar os termos da peça defensiva, destaca. Observa a acusação de aproveitamento indevido de crédito tributário no caso de produtos, supostamente, isentos, contudo, ao analisar mais atentamente as operações descritas na planilha analítica, tem que há diversos equívocos acerca da descrição do produto utilizado pelo autuante e o real produto indicado na Nota Fiscal.

Ressalta o exemplo da Nota Fiscal 138.187, na qual se indica como produto a mercadoria “LARANJA PCT”, conforme consta na planilha suporte da autuação, contudo a correta descrição é “ETQ BALAN 60X80 C/48 BRANCO 60X80”, mercadoria que nem de perto designa laranja, tanto que está classificada, pelo próprio autuante como de NCM 4813.90.00, a qual designa os produtos do seguinte gênero: *“Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão. Papel para cigarros, mesmo cortado nas dimensões próprias, em cadernos ou em tubos. Outros”*. Revela que uma simples pesquisa na internet pôde indicar que a descrição de tal produto, a qual está presente na Nota Fiscal, corresponde exatamente a NCM indicada, conforme plotagem.

Assevera não restarem dúvidas que há equívoco na elaboração da autuação fiscal, especificamente, a alteração e confusão entre a descrição do produto conforme o autuante e a veracidade da operação disposta nos documentos fiscais. Cita, ainda, diversos casos de mercadorias acerca das quais não há qualquer previsão de isenção de ICMS e mesmo assim estão relacionadas, na infração posta em debate. É o caso da mercadoria “SUCO UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L NCM 2009.61.00”, a qual, apesar de não estar listada em qualquer legislação concedente de isenção, ainda assim fora tratada pelo autuante como se isenta fosse.

Lembra mais uma vez, que a incerteza e falta de fundamentação na qual foi construída a acusação fiscal, ora combatida, impede um debate mais aberto acerca da demanda, posto que se o autuante tivesse observado a legislação de regência e instruído sua acusação com a fundamentação legal das operações, seria possível vislumbrar em que hipótese de isenção teria identificado o produto “SUCO UVA GARIBALDI BRANCO 1,5L NCM 2009.61.00” e poder-se-ia debater acerca daquela legislação, e como assim não o fez, e na certeza da ausência de legislação isentiva, caberá tão somente indicar a inadequação da acusação fiscal com a legislação tributária estadual.

Abordando a infração 04 noticia que em que pese o reconhecimento do autuante pela procedência parcial dos argumentos defensórios acerca dos produtos “&AGCG SAB LOOP UVA”, “&AGCG SAB LOOP LARANJ”, com a exclusão dos produtos e refazimento das planilhas, algumas outras inconsistências ainda permeiam a autuação.

Rememora, se tratar a presente acusação de ausência de recolhimento de ICMS nas operações de saída de mercadorias supostamente tributáveis, contudo, não é isto que observa a legislação de regência, já que as mercadorias tratadas na presente infração constam do rol de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme se verá adiante. Lista as mercadorias classificadas com a NCM 1902 a exemplo das “ESCOND SAD CA BA 600”, “LAS BOLON PERDIGAO 6”, “LAS SD PEI PERU 600G”, “LASANHA REZ FRANGO 6”, entre outras, que foram incluídas na sistemática da substituição tributária pelo Decreto 20.579 de 06/07/21, DO de 07/07/21, com efeitos a partir de 01/07/21.

O caso de massa alimentícia é justamente, por exemplo, da LAS SD PEI PERU 600G, a qual constitui uma massa alimentícia que consta nos CEST 17.047, 17.048.01 e 17.048.02, e estando incluída na hipótese de substituição tributária, como de fato é, não haverá saída tributada, já que toda tributação foi devidamente recolhida pelo fornecedor. Destaca que o próprio autuante não aponta as razões da não inclusão de tais mercadorias na sistemática da substituição tributária, não enfrentando a argumentação trazida pela impugnação, apenas faz a menção genérica de que

seriam produtos industrializados e, portanto, tributados, normalmente, pelo ICMS, o que, obviamente, não é fundamento para manutenção da acusação fiscal.

No mesmo sentido da dinâmica anterior, os produtos com NCM 1901 abarcados no item 11.4 do Anexo I ao RICMS/12 estão previstos como integrantes do regime de substituição tributária, por exemplo, os produtos “MIST BOLO CHOCOLATE”, “MIST BOLO CENOURA”, MIST BOLO LARANJA”, todos estes constando a presença de farinha de trigo na sua composição em percentual superior a 80%, e quanto a menção do autuante da suposta exclusão destes itens da sistemática da substituição tributária, rechaça, pois as informações supracitadas foram extraídas do Anexo 1 do Decreto 13.780/2012 vigente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, o que contradiz frontalmente as afirmações do mesmo.

Igualmente é o caso das mercadorias de NCM 1905, as quais estão abarcadas pelo item 11.18.1 do Anexo I do RICMS/BA, aponta, igualmente, produtos como “PIZ MEIA LUA CALABRE”, “PIZ SAD FGO CATU”, “PIZZA 3 QJOS M LEV”, amplamente citadas na autuação como sendo integrantes do regime geral de débito e crédito, quando, em verdade, estão previstas expressamente na sistemática da substituição tributária. Equivocadamente, excluídos da substituição tributária, foram os produtos classificados com as NCM 0202.30.00 e 0201.30.00, como por exemplo, “&HAMBURG DIANT ATP” e “HAMB PICANHA GOURM”, os quais, apesar de estarem abarcados pelo item 11.22 do Anexo I do RICMS/2012 foram indevidamente apontados na referida infração como devendo incidir ICMS nas operações de saída, quando bem se sabe que toda tributação pertinente já fora recolhida por substituição tributária, ressalta.

Aponta que diversas mercadorias seguiram o mesmo padrão dos exemplos indicados anteriormente, que foram nominalmente abarcadas pelo Anexo I do RICMS/BA, indicando a sua sujeição ao regime da substituição tributária e mesmo assim, por equívoco exclusivo do autuante, tiveram suas saídas autuadas sob o pretexto de falta de recolhimento de ICMS Normal nas saídas, sendo o caso de mercadorias como “&PRES PARMA SAD 100G”, “PRES CRU FT ATM 100G” e “B COPA LOMBO IQF 800”, cujas NCM são, respectivamente, 0203.29.00, 0210.19.00 e 0210.19.00 e que estão devidamente abarcados no item 11.25.1 do referido Regulamento.

Em relação a tais produtos, mais uma vez, fala haver menção genérica que nem fundamenta nem enfrenta a argumentação carreada na peça defensiva, de forma que é inequívoca a falta de fundamentação da acusação fiscal. Exemplifica tal assertiva com as mercadorias “B CHOC CLASS CSUICA” e “B PREM AVELA CSUICA”, cuja NCM 1905.20.90 está prevista expressamente no item 11.9 do RICMS/BA, da mercadoria “CHAMBINHO 1L 1L”, cuja NCM 2105.00.10 está prevista no item 15.1 do Anexo I do RICMS/BA. Em nova oportunidade se engana o douto autuante, acusa, já que as informações supramencionadas foram retiradas do Anexo 1 do Decreto 13.780/2012 vigente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, o que contradiz frontalmente as afirmações do autuante.

Tem como evidente que foram inúmeros os equívocos traçados ao se registrar na acusação fiscal diversos produtos pertencentes ao regime de substituição tributária, como operações sem o recolhimento do ICMS Normal nas saídas, posto que totalmente improcedente tal acusação. Para a infração 05 diante da afirmação do autuante de que as mercadorias KIT NOVEX ARGAN (NCM 3305.90.00) e LEN KLEENEX DERM4X10 estão incluídas na Instrução Normativa 05/2016, reconhecendo para tanto as alegações defensórias apenas com relação a estes produtos, reiterando para os demais as informações prestadas na informação fiscal anexada às fls. 92 a 107, o mesmo segue apontando operações que, segundo seu entender, tiveram o recolhimento de ICMS Normal inferior ao montante supostamente devido. Copia os termos do artigo 16-A, parágrafo único, inciso I, da Lei 7.014/96, para reafirmar que as operações que estariam sujeitas à alíquota de 18%, passariam a sofrer a incidência de 20%.

Recorda que o rol de produtos de cosméticos que sofreriam a referida majoração na alíquota do ICMS foi regulamentado pela Instrução Normativa 05/2016, a qual prevê taxativamente os itens

que sofreram tal majoração em seu Anexo único, e considera lógica a consulta ao referido Anexo Único com escopo de verificar se as mercadorias autuadas estão ali previstas e se realmente sofrem a majoração na alíquota de sua tributação. Relata que ao consultar o mencionado Anexo chega à conclusão de que os produtos autuados não estão ali abarcados e que, portanto, não sofrem qualquer majoração na alíquota do ICMS, mantendo-se ao percentual de 18% previsto no artigo 15, inciso I, da Lei 7.014/96.

Após destacar que diversos produtos foram excluídos da acusação fiscal em sede de informação fiscal, se mostra surpresa com a manutenção dos produtos supracitados, já que eles são semelhantes aos produtos excluídos e não estão contemplados pela Instrução Normativa 05/2016. Diante do exposto, reforça a necessidade de análise pericial para excluir os itens indevidamente classificados como sujeitos a majoração do artigo 16-A, parágrafo único, inciso I, da Lei 7.014/96. Adentra na exorbitância da multa aplicada, explicitando que seu procedimento, além de perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da manifestante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência. Apresenta jurisprudência do STF e do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, a favor de sua tese. Aduz que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Requer, mais uma vez, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável entre 20% e 30. Se insurge, mais uma vez, contra a multa por descumprimento de obrigação acessória, exaltando o fato de que na Constituição Federal, na seção “Das Limitações do Poder de Tributar”, em seu artigo 150, IV, o legislador deixou bem claro a impossibilidade de utilização do referido meio para se apropriar dos bens dos contribuintes. No caso, restará configurado o confisco, pois a exação absorve parcela expressiva da renda ou da propriedade do contribuinte.

Repele o argumento de que a Carta Magna veda o confisco quanto ao tributo e não quanto à pena pecuniária, pois o comando constitucional diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no artigo 113 do CTN). Do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem obediência à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica e a segurança jurídica do cidadão contribuinte, arremata.

Reitera os argumentos já externados em intervenção anterior, inclusive com a posição do STF, interpretando que as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor fixo, não sendo certo que a lei determine a consideração de uma alíquota sobre o valor da operação para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, ainda mais quando tal acusação não vem acompanhada da falta de recolhimento do tributo.

Reputa inadmissível que se imponha a multa com base em percentual do imposto que não se sabe ao certo o montante, uma vez que é impossível verificar os produtos tributados e a legislação/alíquota aplicável. Invoca a doutrina de Donavim Mazza Lessa, anteriormente reproduzida. Considerando exaustivamente comprovada a total insubsistência da multa aplicada, apresentando-se violadora dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, chegando mesmo a configurar-se confiscatória, requer seja afastada a multa aplicada ou ao menos a adequação da pena ao fato efetivamente ocorrido, com aplicação da multa mínima prevista na Lei em referência.

Há de ser levado em consideração também o benefício da dúvida, argumenta, sendo o artigo 112, do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer

ao contribuinte, e pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da autuação, entretanto, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, tanto pelo cerceamento do direito de defesa, conforme demonstrado em tópico preliminar, como, no mérito, na completa ausência de correspondência entre o Auto de Infração e a legislação tributária estadual. Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável (artigo 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor. Diante do encaminhamento de tal intervenção processual ao relator, sem que o autuante tivesse conhecimento de seus termos e a oportunidade de prestar as suas informações, em 24/08/2023 foi o feito convertido em nova diligência com tal objetivo (fls. 187 e 188).

Este, às fls. 192 a 203, reprisa, quase que literalmente a intervenção anterior, mantendo produtos e valores, sem realizar qualquer alteração adicional no lançamento. Os autos foram encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 17/11/2023 (fl. 206), recebidos no órgão julgador em 29/11/2023, e distribuídos a este relator em 01/12/2023 (fl. 206-v), sendo analisado, concluída a sua instrução e tido como apto para julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Giovanni OAB/PE, para realizar a sua sustentação oral, na qual reitera o esforço diante de tantas infrações arroladas no Auto de Infração, o que não lhe parece razoável, diante da quantidade de dados e documentos a serem analisados, o que entende prejudicar a sua defesa, motivo pelo qual requer a nulidade do Auto de Infração, diante da dificuldade de enfrentar as acusações postas, necessidade de uma abordagem mais profunda, desde quando se discute o uso do crédito de ICMS, imposto normal, falta de recolhimento, o que remeteria a divisão do processo.

Fala, ainda, quanto ao mérito, na infração 01, apesar das exclusões realizadas, ainda persistem produtos que deveriam ser retirados da autuação, como por exemplo a Moela de Frango, sendo uma situação de exceção, a substituição tributária, sendo fundamental o elemento NCM e a descrição da mercadoria que não podem andar separados e não ser interpretado pelo autuante segundo a sua escolha. Fala, ainda, quanto as sacolas, na posição radical do autuante, quanto as sacolas, que entende sem qualquer amparo legal.

Na infração 04, vê o raciocínio inverso ao da infração 01, onde o autuante a partir de uma previsão da NCM, e a perfeita descrição, o autuante entendeu de forma diversa, sem explicar devidamente, sem qualquer justifica, não contradizendo os argumentos defensivos.

Quanto a infração 05, entende que apesar do rol taxativo da Instrução Normativa 05/16, o autuante entende a sua interpretação quanto a tributação efetuada, tirando a rigidez interpretativa necessária. Pede pela aceitação dos elementos subsistentes nas manifestações postas, a seu favor.

## VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, sendo seis relativas à cobrança de ICMS, bem como uma pela aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura em 05/04/2022 de Termo de Início de Fiscalização (fl. 15), bem como a transmissão de Intimação para Apresentação de Documentos, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa pela sua leitura em 07/04/2022, de acordo com o documento de fls. 16 e 17. A ciência da autuação se deu, ainda pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 29/06/2022, com ciência expressa pela sua leitura pelo sujeito passivo (fls. 21 e 22). Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram na mídia de fl. 19.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, 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, ainda que esta não seja a posição da defesa.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações impugnadas que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como manifestações e intervenções posteriores. Existem questões a título específico de preliminares, colocadas pela defesa, a serem apreciadas neste momento. A respeito do alegado cerceamento do direito de defesa, pertinente invocar ensinamento de Vicente Greco Filho que entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- “a) ter conhecimento claro da imputação;*
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- d) ter defesa técnica por advogado;*
- e e) poder recorrer da decisão desfavorável”.*

Das cinco possibilidades listadas acima, apenas a última ainda não foi exercida pela defesa do contribuinte, pelo fato de a decisão de primeiro grau não ter sido prolatada, apenas o sendo neste momento processual, entretanto, o seu exercício se encontra plenamente garantido da leitura do artigo 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99. Em relação ao alegado cerceamento de defesa, também não se apresenta presente 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 práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

O fato de serem várias as infrações arroladas no presente lançamento em nada prejudica o contribuinte, uma vez que ainda que o Sistema de Lavratura do Crédito Tributário desmembrasse o presente Auto de Infração em vários outros de menor valor, a dificuldade seria a mesma, não fazendo muita diferença, uma vez que tendo sido lavrados na mesma época o prazo defensivo correria em paralelo para todos os outros, e defesas diversas, uma para cada lançamento teriam que ser apresentadas pelo contribuinte.

Ademais, os demonstrativos elaborados e apresentados ao contribuinte são por demais claros quanto as infrações arroladas, contendo todos os elementos indispensáveis para a perfeita

compreensão da acusação contida em cada infração, tanto é assim que o contribuinte bem soube se defender daquelas imputações consideradas equivocadas, e que neste momento são apreciadas. Foi ainda franqueada ao contribuinte 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, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

O direito de ampla defesa, pois, se constitui em importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos 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”*

Já Odete Medauar (Direito Administrativo Moderno. 16ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 182), nos ensina que *“O contraditório significa a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios, ante fatos, documentos ou pontos de vistas apresentados por outrem”* vindo a ser *“Elemento insito à caracterização da processualidade, o contraditório propicia ao sujeito a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu lado, outros dados, fatos, argumentos, documentos”*. Desnecessário se dizer que isso foi exercido em toda a sua plenitude ao curso de toda a instrução processual pela empresa e seus advogados, à vista do extenso relatório acima.

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 as infrações lançadas, 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 (Processo administrativo e suas espécies. 2003, p. 15.) 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”*.

E mais: de igual modo, atendeu o lançamento ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), *“...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de*

*motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.*

Esclareço que ainda que tenham ocorrido equívocos por parte do autuante, reconhecidos pelo mesmo na sua informação fiscal e manifestações posteriores, com refazimento de demonstrativos, tal fato não vem a se constituir em vícios insanáveis, sequer trazem qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a jurisprudência trazida pela empresa sobre o tema.

Não acolho o argumento de a autuação ter sido feita com base em “suposições”, conforme aventado pela defesa, pois, da leitura dos demonstrativos elaborados, se constata, com facilidade que foram indicados os documentos fiscais, com seus respectivos números, data de emissão e/ou registro, mercadorias, valores lançados, valores devidos, alíquotas aplicadas, de forma a propiciar a perfeita identificação dos documentos fiscais e das infrações imputas, sendo a acusação, em algumas situações decorrentes de interpretação do autuante que eventualmente se mostram equivocadas, assim como argumentos do contribuinte como este, o que não invalida nem o lançamento, nem a impugnação.

Em relação à alegada ausência de indicação do enquadramento legal respectivo às Notas Fiscais autuadas, lembro que tais documentos foram agrupados, listados e enumerados em seus dados, em relação a cada uma das infrações arroladas, sendo o enquadramento legal de cada uma delas, devida e corretamente indicado. Assim, por exemplo, na infração 05, foram indicados como fundamentação legal para a mesma, os artigos 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96, sendo cominada a multa estatuída no artigo 42, inciso II, alínea “a”, de tal Lei.

Tal fato, repetido em todas as infrações arroladas no lançamento, descontroem a tese defensiva, concorrendo para a sua não aceitação. Acaso o sujeito passivo desejasse que para um dos inúmeros documentos fiscais o autuante, deforma individualizada indicasse a situação específica, este argumento vai de encontro àquele exposto de cerceamento do direito de defesa, ante a quantidade de documentos a serem analisados, pois demandaria um esforço ainda maior na impugnação.

Já quanto a arguição de se encontrarem ausentes no processo administrativo as provas que respaldam as infrações, também não posso aceitar, uma vez que cada uma delas foi perfeitamente descrita, como já dito, devidamente enquadrada quanto a legislação, apesar de argumentar a empresa em sentido contrário, demonstrada, à vista da mídia juntada ao feito, e que servem como elementos de provas substanciais quanto ao cometimento das infrações, prova disso, inclusive, foi o fato da impugnação indicar de forma clara e específica as situações e operações que entendia indevidamente lançadas. De igual maneira, não há que se falar em autuação por presunção, uma vez que além do embasamento acima indicado, nenhuma das infrações se enquadra nas hipóteses legais de presunção previstas no artigo 4º, da Lei 7.014/96. Inexiste, no meu entender, qualquer iliquidez e incerteza no lançamento, contrariamente ao exposto pela defesa, vez que, repito, todos os elementos necessários para o entendimento, a compreensão e a conferência dos dados que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração estão presentes.

Finalmente, em relação às alíquotas, tidas pelo sujeito passivo como genericamente indicadas, esclareço que os demonstrativos elaborados, e sobre os quais foi feita a impugnação, contêm as alíquotas de cada operação realizada, sendo os valores de imposto trasladados para o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), momento em que sobre o valor do imposto se calcula à alíquota interna vigente na época dos fatos geradores a base de cálculo, para se indicar a base de cálculo de tributo.

Com isso, se por um lado, as bases de cálculo e alíquotas podem divergir dos demonstrativos para o Auto de Infração, os valores de imposto, que realmente importam, se mantêm os mesmos, o que não vem a se constituir em razão e motivo para decretação de nulidade, sequer representar embaraço ou impedimento do exercício do direito de defesa do sujeito passivo. Ou seja: inexistência alíquota genérica, de fato. Pelas expostas razões enumeradas anteriormente, não acolho as arguições preliminares. Em relação ao pleito defensivo pela realização de perícia, reiterado em todas as suas manifestações, questão prejudicial suscitada, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

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

*I - de diligência, quando:*

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

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

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

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

*c) a verificação for impraticável.*

*o§ 2, 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes. Inexistência fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado. Ademais, a desnecessidade da diligência se prende ao fato de que o autuante, em quatro oportunidades, teve acesso não somente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, como, de igual modo, as manifestações defensivas, se posicionando em relação aos aspectos ali postos, inclusive, acatando argumentos defensivos que implicaram em redução do montante lançado.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício. E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação. Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito: “A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência: *“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”*.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema: *“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco. Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização. Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”*.

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido: *“No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão*.

*Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.*

Neste sentido:

*“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.*

*Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);*

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.*

*1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.*

*2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.*

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997, ressalva que, 'Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias'. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que 'não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descaracterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido'. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/agravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem." (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, 'D.J.-e' de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à 'verificação dos fatos apontados em defesa' (ID 37531651 – fl. 06) e que no 'caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa' (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscaria esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.).

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu: "A prova pericial protestada, além de não obedecer aos requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada. Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbro possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)".

Ademais, não atendeu o autuado ao quanto contido no parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99: "Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico,

*indicando sua qualificação e endereço.*”, o que, de igual modo, concorre para o indeferimento do pleito. Adentrando no mérito da autuação, de logo, aponto que as infrações 03, 06 e 07 não foram contestadas de forma objetiva pelo sujeito passivo, o que faz com que as mesmas estejam fora da lide, e tidas como procedentes.

Antes de qualquer outra consideração, em relação as infrações impugnadas e que giram em torno de utilização de crédito fiscal de produtos sujeitos a substituição tributária e recolhimento ante a produtos que de acordo com a empresa autuada estariam sujeitos à substituição tributária, e frente ao fato de ter sido apresentada pela defesa listagem de produtos, com as respectivas NCM que entende estarem sujeitos à substituição tributária, e, conseqüentemente, serem excluídos do levantamento, ao passo que o autuante ainda que acolha num primeiro momento parte dos argumentos defensivos, para o valor remanescente sustenta em sentido contrário ao ponto de vista do contribuinte, importante se frisar inicialmente o entendimento da SEFAZ para o enquadramento, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. n° 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item*”. De igual modo, o Parecer 12.272/2013, dentre tantos outros existentes.

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, regra geral a ser seguida. Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisar cada produto autuado de *per si*, para os exercícios de 2020 e 2021, períodos autuados, no qual estão listadas as NCM e respectivos produtos submetidos à substituição tributária, o que significa dizer que aquelas NCM que não estejam no mesmo, ou as descrições que não se coadunem com as ali presentes não se submetem a tal sistemática de antecipação tributária total, com encerramento de tributação. Na infração 01, a discussão reside em relação aos produtos:

MOELA DE FRANGO (NCM 0504.00.90). Em 2020, para tal NCM inexistia previsão para substituição tributária no Anexo I ao RICMS/12, o mesmo ocorrendo para o ano de 2021, o que dá guarida ao argumento defensivo, e determina a sua exclusão do levantamento realizado, diante do fato de não ter o autuante consultado tal NCM no mencionado Anexo, onde tal fato seria devidamente constatado.

Esta é a mesma situação para os produtos 98 SC BAGUETE VISOR (NCM 4819.40.00) e 98 SC PP12X33 C1000 (NCM 3923.21.10), onde no período autuado (2020 e 2021) tais NCM também não estavam listadas no Anexo I ao RICMS/12, estando o sujeito passivo correto em sua argumentação, devendo, igualmente, serem excluídas do levantamento. Tendo sido constatado outros sacos para pães com a NCM 4819.30.00 em 2021, também sem previsão para substituição tributária, os mesmos foram igualmente retirados do demonstrativo.

Em relação ao produto PÃO DE QUEIJO, em suas diversas marcas e tipos, de NCM 1901.2, para 2020 o Anexo I ao RICMS/12 continha a previsão para substituição tributária em seus itens 11.3 (Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem), vigente a partir de 27/06/2020, 11.3 (Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem) e 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).

Para 2021, a previsão para substituição tributária se encontrava nos itens 11.3 e 11.4.1, para, respectivamente, “Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem” e “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” em todo o período.

Como pode se observar em [www.perdigao.com.br/produtos/lanches/pao-de-queijo/pao-de-queijo-tradicional-375g](http://www.perdigao.com.br/produtos/lanches/pao-de-queijo/pao-de-queijo-tradicional-375g), um dos produtos arrolados na autuação, os ingredientes que o compõem são: “Fécula de mandioca, água, ovo, queijo minas padrão, amido modificado, óleo de soja, leite em pó integral, queijo parmesão, margarina, sal, aromatizante: aroma idêntico ao natural, espessante: goma xantana”, não tendo, pois, em sua composição qualquer percentual de farinha de trigo, como entendeu inicialmente o autuante, o que motiva a sua exclusão do lançamento, corretamente realizado por este.

Diante de tais ajustes, sendo que em relação aos produtos MOELA DE FRANGO, 98 SC BAGUETE VISOR e 98 SC PP12X33 C1000, realizados neste momento processual, a infração é tida como parcialmente subsistente em R\$ 61.284,54, na forma do seguinte demonstrativo:

## 2020

Janeiro	R\$ 4.121,19
Fevereiro	R\$ 3.308,45
Março	R\$ 1.757,25
Abril	R\$ 1.881,51
Maio	R\$ 1.975,31
Junho	R\$ 1.957,72
Julho	R\$ 1.312,14
Agosto	R\$ 1.475,09
Setembro	R\$ 1.790,30
Outubro	R\$ 2.707,39
Novembro	R\$ 2.700,60
Dezembro	R\$ 8.784,19

## 2021

Janeiro	R\$ 3.815,30
Fevereiro	R\$ 2.365,62
Março	R\$ 1.787,78
Abril	R\$ 1.476,38
Maio	R\$ 1.760,60
Junho	R\$ 2.476,87
Julho	R\$ 2.558,65
Agosto	R\$ 2.287,93
Setembro	R\$ 2.154,37
Outubro	R\$ 1.576,23
Novembro	R\$ 3.633,80
Dezembro	R\$ 1.619,87

Quanto a infração 02, que versa acerca de crédito fiscal indevido nas aquisições de produtos isentos, a tese defensiva é de que o autuante teria cometido diversos equívocos, tendo arrolado os produtos LARANJA e SUCO DE UVA GARIBALDI BRANCO 1,5 L.

Para LARANJA, aduz que na forma da Nota fiscal que enumera tal produto, indicada pelo autuante, em verdade, corresponde a mercadoria a ETIQUETA PARA BALANÇA 60x80 C/48 BRANCO 60x80, de NCM 4813.90.00 que em verdade designaria “Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão - Papel para cigarros, mesmo cortado nas dimensões próprias, em cadernos

ou em tubos. – Outros”, ao invés de LARANJA, indicando a retirada do produto do levantamento. Para o SUCO DE UVA GARIBALDI BRANCO 1,5 L, NCM 2009.61.00, aduziu se tratar de produto tributado, erroneamente tido pelo autuante como isento.

Este, ao tempo em que esclarece terem sido os dados indicados na autuação retirados da EFD do contribuinte, sendo que no caso do SUCO DE UVA o produto foi descrito como uva, razão da inclusão no levantamento, tendo ajustado o demonstrativo com a retirada de ambos, encerrando a lide. Como bem sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material, a qual foi alcançada, resultando em saldo remanescente devido de R\$ 9.044,26, o qual acolho na forma da demonstração abaixo:

## 2020

Janeiro	R\$	382,62
Fevereiro	R\$	458,87
Março	R\$	192,89
Abril	R\$	164,91
Maio	R\$	118,69
Junho	R\$	21,65
Julho	R\$	42,48
Agosto	R\$	24,21
Setembro	R\$	27,66
Outubro	R\$	118,69
Novembro	R\$	401,90
Dezembro	R\$	1.360,53

## 2021

Janeiro	R\$	14,69
Fevereiro	R\$	290,53
Março	R\$	94,35
Abril	R\$	3,78
Maio	R\$	464,82
Junho	R\$	800,36
Julho	R\$	844,89
Agosto	R\$	744,67
Setembro	R\$	2,72
Outubro	R\$	839,91
Novembro	R\$	1.182,50
Dezembro	R\$	564,63

Relativamente à infração 04, que trata operações de saídas de mercadorias tributadas, consideradas pela empresa autuada como não tributadas, ainda na busca da verdade material temos diversos produtos a terem a sua tributação analisada. Iniciando por aquele de NCM 1902, que segundo a defesa teria sido incluída na sistemática de substituição tributária em 01/07/2021, se atendo o autuante a sustentar serem “produtos industrializados”, o que ensejaria a sua tributação. Devidamente esclarecido no início do presente voto, o critério para se considerar uma mercadoria como sujeita ou não à substituição tributária, é a correspondência entre a NCM e sua descrição. Vejamos, então:

NCM 1902. Em 2020, o Anexo 1 ao RICMS previa substituição tributária em tal NCM para “Massas alimentícias tipo instantânea”

(item 11.6 – NCM 1902.3) a partir de 27/06/2020, pois até aquela data os produtos de tal item eram “Massas alimentícias tipo instantânea”, apenas sendo alterados os percentuais de MVA, “Massas

alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, não derivadas do trigo”

(item 11.7.0 – NCM 1902.1), vigente a partir de 01/10/2020, sendo que entre 27/06/2020 e 30/09/2020 a redação era “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto as descritas nos CEST 17.049.03 e 17.049.06, no item 11.7”, e até 26/06/2020, para “Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo”, no mesmo item, “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, não derivadas de trigo”

(item 11.7.1 – NCM 1902.1), com aplicação a partir de 01/10/2020, sendo a redação anterior, vigente até 30/09/2020 “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, exceto as descritas nos CEST 17.049.04 e 17.049.07”, também a partir de 01/10/2020, “Massas alimentícias do tipo grão duro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos”

(item 11.7.2 – NCM 1902.11), sendo no período de 27/06/2020 a 30/09/2020 a previsão para “Massas alimentícias do tipo granoduro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo”, “Outras massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas de farinha de trigo”

(item 11.7.3 – NCM 1902.19), aplicável a partir de 01/10/2020, sendo que no período de 27/06/2020 a 30/09/2020 a substituição tributária era para “Massas alimentícias, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, derivadas de farinha de trigo”, “Outras massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas do trigo”

(item 11.7.4 – NCM 1902.19), exigível de 01/10/2020 em diante, “Outras massas alimentícias do tipo grão duro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”, também como produção de efeitos a partir de 01/10/2020,

(item 11.7.5 – NCM 1902.19), “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos, derivadas de farinha de trigo”

(item 11.7.6 – NCM 1902.11) e “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos, derivadas do trigo”

(item 11.7.7 – NCM 1902.11), estes dois últimos, vigentes a partir também de 01/10/2020.

Já para o ano de 2021, na NCM raiz 1902, o Anexo 1 ao RICMS previa substituição tributária para “Massas alimentícias tipo instantânea, derivadas de farinha de trigo”

(item 11.6.0 – NCM 1902.3), para a CEST 17.047.01, a partir de 01/07/2021, sendo que anteriormente, até 30/06/2021, no mesmo item e redação a substituição era aplicada aos produtos de CEST 17.047.00 e 17.047.01; “Massas alimentícias, cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, exceto as descritas nos CEST 17.047.00, 17.048.01 e 17.048.02”

(item 11.6.1 – NCM 1902), vigente a partir de 01/07/2021, sendo que até 30/06/2021 a redação do item era “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, não derivadas do trigo”, o item 17.1 foi revogado a partir da mesma data, “Massas alimentícias do tipo grão duro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos”

(item 11.7.2 – NCM 1902.11), “Outras massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas de farinha de trigo”

(item 11.7.3 – NCM 1902.19), “Outras massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas do trigo”

(item 11.7.1 – NCM 1902.19), “Outras massas alimentícias do tipo grão duro, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos”

(item 11.7.5 – NCM 1902.19), “Massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos, derivadas de farinha de trigo”

(item 11.7.6 – NCM 1902.11) e “Massas alimentícias do tipo sêmola, não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, que contenham ovos, derivadas do trigo”

(item 11.7.7 – NCM 1902.11).

Como observado, os itens autuados e indicados pela defesa, são LASANHAS COM MOLHOS e ESCONDIDINHO SADIA 600g, pratos semiprontas, cuja inserção na substituição tributária se deu apenas a partir de 01/07/2021, devendo tais produtos, em momentos anteriores serem mantidos na autuação, eis que tributados normalmente.

NCM 1901. Em 2020, o item 11.4. do Anexo 01 ao RICMS/12, sustentado pela defesa, previa a substituição tributária nesta NCM para “Misturas e preparações para pães com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem”, enquanto no item 11.4.1 a previsão para substituição tributária era para “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”. Em 2021 a sistemática continua sendo a mesma, o entendimento igualmente se mantém.

Daí se conclui que apresentando a NCM 1901, os produtos abarcados pela substituição tributária correspondem a mistura para bolo, o que implica na exclusão de tais mercadorias no levantamento no período indicado, vez estarem sujeitas a substituição tributária, não no item 11.4 como indicado pelo sujeito passivo, mas 11.4.1 como visto acima, e por consequência, as saídas de mercadorias devem ocorrer sem tributação.

NCM 1905. A arguição defensiva se prende aos produtos PIZZA SABORES DIVERSOS. enquanto o autuante sustenta serem produtos industrializados com recheio, tributados normalmente. Em 2020, o Anexo 01 ao RICMS/12 previa substituição tributária 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”, sendo que o CEST 17.062.01 exclui apenas as “casquinhas para sorvete (CEST 17.062.02) e pães (CEST 17.062.03)”, estando no item 11.18.1. Mesma previsão em redação, item e validade para 2021, o que representa a exclusão do levantamento, um vez comprovada a inclusão de tais produtos na substituição tributária.

NCM 0202.30.00. No período autuado, existia previsão de substituição tributária para tal NCM, no item 11.22 do Anexo 01 ao RICMS/12, para “Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados”, descrição na qual se enquadra o produto HAMBURGER, motivo mais que suficiente para exclusão nos demonstrativos elaborados, mesmo tratamento tributário para a NCM 0201.30.00, tendo o contribuinte agido corretamente.

NCM 0203.29.00. Em 2020, no item 11.25.1 do Anexo 01 ao RICMS/12 se encontrava a previsão para substituição tributária para “Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos”, cujo produto “PRESUNTO PARMA SADIA” se enquadra, conforme pode ser

observado no endereço eletrônico da rede mundial de computadores  
[www.livup.com.br/ingredientes/presunto-parma-cru](http://www.livup.com.br/ingredientes/presunto-parma-cru):

*“O presunto de Parma é obtido da perna do porco. Primeiramente, ele passa por um processo de resfriamento, e então o excesso de casca e gordura são removidos. Depois disso, se dá início aos processos de salga, que duram por volta de 18 dias. Mas o trabalho não termina por aí: o presunto descansa por mais um período de 60 a 80 dias, permitindo que a umidade evapore dentro dele. A próxima fase é a secagem, seja em máquinas ou exposto ao sol. Terminados os primeiros 7 meses de processamento, o presunto de Parma ainda ficará mais 12 meses em repouso. Durante esse tempo, ele perde a umidade restante e assume as propriedades que são tão cobiçadas”.*

Esta situação tributária se repete para 2021, representado a exclusão do demonstrativo, não podendo ser albergado o argumento de autuante de ser tributado, por se tratar de “produto industrializado”. NCM 0210.19.00. Ainda no mesmo item 11.25.1 do Anexo 1 ao RICMS/12, em 2020, para tal NCM (0210.1), havia previsão para substituição tributária ara “Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos”, mesma situação tributária para 2021. Os produtos contestados pela defesa são PRES CRU FT ATM 100G e B COPA LOMBO IQF 800, cuja manutenção foi defendida pelo autuante. A título de exemplo, reproduzo descrição do produto COPA LOMBO, retirado do site [www.perdigao.com.br/nabrassa/cortes-suinos/conhecendo-a-carne-suina/copa-lombo-conheca-este-corte-delicioso-e-versatil/](http://www.perdigao.com.br/nabrassa/cortes-suinos/conhecendo-a-carne-suina/copa-lombo-conheca-este-corte-delicioso-e-versatil/):

*“Muito indicado para churrascos, esse corte é retirado da parte superior da paleta suína e, por isso, também é conhecido como sobrepaleta ou ancho suíno”.*

Ou seja: é um corte suíno que se apresenta congelado, guardando similitude em sua descrição com a NCM, sendo produto incluído na substituição tributária, como se pode ver na imagem abaixo:



Daí se percebe a adequação existente, e que justifica a exclusão do levantamento. Já para a NCM 1905.20.90, em 2020, no item 11.9 havia previsão para substituição tributária para o produto “Bolo de forma, inclusive de especiarias”, cuja definição se adequa àquela dos produtos autuados (B CHOC CLASS CSUIC e B PREM AVELA CSUICA), o que importa na retirada de tais produtos com esta NCM do levantamento, o mesmo ocorrendo para 2021, onde item e descrição permaneceram as mesmas.

NCM 2202.10.00. Em 2020 a previsão para substituição tributária desta NCM 2202.1, se encontrava unicamente no item 3.7. do Anexo 1 ao RICMS/12, para “Águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, exceto os refrescos e refrigerantes”, ao passo que em 2021 haviam diversos itens do Anexo 1 ao RICMS/12, a começar

pelo item 3.1, revogado a partir de 01/06/2021. Da análise do produto se constata não ser o memo água mineral gaseificada ou aromatizada, e sim, suco de fruta, e, contrariamente ao entendimento do autuante, entendo dever ser mantido no levantamento, pelo fato de a descrição do Anexo 1 ao RICMS/12 não guardar a necessária correspondência com o produto em si. Para a comprovação de que tais produtos se constituem em bolos, acostamos imagem dos mesmos:



NCM 2105.00.10. Em 2020 e 2021, o Anexo 1 ao RICMS/12, previa substituição tributária para os produtos de tal NCM, descritos como “Sorvetes de qualquer espécie” no item 15.1, único do gênero 15 (Sorvetes). A fabricante do produto, em [www.nestle.com.br/media/pressreleases/está-de-volta-a-versao-original-de-chambinho-o-queijinho](http://www.nestle.com.br/media/pressreleases/está-de-volta-a-versao-original-de-chambinho-o-queijinho) assim o descreve:

*“CHAMBINHO® faz parte do portfólio de produtos lácteos refrigerados que são fabricados no Brasil pela Dairy Partners Americas (DPA), joint venture formada pela Nestlé, maior empresa de Nutrição, Saúde e Bem-estar do mundo, e a Fonterra, cooperativa da Nova Zelândia e maior exportadora mundial de lácteos”. E mais adiante diz:*

*“O que é bom fica no coração. CHAMBINHO®, o conhecido petit suisse da Nestlé, está de volta ao mercado em sua versão original – sabor morango.*

*(...)*

*O petit suisse da Nestlé é fonte de cálcio, zinco e vitaminas A e D, nutrientes importantes para o crescimento e desenvolvimento adequado das crianças.” Mas o que seria o “petit suisse”?*

De acordo com a Instrução Normativa 53/2000, de 29/12/2000, baixada pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento, através da Secretaria de Defesa Agropecuária, e que aprovou o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade do Queijo “Petit Suisse”:

*“Entende-se por queijo Petit Suisse, o queijo fresco, não maturado, obtido por coagulação do leite com coalho e/ou de enzimas específicas e/ou de bactérias específicas, adicionado ou não de outras substâncias alimentícias”. (Item 2.1). E mais adiante no item 4, descreve a sua composição:*

*“Ingredientes obrigatórios Leite e/ou leite reconstituído;*

*4.1.1. Bactérias lácteas específicas e/ou coalho e/ou outras enzimas coagulantes apropriadas.*

*4.1.2. Ingredientes opcionais*

*Leite concentrado, creme, manteiga, gordura anidra leite ou butteroil, caseinatos alimentícios, proteínas lácteas, outros sólidos origem láctea, soros lácteos, concentrados de soros lácteos;*

*Frutas em forma de pedaços, polpa, suco e outros à base de frutas;*

*Outras substâncias alimentícias como: mel, cereais, vegetais, frutas secas, chocolate; especiarias, café e outras, sós ou combinadas;*

*Açúcares e/ou glicídios (exceto poliálcoois);*

*Amidos e gelatina;*

*Cloreto de sódio, cloreto de cálcio”.*

Em conclusão: ainda que não possa ser considerado iogurte, como defendido pelo autuante, também não pode ser considerado como sorvete, como determina a legislação, e devidamente demonstrado na imagem abaixo, para afastar a tributação por substituição tributária como sustentado pelo contribuinte autuado, devendo ser tributado nas operações de saídas, o que implica em manutenção no levantamento.



Diante do exposto, a infração 04 se mostra parcialmente procedente em R\$ 20.190,49, de acordo com o demonstrativo abaixo:

2020

Janeiro	R\$ 302,32
Fevereiro	R\$ 236,52
Março	R\$ 170,31
Abril	R\$ 464,74
Maio	R\$ 565,39
Junho	R\$ 575,60
Julho	R\$ 782,08

Agosto	R\$ 570,09
Setembro	R\$ 608,89
Outubro	R\$ 806,76
Novembro	R\$ 938,18
Dezembro	R\$ 1.322,07

2021

Janeiro	R\$ 3.433,05
Fevereiro	R\$ 2.445,55
Março	R\$ 1.996,81
Abril	R\$ 1.492,24
Maiο	R\$ 903,87
Junho	R\$ 638,34
Julho	R\$ 329,37
Agosto	R\$ 296,72
Setembro	R\$ 427,21
Outubro	R\$ 201,26
Novembro	R\$ 195,04
Dezembro	R\$ 488,08

Por fim, na infração 05, relativa à tributação a menor, o argumento defensivo é o de ser necessária consulta ao Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, e que, realizada, não localizou qualquer dos produtos listados pelo autuante, que excluiu do levantamento os produtos KIT CEB PROT FPS30 2 (NCM 3304.99.90), SUP CO SEDA HIDRAT NCM (3305.90.00) e KIT PROT SOL NIVEA F (NCM 3304.99.90), mantendo os itens KIT NOVEX ARGAN (NCM 3305.90.00), LEN KLENEX DERM4x10 (NCM 4818.20.00). A questão se resume então, a consultar a Instrução Normativa 05/2016 e seu Anexo Único, o que passo a fazê-lo.

NCM 3304.99.9. KIT CENOURA E BRONZE PROT FPS30 2 (NCM 3304.99.90). Previsão de aplicação do adicional de 2% para “*Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os cremes para assadura)*”.

Se enquadra na categoria de preparação anti-solar, como se pode ver na foto ilustrativa abaixo, sendo correta a sua exclusão, vez se enquadrar na exceção ali prevista.



KIT PROT SOL NIVEA F (NCM 3304.99.90). Tal como o produto anterior, este produto se enquadra na definição de “preparações anti-solares”, e consequentemente, excluído da aplicação do adicional de 2% objeto do lançamento no presente Auto de Infração,

LEN KLEENEX DERM 4 x10 (NCM 4818.20.00). Para tal NCM, o Anexo Único da Instrução Normativa 05/16 prevê a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza para “Lenços de desmaquiar”, cabendo-se apenas se verificar a existência de relação entre a

descrição ali contida e o produto autuado. Em [www.drogariastamoio.com.br/lencos-kleenex-dermoseda-bolso-4-x-10-folhas-kleenex/p](http://www.drogariastamoio.com.br/lencos-kleenex-dermoseda-bolso-4-x-10-folhas-kleenex/p), pode ser encontrada a descrição de tal produto nos seguintes termos: “Os Lenços de Papel de Bolso Kleenex Dermosedda Ultra Suave mantém, a pele seca delicadamente em dias de resfriado. Pode ser usado para retocar a maquiagem ou até para limpar pincéis”.

Já os lenços demaquilantes, seriam “*Lenço de Limpeza Facial Demaquilante Ação Refrescante 3 em 1 25 un. - Remove a maquiagem à prova d'água, refresca a pele, limpa profundamente sem precisar lavar o rosto, podendo ser usado todos os dias*”. E mais: “*Remove maquiagem à prova d'água, limpa a pele profundamente. Remove excesso de oleosidade. Práticos e eficazes, os lenços removem impurezas e maquiagem à prova d'água, limpando, hidratando e revitalizando a pele. Sua fórmula inovadora com óleo de amêndoas não possui álcool etílico, o que deixa a pele mais suave*”.

Tais informações se encontram em [www.nivea.com.br/produtos/nivea-lencos-de-limpeza-demaquilantes-3-em-1-hidratante-25-un-40060000054470033.html](http://www.nivea.com.br/produtos/nivea-lencos-de-limpeza-demaquilantes-3-em-1-hidratante-25-un-40060000054470033.html). Pela descrição do produto autuado, se percebe que são produtos diferentes, o que justifica a exclusão do levantamento.

NCM 3305.90.00. SUP CO SEDA HIDRAT e KIT NOVEX ARGAN (NCM 3305.90.00) O Anexo Único da Instrução Normativa 05/16 prevê a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza na condição de cosméticos, exclusivamente os produtos ali relacionados, sendo que para a NCM 3305.9 se aplica apenas a “*Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores*”.

O KIT NOVEX ARGAN, cuja imagem se reproduz abaixo, de acordo com informação inserida em [www.embeleze.com/kit-novex-oleo-de-argan/670646/p](http://www.embeleze.com/kit-novex-oleo-de-argan/670646/p), traz a seguinte descrição quanto a tal produto:



“Novex busca os melhores ativos para enriquecer cada vez mais o seu ritual de beleza. Por isso apresentamos a inovação que vai conquistar você e seus cabelos: Novex Óleo de Argan.

Extraído diretamente das árvores de Argan no Marrocos, o Óleo de Argan é um poderoso hidratante e antioxidante natural que combate os radicais-livres, ajudando a reparar os danos na membrana celular, aumentando a força da fibra capilar e combatendo o frizz”. (Grifei).

Ele se apresenta, pois, como um hidratante, e antioxidante, não se enquadrando como tintura, tonalizante, xampu colorante ou máscaras e finalizadores, motivo pelo qual não pode ser lançado em relação ao adicional do FECEP como pretende o autuante, e assim, retirado do levantamento elaborado pelo autuante. A mesma justificativa pode ser utilizada para a exclusão do SUP CO SEDA HIDRAT, uma vez que a descrição do produto não guarda relação com aquela constante no Anexo Único da Instrução Normativa 05/16.

Ainda que o sujeito passivo não abordasse objetivamente outros itens, constato que produtos com NCM 3305.90.00 que não se enquadram como *“Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores”* foram inseridos no levantamento realizado pelo autuante, e em função da descrição não manter a necessária identidade com a NCM, ou ainda que tendo a mesma NCM a sua descrição não se coaduna com os produtos descritos no Anexo Único da Instrução Normativa 05/2016, de ofício, faço as devidas exclusões, para os produtos em que não cabe a aplicação de adicional de alíquota. Feitos os devidos ajustes, com base nas observações acima, a infração passa a ter o valor de R\$ 28.660,63, de acordo com o seguinte demonstrativo:

## 2020

Janeiro	R\$	8,25
Fevereiro	R\$	16,23
Março	R\$	4,15
Abril	R\$	9,04
Maio	R\$	15,68
Junho	R\$	49,72
Julho	R\$	39,09
Agosto	R\$	20,20
Setembro	R\$	14,48
Outubro	R\$	4,88
Novembro	R\$	6,02
Dezembro	R\$	4.069,55

## 2021

Janeiro	R\$	3.784,11
Fevereiro	R\$	2.122,28
Março	R\$	1.797,96
Abril	R\$	1.364,70
Maio	R\$	1.220,77
Junho	R\$	1.434,93
Julho	R\$	1.895,86
Agosto	R\$	1.745,74
Setembro	R\$	1.839,57
Outubro	R\$	2.154,93
Novembro	R\$	3.816,90
Dezembro	R\$	5.482,88

Como bem sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material, a qual foi tentada, e justifica o longo lapso temporal de instrução do feito, diante das inúmeras intervenções das partes e a realização de diligências com este objetivo precípua. Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como abusiva, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *“império da lei”*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar

débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”. E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário. Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério.

Dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS. Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei. Assim, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja. Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:*

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018: “...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

*‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski”).

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto. Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido. A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral: “*Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido. A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

(...)

Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).

*DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.*

- 1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*
- 2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*
- 3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*
- 4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

*AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.*

- 1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*
- 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)”.*

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo estas (em montante igual ou menor do valor do imposto) consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes do que aquelas trazidas na impugnação.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12. E mais: em momento algum das etapas do processo, se aventou a possibilidade de ter agido o contribuinte com dolo ou má-fé, que ensejasse agravamento da multa, até pelo fato de a legislação tributária vigente no Estado da Bahia não prever a denominada multa qualificada, o que também concorre para a negativa do requerimento da autuada.

E aqui vale a observação frente a assertiva do contribuinte de não ter agido com má-fé, de que, em primeiro lugar, em momento algum dos autos consta tal afirmativa, de quem quer que seja, repito, e em segundo, na forma do artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, além do que a penalidade aplicada não representa qualquer agravamento frente a prática observada em relação ao sujeito passivo. Ressalto que no caso em tela, em qualquer momento se aventou a possibilidade de existência de prática do contribuinte na qual agisse com dolo, fraude, má-fé e simulação, motivo pelo qual as considerações neste sentido são totalmente inócuas, não merecendo qualquer outra observação. Isso significa dizer que tal regra não exclui a prova da boa-fé ou da inexistência de prejuízo para a Fazenda Pública, mas sim, que não se aplica o princípio da responsabilidade subjetiva na verificação do dolo e culpa do contribuinte como regra geral, mas o princípio da responsabilidade objetiva, com eventuais atenuações interpretativas.

A respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Rio de Janeiro, Forense, 1992) nos ensina: “a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos...configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer ou não fazer previstos na legislação”. Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, e o

argumento de que deveria ser estabelecida em valor fixo, e não em alíquota, lembro o fato de linhas acima ter sido mencionado o caráter legal da sua imposição e a obrigação do agente fiscal em aplicá-la, não se constituindo em alíquota, e sim, percentual da operação ou prestação (1%), o que desqualifica a argumentação posta, pois, a prevalecer o entendimento da defesa, na hipótese de se tratar de operações isentas ou não tributáveis, não seria possível a aplicação da multa, o que não condiz com a verdade, eis que para a sua aplicação não importa a situação tributária da operação ou prestação não escriturada na EFD.

Apesar de não ter o contribuinte impugnado o seu mérito, tenho como importante esclarecer que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento. Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada Nota Fiscal.

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

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

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de Notas Fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração em relação a grande parte das Notas Fiscais autuadas. O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, que não veio aos autos, estando, pois, ante o silêncio da autuada, caracterizada a acusação formulada, e quanto ao pleito pela sua redução, esclareço que, a exemplo do descumprimento de obrigação principal, também aqui descabe qualquer afastamento ou redução, por força do comando emanado da Lei, no caso, a 7.014/96.

Desta maneira, inexistindo qualquer dúvida acerca da capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato ou natureza ou extensão dos seus efeitos, além de autoria, imputabilidade ou punibilidade, não há de se aplicar o artigo 112 do CTN, como requerido pela autuada em suas diversas intervenções processuais. Registro, por fim, que em momento algum da tramitação do presente feito, foi feita qualquer menção, sequer insinuação de ter agido o contribuinte com dolo ou má-fé, não podendo este fazer tal afirmação, sequer negar ter praticado aquilo de que não foi acusado. Pelas expostas razões, o Auto de Infração se apresenta como **PARCIALMENTE PROCEDENTE** em R\$ 133.839,77, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 61.284,54 Multa de 60%  
Infração 02 R\$ 9.044,26 Multa de 60%  
Infração 03 R\$ 4.319,56 Multa de 60%  
Infração 04 R\$ 20.190,49 Multa de 60%  
Infração 05 R\$ 28.660,63 Multa de 60%

Infração 06 R\$ 1.622,79 Multa de 60%

Infração 07 R\$ 4.461,07 Multa por descumprimento de obrigação acessória

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **298958.0008/22-3**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o valor de **R\$ 133.839,77**, sendo R\$ 129.378,70 acrescido da multa de 60%, além da multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 4.461,07, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “b”, “d” e “f”, VII, alínea “a”, III e IX, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURICIO SOUZA PASSOS - JULGADOR