

**A. I. N°** - 206892.0008/19-4  
**AUTUADA** - R F ATACADO DE ALIMENTOS S. A.  
**AUTUANTE** - MAURÍCIO JOSÉ COSTA FERREIRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 28/05/2024

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N°. 0061-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Ajustes realizados em atenção a arguição defensiva reduzem o valor do débito, pela retirada de produtos não comercializados pela empresa (vasilhames e paletes) e produtos inseridos na substituição tributária (aparelhos de barbear, papel cortado “cutsizes”, condicionadores, dentre outros). Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições preliminares. Rejeitado o pleito para realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de setembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 429.856,79 além da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.02.02.** 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 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído nos termos do instrumento de fls. 62 e 63, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 48 a 58, onde após resumir os fatos, argui a nulidade das notificações, tendo em vista o fato de entender que o autuante deveria relacionar em seu demonstrativo elaborado todas as Notas Fiscais, discriminando-as uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida.

Alega que na forma da previsão contida na legislação tributária, o lançamento deverá identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade, devendo observar os requisitos que enumera.

Indica que o cumprimento dos requisitos acima tem como única e exclusiva finalidade assegurar ao autuado o direito constitucionalmente previsto de ampla defesa, pois, somente com o preenchimento de todos os requisitos permitirá a obtenção de informações seguras, importantes para a elaboração da defesa.

Verifica que a falta de discriminação das Notas Fiscais e respectivos valores, bem como de todos os demais elementos obrigatórios por lei que serviriam de amparo legal para o levantamento efetuado redundaram em erro do autuante.

Tal fato, por si só, eiva de nulidade o Auto de Infração lavrado, aduz, pois desobedece ao artigo 142 do CTN, copiado.

Fala ser a igualdade constitucional que previsional a plena defesa, faz ver que os lançamentos devem contar com a devida clareza, restando nulas as notificações, haja vista o cerceamento da plena defesa.

Não possuindo as condições de executabilidade forense, onde a liquidez e plena certeza devem e precisam restar preservados, tem como nula a notificação, devendo tal qualidade lhe ser atribuída pela autoridade administrativa, sob pena de vê-la decretada pelo Poder Judiciário, arremata.

Em arrimo a tal posição, traz decisão do AC 101-79.775/90 em trecho copiado.

Denota, além da nulidade suscitada, uma outra, pois as notificações não descrevem como deveriam a legislação aplicável na correção monetária, bem como nos juros utilizados para o cálculo das multas dela advindas, acarretando novo cerceamento de defesa.

Pontua que em vista dos fatos alocados, se torna primordial a declaração de nulidade do Auto de Infração e a consequente inexigibilidade das multas aplicadas, para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais.

Se assim não se entender, que se lhe permita requerer as diligências necessárias para a constatação dos reais valores devidos, evitando-se detrimento aos seus direitos em benefício do locupletamento desmotivado do estado, finaliza.

No mérito, após reproduzir o teor da infração, consigna que a acusação não corresponde à realidade.

Observando as justificativas trazidas nas planilhas anexas, notadamente nos campos à extrema direita, diz ter destacado em cor diferente, onde se encontra discriminada a justificativa da correta tributação aplicada pela empresa, bem como a base legal correspondente a cada operação e produto.

Percebe, com facilidade, que os documentos fiscais, as operações, sua natureza, CFOP e itens/mercadorias foram desconsiderados quando da fiscalização e autuação, o que, se assim não fosse, certamente inexistiria o lançamento.

Verifica, dos documentos acostados e as próprias Notas Fiscais que poderão ser verificadas, a sua escrituração está completamente correta nos itens que assim deveriam ser feitos. Outros tantos, foram oriundos de ajustes de inventários, devolução por avaria ou troca, remessa de paletes ou vasilhames, remessas em comodato, uso ou consumo próprio, tudo conforme planilhas anexas e documentos fiscais que poderão ser consultados eletronicamente.

Invoca o artigo 652 do Decreto 6.284/97 (RICMS/BA) transcrito, que em caso de devolução de mercadoria é permitido o crédito do ICMS lançado na Nota Fiscal de Devolução, sendo, portanto, indevida a cobrança pretendida pelo autuante.

Lembra que de acordo com a regra-matriz de incidência do ICMS, prevista na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, não basta ocorrer a simples saída da mercadoria para surgir a obrigação tributária, sendo necessária a realização de operação mercantil que importe na transferência de titularidade da dita mercadoria.

No caso em análise, aponta que em alguns lançamentos indicados pelo autuante, não se realizou qualquer operação mercantil no momento da saída dos bens utilizados no armazenamento, pois os mesmos não são mercadorias, não deixaram de pertencer, em momento algum, ao seu proprietário de direito, a exemplo dos paletes, vasilhames, comodatos, etc., que são fornecidos pelo fabricante, com o intuito de viabilizar o transporte e armazenamento da mercadoria, exigindo que os mesmos sejam devolvidos posteriormente.

No caso do fornecimento de vasilhames, ressalta que não importa no pagamento de qualquer valor em contraprestação, pois, como dito, o objeto do negócio é o líquido comercializado, e não a embalagem, e no caso dos paletes, seria a mercadoria que foi/será transportada sobre eles.

Reforça que, sendo assim, não há que se falar em incidência do ICMS, conforme entendimento pacificado tanto na doutrina, como na jurisprudência, exemplificando com texto de Roque Carrazza.

Lastreado em tal tese, garante que esta previsão torna o Auto de Infração totalmente insubsistente, uma vez que o contribuinte estava amparado por lei ao deixar de proceder os recolhimentos apontados pelo autuante, e ademais, caso tivesse efetuado o recolhimento de tais valores, teria direito ao crédito, reproduzindo o artigo 93 do RICMS/97.

Pelas expostas razões, notadamente a desconsideração à legislação aplicada à operação e aos elementos contidos nos documentos fiscais, deve a infração ser considerada insubsistente, e desconstituída de pleno direito e caso não seja esse o entendimento, que seja a mesma revisada com base na planilha apensada, e na real análise dos documentos fiscais.

Informa que em relação a parte das ocorrências, efetuou o pagamento do débito incontroverso no Auto de Infração, no valor de R\$ 18.745,97, de acordo com o Documento de Arrecadação anexado, e conforme planilha demonstrativa.

Requer, pois, seja homologado o pagamento referido, e reconhecida a extinção do crédito tributário em comento, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

Aborda, a seguir, o fato de a multa constituir sanção a ato ilícito e no entendimento do autuante, supostamente não abrangido pela vedação ao confisco, não tem o condão de afastar o juízo de que a sua aplicação deve estrita observância ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de ferir o Estado Democrático de Direito, contido no artigo 1º da Constituição Federal.

Aponta que a proporcionalidade possui três aspectos: adequação (idoneidade do meio para alcançar o fim), necessidade (não como a aptidão para realizar o fim, e sim, como a sua realização pelo meio menos gravoso) e proporcionalidade em sentido estrito (colisão de direitos igualmente protegidos).

No caso em comento, aduz que a multa atinge ao primeiro requisito, porque se revela mecanismo eficiente na punição por descumprimento de obrigação, todavia lhe faltam os dois últimos requisitos, sendo razoável que seja fixada em patamar elevado, mas que não o seja em excessiva onerosidade, representada pela alíquota aplicada, sob pena de constituir meio por demais gravoso.

Tal percentual se revelaria, ainda, a desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito porque a par do cabimento da sanção, não pode ser desprestigiada de forma abusiva a proteção à propriedade, veiculada na Constituição Federal, artigo 5º, inciso XII.

Desrespeita, também, o princípio da razoabilidade, entendido como a verificação se o fato é absurdo ou não, em atenção ao devido processo legal, previsto no artigo 5º, inciso LIV, da Carta Magna, que, no caso sob análise, restou constatado pela desvirtuação das finalidades sancionatórias e inibitórias, para se pretender uma vantagem excessiva, que se configura em enriquecimento ilícito, principalmente neste caso em que o tributo foi devidamente recolhido, ou utilizado o seu crédito em respeito à legislação vigente, pelo autuado.

Conclui no sentido de que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração em exame, homologado o pagamento efetuado, se cancelando o crédito tributário subsistente e determinando-se o arquivamento do presente, ou caso assim não entendido, seja reduzida a multa abusiva aplicada.

Requer, de igual modo, a produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada de documentos em anexo e *a posteriori*, em especial os comprovantes de pagamento dos DAE recolhidos, bem como Notas Fiscais que forem necessárias.

Por fim, pede que o advogado subscritor da peça seja intimado das sessões de julgamento, bem como para prestar qualquer esclarecimento adicional, na forma preconizada na legislação, sob pena de nulidade.

Acostou documentos de fls. 78 a 370.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 372 e 373, protocolada em 04/10/2022, apesar de encaminhada em 12/12/2019, inicialmente, protesta contra a natureza meramente protelatória do pedido de nulidade das notificações, apresentado pelo patrono do autuado, por não preencher os requisitos básicos do processo administrativo fiscal, haja vista que o presente feito, seja através da sua peça vestibular, seja através das planilhas e demonstrativos que integram o próprio Auto de Infração, atende a todos os requisitos formais e inerentes ao contraditório, sobretudo no sentido da perfeita descrição dos fatos, como pode ser formalmente comprovado em uma mínima análise.

Com relação ao mérito, a defesa menciona como fundamentação legal de sua tese defensiva, o artigo 652 do Decreto 6.284/97, que trata da hipótese do aproveitamento do crédito fiscal destacado na nota de devolução, matéria essa, até de certa forma alheia à infração apurada.

Considera não demonstrada através do quanto exposto, onde ocorreu a inconsistência do levantamento fiscal efetuado, razão por quanto, tal questionamento deve ser desconsiderado.

Com relação à alegação de que os paletes, vasilhames e produtos em comodatos não deveriam ser tratados como mercadorias, não restou demonstrado através dos elementos constantes nas EFD – Escrituração Fiscal Digital a sua classificação, nem quanto à descrição do itens, nem quanto a natureza da operação. Ademais, a peça defensiva não apresenta de forma explícita e taxativa as oportunidades em que tal argumentação se insere.

Por fim, em relação a apresentação na pag. 61, de demonstrativo de parcela reconhecida e incontroversa, no montante de R\$ 18.745,97, e considerando, que não restou demonstrado em que circunstâncias houve falha do levantamento fiscal na apuração do recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, opina pela procedência integral do Auto de Infração em análise.

Distribuído para instrução e julgamento, em 27/10/2022, a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência dirigida ao autuante (fl. 376), a fim de que fosse prestada nova informação fiscal indicando os CFOP em que foram registradas as operações contestadas pelo autuado, bem como a forma de registro dos paletes e vasilhames na EFD, apresentando planilha em que estes produtos estejam segregados do restante da autuação, ou seja, com os produtos remanescentes, nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

De tal informação deveria ser o autuado devidamente cientificado, com concessão do prazo de dez dias para manifestação, caso desejasse.

O autuante, às fls. 380 e 381, atendendo aos termos da diligência requerida, informa que em atenção à solicitação de fl. 376, procedeu a elaboração de novos demonstrativos (inclusive de débito), excluindo os itens “pallets e vasilhames”, conforme solicitado pelo Senhor Relator.

*Ex officio*, procedeu, também, a exclusão dos itens querosene, aparelho de barbear, autopaper A4, óleo King, carga Mach 3, além dos palets e vasilhames, determinados na diligência.

Informa ainda, que as alterações só recaíram sobre o exercício de 2016, pois nos demais esses itens não estão relacionados.

Apresenta o novo demonstrativo relacionado ao período de 2016, sendo que os demais exercícios permaneceram sem alteração.

Ressalta, por fim, que nos períodos (2017 e 2018) não se aplica a solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, haja vista que não foram relacionados os itens indicados.

Cientificado por meio de mensagem encaminhada pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 08/11/2023, com ciência tácita em 14/11/2023 (fls. 385 a 387), o sujeito passivo não se manifestou, nos termos do despacho de fl. 388.

Os autos foram encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 06/12/2023, recebidos no órgão julgador em 11/12/2023 (fl. 388), e distribuídos a este relator em 18/12/2023 (fl. 388-v), sendo analisado, concluída a sua instrução e tido como apto para julgamento.

Registrada a presença na sessão de julgamento do advogado da empresa Dr. Philippe Augusto Ramos de Jesus, OAB/BA 57.895, para fins de sustentação oral, na qual sustentou que conforme exposto, a autuação deve ser nula pois não foram identificadas as Notas Fiscais que ensejaram a autuação, prejudicando a sua defesa, pelo seu cerceamento, observando os ditames legais e jurisprudenciais.

No mérito, destaca que a autuação não perfaz a devida aplicação da alíquota diferenciada, em função da planilha apresentada pela defesa, inclusive com produtos listados que não deveriam integrar a autuação, sendo corretamente aplicadas as respectivas alíquotas.

Fala ser patente a ilegalidade na cobrança do lançamento, e a retirada de itens que integram o mesmo implicam em nulidade do levantamento.

Reitera o recolhimento e a homologação do mesmo.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS. A ciência do Auto de Infração se deu, de forma pessoal, por representante da empresa, em 08/10/2019 (fls. 03 e 05). Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 07 a 39 e na mídia de fl. 40.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a 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.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Analisando as questões preliminares postas pela defesa, na impugnação apresentada, especialmente quanto as colocações defensivas, e verificando os elementos que compõem o presente, constato inexistirem vícios processuais, como, aliás, já pontuado em momento anterior.

Como já dito, a infração se encontra descrita no demonstrativo acostado em mídia de fl. 40, do qual o contribuinte recebeu cópia, tanto é assim que apresentou observações juntamente com a defesa apresentada, tomando tal demonstrativo como base, e exercendo de forma e maneira plena

a ampla defesa e o contraditório, bem como os diversos outros princípios do processo administrativo fiscal, em conformidade com as exigências legais.

Em tal demonstrativo, de forma detalhada, se encontra indicado o período, CNPJ, data, CFOP, número do documento fiscal, item, NCM, código, descrição do item, valor, desconto (em havendo), valor da base de cálculo do ICMS informada, alíquota do imposto informada, valor do ICMS informado, valor da base de cálculo auditada, eventual redução de base de cálculo aplicada, valor da base de cálculo reduzida auditada (se cabível), alíquota auditada, valor do imposto auditado e diferença de imposto apurada.

Descabe, pois, qualquer argumentação defensiva de que o lançamento seria nulo diante da falta de discriminação das Notas Fiscais e respectivos valores, bem como de todos os demais elementos obrigatórios por lei que serviriam de amparo legal para o levantamento efetuado.

Ademais, a irregularidade apurada se encontra devidamente demonstrada no levantamento fiscal, reitero, sendo o imposto apurado conforme o fato descrito no corpo do Auto de Infração, estando presentes os pressupostos de validade processual, não estando ausentes quaisquer dos requisitos essenciais à lavratura do Auto de Infração, razão e motivo para a rejeição do argumento posto.

Isso diante do fato de o lançamento de ofício não estar em conformidade com as hipóteses contidas no artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação, tal como requerido na impugnação apresentada.

Desta maneira, não se encontra caracterizado qualquer fato ou elemento que pudesse propiciar o alegado cerceamento do direito de defesa, até diante deste princípio basilar do direito, nada mais sendo do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade, o que, de fato, conforme já relatado, aconteceu.

Vicente Greco Filho 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.

Logo, o direito de ampla defesa do sujeito passivo foi amplamente garantido e exercido, estando, pois, cristalina a desnecessidade de se reabrir prazo para apresentação de defesa, quando os elementos essenciais à análise da infração já se encontravam em poder do contribuinte, possibilitando ao mesmo exercer a sua defesa, o que não ocorreu por sua única vontade.

Quanto a alegada nulidade ao argumento de não ter sido citada a legislação aplicável na correção monetária, bem como nos juros utilizados para o cálculo das multas dela advindas, acarretando cerceamento do direito de defesa, igualmente não posso albergar.

Em primeiro lugar, pelo fato de que a ninguém é dado o direito de alegar desconhecimento da lei, e neste caso, o artigo 102 do Código Tributário do Estado da Bahia, em seu inciso II (*Os débitos*

*tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios se reclamados através de Auto de Infração, 1% por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 dias de atraso) e § 2º, inciso II: (Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado), sendo estes os critérios e base legal para tal.*

Em segundo lugar, pelo fato de ter o sujeito passivo reconhecido e recolhido parte do débito lançado, por si só, já demonstra a higidez e consistência dos débitos lançados no Auto de Infração, concorrendo para a rejeição do argumento posto.

Em relação ao pleito para a realização de diligência formulado, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” 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;*

A justificativa de tal negativa, se pautava no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, em suas operações, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais recebidas, emitidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

A reforçar a negativa ora firmada, o autuante, em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal analisou devidamente os elementos defensivos, comparando-os com os contidos no lançamento, inclusive acolhendo os argumentos postos em relação à arguição defensiva, o que torna desnecessária qualquer outra providência em tal sentido.

No mérito, a defesa, de forma extremamente objetiva, apontou os pontos de discordância entre a acusação e o seu entendimento, tendo o autuante inicialmente, quando da sua informação fiscal prestada, mantido a autuação de forma integral.

Diante da alegação defensiva quanto a inclusão de operações com paletes e vasilhames, considerados tributados pelo autuante, e frente do entendimento da Junta de Julgamento Fiscal pela realização de diligência com o fito de se esclarecer não somente a matéria, como, também, o tratamento tributário dado pela empresa a tais produtos, o autuante, revisou o levantamento feito.

Nesta oportunidade, procedeu revisão do levantamento, retirando da autuação não somente as operações com paletes e vasilhames, comprovadamente não comercializados pela empresa, como, de igual modo, outros produtos que haviam sido apontados na impugnação, através de observações realizadas nas planilhas originalmente elaboradas pelo mesmo, reduzindo os valores lançados, e ainda que intimado a tomar conhecimento dos novos valores, a empresa autuada não se manifestou em sentido contrário àqueles indicados e retificados, o que pode ser interpretado como concordância tácita.

Vejamos, pois, os ajustes realizados.

APARELHO PROBAK II (NCM 8212.10.20). O item 9.27 do Anexo 1 ao RICMS/12 previa a substituição tributária para tal NCM, em 2016, relativa ao produto descrito como “Aparelhos e lâminas de barbear”, o que justifica a exclusão do produto do levantamento.

O mesmo acontece para os exercícios de 2017 e 2018.

CARGA MACH 3 72 x 2 (NCM 8212.10.20). Mesma situação anterior, devendo ser retirado do levantamento em 2016, 2017 e 2018, juntamente com os demais aparelhos e lâminas com mesma NCM.

ÓLEO KING 4x6x100 ml (NCM 2710.19.31). O item 6.7 do Anexo 1 ao RICMS/12 em 2016 continha a previsão para substituição tributária para esta NCM, na descrição de “Óleos lubrificantes derivados de petróleo”, o que torna igualmente correta a exclusão ocorrida.

Idem para os anos de 2017 e 2018.

AUTOPAPER A4 (NCM 4802.56.10). no item 12.31 do Anexo 1 ao RICMS/12 se determinava a incidência da substituição tributária para “Papel cortado ‘cutsizes’ (tipo A3, A4, ofício I e II, carta e outros)” na NCM 4802.56, o que viabiliza a exclusão realizada.

Mesma situação tributária ocorre em 2017 e 2018.

QUEROSENE (NCM 3405.20.00). Inexistia previsão para substituição tributária para esta NCM em 2016, para o produto querosene, e sim, para a NCM 2710.19.19, no item 6.4 do Anexo 1 ao RICMS/12, para “Querosenes, exceto de aviação”, o que justifica a manutenção deste item, com tal NCM no levantamento.

De igual modo, para 2017 e 2018, inexistia previsão de substituição tributária para tal NCM 3405.20.00.

A justificação para tal procedimento se estriba no entendimento consolidado na 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. nº 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.

Neste caso, ainda que haja a descrição do produto, a NCM não corresponde àquela inserida no Anexo 1 ao RICMS/12.

Quanto ao querosene de NCM 2710.19.19 fica excluído do levantamento realizado, pelo fato de tal NCM constar expressamente do Anexo 1 ao RICMS/12 com tal descrição (querosenes, exceto de aviação).

Em relação as operações nominadas como “Simples Remessa Ajustes de Estoques” e “Ajuste de Inventário” constante do levantamento, observo que o CFOP utilizado foi o 5949, que diz respeito

a “Remessa ou Retorno de Locação de Bens”, incompatível com as operações ditas realizadas, uma vez que se referem a produtos como creme de leite, condicionador para cabelos, charque, bebida mista, dentre outros.

Tal CFOP 5949 diz respeito a “Outra saída de mercadoria ou prestação de serviços não especificada”, sendo aplicado como já dito, em operações de remessa ou retorno e locação de bens, e também, utilizado quando a mercadoria ou o serviço prestado não se encaixa nas outras especificações e códigos definidos na tabela de CFOP, já que em sua configuração na emissão dos documentos fiscais não é necessário destacar nenhum tipo de tributação.

Porém ao que parece, tal CFOP foi usado no lugar de outro código que seria o correto para aquela operação o que pode ser interpretado como elemento para fugir a tributação do imposto uma vez que os documentos emitidos se encontram com inconformidade com a verdadeira operação, qual seja, a de ajustes de estoques.

Tais ajustes de estoques importam em alguns procedimentos. O contribuinte emitirá Nota Fiscal nos casos em que mercadoria entrada no estabelecimento para industrialização ou comercialização perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio, ser utilizada com fim alheio à atividade do estabelecimento ou ser utilizada ou consumida no próprio estabelecimento. Em tais hipóteses, a Nota Fiscal deverá ser emitida com o CFOP 5.927, sem qualquer destaque do valor do ICMS, sendo indicado como destinatária a própria empresa remetente.

Assim, as operações de ajustes de estoques, como visto, não se submetem à tributação, devendo os créditos fiscais apropriados quando das entradas serem devidamente estornados pelo contribuinte, procedimento que deveria ter sido averiguado pelo autuante, quando do desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, do que não se tem notícia nos autos. Desta forma, os lançamentos a tal título, ainda que com o CFOP incorreto, devem ser retirados do levantamento em todo o período auditado, o que faço neste momento.

Embora o autuante tenha firmado inexistirem operações com paletes e vasilhames nos exercícios de 2017 e 2018, motivo para apenas processar alteração no ano de 2016, esclareço que foi identificada, por exemplo, operação com paleta em 2017, na Nota Fiscal 27.602, datada de 19/01/2017, bem como em 2018, através da Nota Fiscal 43.313, datada de 30/01/2018, com tal produto, razão pela qual este relator revisou todos os lançamentos do período, em busca da verdade material, e no intuito de realizar a necessária justiça fiscal, excluindo as ocorrências constatadas, bem como a dos demais produtos não sujeitos à tributação, inseridos no levantamento realizado.

O mesmo pode ser dito em relação a produtos retirados do levantamento em 2016 e ditos pelo autuante/diligente não constarem em 2017 e 2018, como os aparelhos de barbear e lâminas, igualmente retirados neste momento.

Em relação aos exercícios de 2017 e 2018, observo que embora o autuante em sede de diligência tenha mantido os valores originariamente lançados, ao argumento de que inexistiam produtos a serem excluídos, observo ter o mesmo lançado como tributados os produtos “Mistura para Bolos” diversos sabores e marcas, de NCM 1901.2, cuja previsão para substituição tributária se encontra no item 11.14.3 do Anexo 1 ao RICMS/12, na seguinte descrição: “*Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg*”, o que se enquadra perfeitamente na descrição dos produtos autuados, que possuem peso de 450 g, inferiores aos 5 Kg e determinam a exclusão do levantamento realizado.

Também em relação aos “Condicionadores”, esclareço que na Instrução Normativa 05/2016, em seu Anexo Único, a NCM 3305.9 tem previsão para aplicação do adicional de 2% para “Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo

condicionadores” (grifei), o que determina a exclusão no levantamento dos condicionadores com tal NCM ali incluídos.

Quanto a menção a dispositivos no RICMS/97, aprovado pelo Decreto 6.284/97, não posso levar em consideração, tendo em vista a sua revogação ocorrida em 01/04/2012, diante da edição do Decreto 13.780, o qual instituiu o novo RICMS, e que em seu artigo 494 revogou expressamente o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997 até então vigente.

Em relação a insurgência defensiva em relação ao percentual de multa aplicada, 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.

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 diversas decisões daquela Corte, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

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.

Pelas expostas razões, tenho o presente Auto de Infração como parcialmente subsistente em R\$ 64.487,92, conforme demonstração a seguir:

**2016**

Janeiro	R\$ 867,33
Fevereiro	R\$ 546,96
Março	R\$ 407,82
Abril	R\$ 311,64
Maio	R\$ 958,62
Junho	R\$ 714,26
Julho	R\$ 198,09
Agosto	R\$ 470,68
Setembro	R\$ 197,01
Outubro	R\$ 729,91
Novembro	R\$ 428,62
Dezembro	R\$ 499,50

**2017**

Janeiro	R\$ 1.396,37
Fevereiro	R\$ 746,51
Março	R\$ 547,24
Abril	R\$ 153,52
Maio	R\$ 851,28
Junho	R\$ 1.119,37
Julho	R\$ 554,55
Agosto	R\$ 745,85
Setembro	R\$ 450,14
Outubro	R\$ 838,07
Novembro	R\$ 1.705,43
Dezembro	R\$ 3.075,37

**2018**

Janeiro	R\$ 5.498,09
Fevereiro	R\$ 6.338,40
Março	R\$ 2.553,92
Abril	R\$ 1.205,59
Maio	R\$ 1.800,67
Junho	R\$ 2.859,71
Julho	R\$ 1.866,28

Agosto R\$ 3.541,61  
Setembro R\$ 3.823,58  
Outubro R\$ 5.664,53  
Novembro R\$ 4.031,97  
Dezembro R\$ 6.789,43

### 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. **206892.0008/19-4**, lavrado contra **R F ATACADO DE ALIMENTOS S. A.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o valor de **R\$ 64.487,92**, agregado da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

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

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURICIO SOUZA PASSOS – JULGADOR