

A. I. Nº - 206837.0012/23-2  
AUTUADO - JMD COMERCIAL DE ALIMENTO LTDA.  
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0165-02.24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Comprovado nos autos que o comércio de varejo geral de supermercado (atividade do contribuinte autuado) não está contemplado para usufruir da redução de base de cálculo (carga tributária equivalente a 4%), benefício previsto no art. 267, VI, do RICMS-BA. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/11/2023, exige o valor de R\$ R\$ 630.552,74, em decorrência da seguinte infração:

**Infração 1 – 003.002.006:** Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

**Complemento:** O Contribuinte, conforme consta no INC - SEFAZ elegeu, adotou e informou como CNAE PRINCIPAL, o código 4729699 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente. Como CNAE's SECUNDÁRIAS adotou os seguintes códigos: 4721102 -Padaria e confeitoria com predominância de revenda; 5611201 - Restaurantes e similares e 5611203 -Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares. A CNAE PRINCIPAL adotada, assim como, as CNAEs secundárias, ensejou o Contribuinte adotar o regime de Apuração Mensal do ICMS Simplificada, previsto no Art. 267, Inciso VI do RICMS-BA. O referido artigo e inciso prevê a redução da base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais. Estabelece ainda o referido Inciso VI que “das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitorias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento)”. Após a análise das operações relativas aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022 verificou-se a preponderância das atividades realizadas. Os procedimentos de verificação foram efetuados com base nas EFDs, mesmo sem a realização das correções que foram objeto de Intimações. Foram objeto de análise, os itens de mercadorias adquiridos e comercializados pelo Contribuinte, de modo a verificar se as atividades comerciais realizadas possibilitavam o enquadramento nas atividades previstas no Inciso VI do Art. 267. Foi constatado, conforme dados obtidos, a partir das EFDs (ver Anexo 1 2019JMD ResumoPorItemTodos; Anexo 2 2020JMD ResumoPorItemTodos; Anexo 3 2021JMD ResumoPorItemTodos; e Anexo 4 2022JMD ResumoPorItem\_Todos) que as atividades preponderantes do Contribuinte, seja examinando o volume de itens na Entrada ou na Saída, não apontavam a preponderância da fabricação própria dos itens comercializados, nem como Padaria, Restaurante ou mesmo Lanchonete. Nos referidos Anexos (1;2; 3 e 4) é possível verificar os seguintes percentuais de Entrada inerentes aos Insumos de Produção: da ordem de 0,4% (2019); 0,4% (2020); 0,5% (2021); e 1,3% (2022). Quando considerado as Vendas (Saída) decorrentes de Produção Própria os percentuais foram de 1,7% (2019); 1,9% (2020); 3,2% (2021); e 3,7% (2022). Em nenhuma das situações consideradas para exame (Entrada ou Saída) há a preponderância de insumos ou vendas de itens de mercadorias resultados de Produção Própria. Adicionalmente, foram considerados, nos exercícios

examinados, a quantidade e tipo de itens de mercadorias comercializadas, cujos dados podem ser verificados nos mesmos Anexos 1; 2; 3 e 4. Ainda que tenha o Contribuinte tenha utilizado códigos de mercadorias diferentes (Entrada e Saída) para os itens comercializados, foram identificados a presença de 18.756 códigos de mercadorias no ano de 2019; 13.071 itens no exercício de 2020 e 13.120 itens no exercício de 2021 e 10.518 itens no exercício de 2022, evidenciando não se tratar de uma padaria, confeitaria, restaurante ou mesmo lanchonete, enquanto atividade preponderante ou principal. O exame efetuado permitiu considerar que o Contribuinte não se enquadra no código CNAE PRINCIPAL. Também, foram examinados, auditados as EFDs, com a constatação de omissões de registros e inconsistências, sendo o Contribuinte intimado a realizar as correções nas EFDs, por 2 (duas) vezes, via DTe e via e-mail do Contador constante no INC Fiscal do Contribuinte, com o envio dos relatórios detalhados por mês e tipo de inconsistência ou omissão nos registros, assim como, a autorização prévia para reapresentação das EFDs, o que não foi realizado no prazo estabelecido. Todos os contatos foram efetuados via DTe ou e-mail do Contador, que não veio a se pronunciar. Profissionais que eviram mensagens via e-mail, mesmo sem terem apresentado qualquer prova de autorização para representação do Contribuinte tiverem respostas as indagações, exceto quanto a extensão de prazo para correção EFDs, seja por haver mais de uma Intimação, além do prazo transcorrido entre a ciência da Intimação e as mensagens enviadas, inclusive, após o vencimento da segunda intimação. Com base nas Informações dos Sistemas Internos da SEFAZ foi possível validar os dados e informações necessárias para o exame das operações fiscais do Contribuinte nos exercícios em fiscalização, sendo gerado os Demonstrativo de Reapuração Mensal do ICMS (Anexos Anexo 5 2019 JMD Auditoria Apuração ICMS; Anexo 6 2020 JMD Auditoria Apuração ICMS; Anexo 7 2021 JMD Auditoria Apuração ICMS; e Anexo 8 2022 JMD Auditoria Apuração ICMS). O procedimento adotado, foi de, mensalmente, apurar os Créditos de ICMS, a partir dos dados obtidos no Sistema SINTEGRA, uma vez que o Contribuinte não apresentou todos os registros em EFDs das Notas Fiscais de Entradas. Tais créditos foram considerados para a Apuração do ICMS devido. Sobre as operações de saídas foram aplicadas as alíquotas de ICMS previstas para o respectivo item de mercadoria comercializado, naturalmente sem a redução de base de cálculo. Os itens de padaria, assim como hortifrutis foram tratados como isentos. Os recolhimentos efetuados, assim como, os valores relativos a Antecipação Parcial e Denúncia Espontânea foram considerados e abatidos para o estabelecimento da diferença de ICMS a recolher, objeto do presente Auto de Infração, tendo sido gerado os Anexos de Auditoria Conta Corrente ICMS, nominados de Anexo 5 2019 JMD Auditoria Apuração ICMS; Anexo 6 2020 JMD Auditoria Apuração ICMS; Anexo 7 2021 JMD Auditoria Apuração ICMS; e Anexo 8 2022 JMDP Auditoria Apuração ICMS. Cada Anexo mencionado possui 8 (oito) ou 9 (nove) ABAS contendo os dados utilizados para a reapuração. A ABA Apuração é a primeira em cada anexo e está destacada na cor vermelha.

**Período:** janeiro a dezembro de 2019, janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021 e 2022.

**Enquadramento legal:** Art. 29, §§ 8º da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 267 a 268 (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa 60%:** Artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O patrono do autuado apresenta a Impugnação de fls. 90/91v, que inicialmente descreveu a infração e a descrição da autuação. Posteriormente reproduziu a alegação que a fiscalização “CNAE PRINCIPAL adotada, assim como, as CNAEs secundárias, ensejou o Contribuinte adotar o regime de Apuração Mensal do ICMS Simplificada, previsto no Art. 267, Inciso VI do RICMS-BA”.

Afirma que não existe “regime de Apuração Mensal do ICMS Simplificada” no RICMS, pois o art. 267, VI do RICMS, trata de redução e base de cálculo, onde reproduziu o dispositivo. Salienta que o autuante confirma as atividades da autuada: “O Contribuinte, conforme consta no INC - SEFAZ elegera, adotou e informou como CNAE PRINCIPAL, o código 4729699 – Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente. Como CNAE's SECUNDÁRIAS adotou os seguintes códigos: 4721102 - Padaria e

*confeitaria com predominância de revenda; 5611201 - Restaurantes e similares e 5611203 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares".*

Assinala que a autuada se enquadra perfeitamente no inciso VI, do art. 267 do RICMS, fazendo jus à aplicação de a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento). Ademais, disse que o inc. VI, do art. 267 do RICMS, não traz nenhuma outra condicionante que não seja:

- a)** é defeso a utilização de quaisquer outros créditos fiscais;
- b)** não pode alterar a sistemática de tributação no mesmo exercício;
- c)** as transferências e devoluções de mercadorias ocorrerão com destaque do ICMS, mas sem ônus tributário para o emitente;
- d)** o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte.

Ressalta que o auditor fiscal utiliza de subjetividades para desclassificar a aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 267, VI do RICMS, quando o próprio dispositivo não trata da forma adotada pelo auditor fiscal. Reporta que recentemente o legislador baiano adotou como critério para uso do benefício de redução de base de cálculo previsto no inc. VI, do art. 267 do RICMS, o critério de aplicação exclusiva com alimentos e bebidas preparados neste Estado pelo próprio contribuinte em seus estabelecimentos, critério este a vigorar a partir de 01 de março de 2024, conforme Decreto nº 22.539/24, sendo que nenhum outro critério havia que permita o auditor fiscal desclassificar o uso do benefício pela autuada, pois o auditor fiscal aborda o uso do SINTEGRA para apurar os créditos fiscais.

Afirma que a autuada não apresentou arquivos eletrônicos no leiaute do Convênio ICMS 57/95.

Finaliza requerendo pela improcedência do auto de infração.

Prestada informação fiscal às fls. 98/103. Informa que no curso da auditoria intimou o contribuinte para efetuar as correções nos registros EFD, inclusive, para apresentação dos registros relativos ao Inventário do exercício de 2020, mas ele não efetuou qualquer correção nas EFDs transmitidas. Por zelo, as Intimações, acompanhada pelos respectivos e detalhados relatórios apontando as omissões e inconsistência dos registros foram encaminhados para o Representante Contábil do Contribuinte, cadastrado no sistema INC – SEFAZ, pelo Contribuinte, sendo efetuada, por 2 (duas) vezes, as Intimações e não atendidas procedeu os exames indicados em Ordem de Serviço, com a lavratura do Auto de Infração, com as infrações identificadas, com base nas informações fiscais obtidas, cuja detalhada caracterização encontra-se na Descrição dos Fatos do Auto de Infração.

Consigna que em razão do montante das Infrações identificadas nos exercícios fiscalizados (2019; 2020; 2021 e 2022), as Infrações foram desdobradas no Auto de Infração acima mencionado e no Auto de nº 206837.0011/23-6.

Assinala que conforme descrição detalhada elaborada e presente na Descrição dos Fatos, os exames das operações comerciais demonstraram que a adoção da CNAE principal foi utilizada para contemplar o uso do benefício da redução da base de cálculo, não coadunado com os itens comercializados pelo Contribuinte. Reporta que na descrição da Infração (003.002.006) é descrito os procedimentos adotados, assim como, a menção dos Anexos que demonstram e comprovam a utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do ICMS, frente ao tipo de atividade desenvolvida.

Afirma que o Contribuinte recebeu cópia de todos os dados utilizados nos exames e cálculos, assim como, dos procedimentos que ensejaram o entendimento de uso indevido da redução da base de cálculo considerando os itens, os valores, as quantidades comercializadas em cada um dos exercícios fiscalizados, sendo verificado que o Contribuinte não pode ser considerado uma unidade econômica que se enquadra no previsto no Art. 265 do RICMS-BA. Também assinala que

os Anexos 1; 2; 3; e 4, cujos resumos estão presentes na pág. 33 do PAF, apresentam a movimentação comercial do Contribuinte, merecendo destaque os tipos e os valores identificados nas Entrada e Saída de mercadorias, sendo enfatizado, em cada um dos exercícios, o montante de Saídas relativas a vendas decorrentes de produção própria, ainda que, o predomínio é de mercadorias para revenda.

Destaca que a quantidade de itens de mercadorias cadastrados, uma referência indicativa para o porte, complexidade e tipo de unidade de negócios do Contribuinte, e mesmo que tenha havido para algumas mercadorias, a utilização de um código para a Entrada e outro para a Saída, ainda assim é expressiva diversidade de itens comercializados. Complementa que, a título de menção, cuja verificação se fez nos mencionados Anexos 1; 2; 3; e 4, cabendo destacar que foram identificados no ano de 2019 a presença de 18.756 códigos e itens de mercadorias cadastrados e com efetiva movimentação, no exercício de 2020 foram identificados o uso de 13.071 códigos e itens de mercadorias utilizados; no exercício de 2021 foram identificados o uso de 13.120 códigos e itens; enquanto no exercício de 2022 foram detectados o uso de 10.518 códigos e itens de mercadorias com efetiva utilização.

Reitera que na Descrição dos Fatos presente no Auto de Infração, em cada um dos exercícios foram examinados a movimentação de cada um dos itens de mercadorias efetuada pelo Contribuinte, em cada exercício, de modo a verificar a efetiva congruência entre o código da CNAE adotada e o perfil do Contribuinte, a partir das suas atividades e operações comerciais. E que os dados que subsidiaram os exames e a elaboração dos Anexos 1; 2 e 3 foram obtidos a partir das EFDs apresentadas pelo Contribuinte e pelo Sistema SINTEGRA.

Após trazer as preliminares sobre o procedimento da autuação, resumiu os argumentos defensivos e passou a rebater:

Esclarece que o destaque dado pelo Contribuinte, no início das alegações de defesa apresentada, ao uso, por parte do Autuante, do termo “regime de apuração mensal do ICMS Simplificada”. O referido trecho está na Descrição dos Fatos, e mesmo que considerado inadequado ou inapropriado, pela não menção na legislação, ainda assim se caracteriza como um regime simples de apuração do ICMS, sendo utilizado para distinguir do regime de apuração Normal.

Pontua e considera o teor da Infração 01 – Código 003.002.006 que descreve a infração como: “*Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo*”, portanto, em consonância com a legislação. Ainda no mesmo campo descrito é efetuado o detalhamento e configuração, assim como, os procedimentos adotados para apuração do valor devido ou correto, assegurando ao Contribuinte, os créditos que faz jus.

Disse que não confirma a congruência entre a CNAE adotada pela Autuada. Reitera que não há qualquer validação pelo Autuante das CNAEs elegidas pelo Contribuinte, sendo do Contribuinte a responsabilidade pela adequada adoção do código, tendo o Autuante transcrita as CNAE adotadas e informadas pelo Contribuinte e que consta no INC-SEFAZ.

Constatou que a CNAE PRINCIPAL adotada pelo Contribuinte não se mostrava adequada e compatível com as atividades desenvolvidas pela Autuada, o que ensejou o exame das operações comerciais (ver Anexos 1; 2; 3; e 4 – pág. 33 do PAF), com especial atenção aos Resumos. Salienta que em CD-ROM anexado ao PAF na pág. 79, consta os mencionados anexos, com o detalhar de todas as movimentações fiscais do Contribuinte e que foram utilizados para a elaboração dos resumos mencionados.

Fala que a partir dos exames das operações comerciais, foi possível identificar que a Autuada adotou CNAE inadequado e incompatível com as operações, vindo a partir da adoção da CNAE obter vantagem indevida com a redução dos valores apurados de ICMS.

Disse que considera necessário, o resgate do que dispõe a legislação acerca da CNAE, sua importância para o acompanhamento e desenvolvimento das operações comerciais e fiscais realizadas pelo Contribuinte, o qual assume a responsabilidade do correto enquadramento e que

foi menosprezado ou considerada de menor importância pelo Contribuinte, seja pela vã tentativa de alterar, por mais de uma vez, durante o período de realização da fiscalização.

Ressalta que a CNAE - Classificação de Atividades Econômicas é um procedimento que busca padronizar, em todo o território nacional, os códigos de atividades econômicas e os critérios de enquadramento usados pelos mais diversos órgãos da administração tributária do Brasil, ou seja, Federal, Estadual e Municipal.

Observa que a CNAE é aplicada a todos os agentes econômicos que se encaixam na produção de bens e serviços. Isso inclui empresas e organismos públicos ou privados, estabelecimentos agrícolas, instituições sem fins lucrativos e até mesmo agentes autônomos (pessoa física). Lembra que a CNAE é representada por um número de 7 dígitos, regulado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, e que tem por principal objetivo categorizar e organizar as atividades econômicas em exercício pela organização, por meio de códigos e a partir dele definir a tributação da empresa, cabe destacar, de acordo com a sua atividade econômica principal.

Consigna que esses códigos, são padronizados e adotados em todo o País, sendo utilizados, como mencionado anteriormente, nos cadastros e registros da administração federal, estadual e municipal, sendo o seu principal propósito proporcionar melhorias na gestão tributária e conseguir reduzir, evitar e controlar ações fraudulentas.

Destaca que, a partir do uso e classificação da CNAE há a contribuição e subsídio para às decisões dos órgãos públicos, e assim, oportunizar o aprimoramento da própria legislação tributária, conforme cada Contribuinte possui ao menos uma CNAE que define a sua atividade econômica, contudo, é possível que se tenha mais de uma, como é o caso da Autuada, havendo um principal, definido pela atividade de maior incidência, sendo as outras atividades consideradas como secundárias.

Reporta que a correta identificação e cadastramento da CNAE em consonância com as atividades do Contribuinte é essencial, pois na NFe, a CNAE define a tributação, ainda que o código não apareça na DANFE, importante esclarecer. Ainda a título de complementação, cabe lembrar que a tabela de códigos e denominações da CNAE foi oficializada pelas Resoluções IBGE/CONCLA nº 01 de 04 de setembro de 2006 e nº 02, de 15 de dezembro de 2006.

Disse que a destacada relevância e responsabilidade do Contribuinte na identificação da CNAE e aqui cabe esclarecer o que dispõe a legislação e os elementos que foram considerados para verificar se havia pertinência na adoção da CNAE 4729-6/99 como principal pela Autuada, sendo necessário, de modo didático apresentar os procedimentos adotados, tendo sido fonte de consulta o IBGE.

#### *Hierarquia*

**Divisão:** 47 COMÉRCIO VAREJISTA.

**Grupo:** 47.2 Comércio varejista de produtos alimentícios, bebidas e fumo.

**Classe:** 47.29-6 Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente; produtos do fumo.

**Subclasse:** 4729-6/01 Tabacaria.

**4729-6/02 Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência.**

**4729-6/99 Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente.**

*Em notas explicativas são apontados:*

**Esta classe comprehende:** o comércio varejista em lojas especializadas de produtos alimentícios não especificados anteriormente tais como: produtos naturais e dietéticos; comidas congeladas; café moído; outros produtos alimentícios não especificados anteriormente; sorvetes embalados, em potes e similares; o comércio varejista de cigarros, cigarrilhas, charutos, fumo desfiado, em rolo e em corda e produtos de tabacaria; o comércio varejista de produtos alimentícios em geral;

**Esta classe comprehende também:** estabelecimentos comerciais com venda predominante de produtos alimentícios industrializados (lojas de conveniências) além de outros produtos não alimentícios; estabelecimentos comerciais com venda de produtos alimentícios variados (lojas de delicatessen).

**Esta classe não comprehende:** a fabricação de sorvetes (10.53-8); as lojas de tortas, sorvetes, doces e salgados de fabricação própria e venda ao público com consumo no local ou não (56.11-2); mercearias, armazéns e minimercados (47.12-1); o comércio varejista de ração e outros produtos alimentícios para animais (47.89-0); abate de pequenos animais associado ao comércio (47.22-9).

Fonte: <https://cnae.ibge.gov.br>

Discorre que os descritores acima foram considerados para exame e análise dos itens de mercadorias adquiridas e comercializadas pela Autuada e didaticamente são trazidos na presente Informação para compreensão dos elementos que possibilitaram constatar o cometimento da Infração objeto de lavratura do Auto de Infração (ver Anexos 1; 2; 3 e 4 – pág. 33 do PAF). E, ainda acerca da CNAE cabe examinar as CNAE secundárias cadastradas pelo Contribuinte, a saber: 1091-1/02 – Fabricação de produtos de padaria e confeitoraria com predominância de produção própria; 4721-1/02 Padaria e confeitoraria com predominância de revenda; 5611/2-01 Restaurantes e similares; 5611-2/03 Lanchonete, casas de chá, de sucos e similares.

Aponta que o procedimento adotado, foi de verificar a pertinência das CNAE apontadas com o perfil das operações comerciais realizadas pelo Contribuinte, considerando a quantidade de itens, o tipo de produtos comercializados, a representação econômica ou financeira das operações, procedimento para o qual foi confeccionado as planilhas presentes nos Anexos 1; 2; 3 e 4. E que, a partir do exame dos descritores da CNAE principal e o exame dos anexos que acompanharam a Autuação é possível verificar a adoção de modo incorreto da CNAE principal, a qual foi utilizada para justificar a adoção da redução da base de cálculo de apuração do ICMS com perdas ao Erário Estadual.

Acrescenta que a preponderância das atividades comerciais do Contribuinte, considerando os itens de mercadorias, considerando os dados presentes nos Anexos 1; 2; 3 e 4 permitem considerar como adequado a CNAE 4711-3/ 02 Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – Supermercado, ou ainda, 4712-1/00 Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns. E, a adoção da CNAE PRINCIPAL, elegida pelo Contribuinte evidenciam, no mínimo, o desconhecimento da razão da CNAE, do cuidado e responsabilidade com a identificação da CNAE correto, exceto se o propósito for a adoção da redução da base de cálculo.

Afirma ser recorrente o alerta aos Contadores quanto a necessidade da precisão definição da CNAE principal, orientando os Sócios de empreendimentos, acerca da precisa caracterização das atividades do negócio constituído, orientando e efetuando anual a correção ou ajuste, frente as possíveis alterações realizadas pelos Sócios, pois conforme, os elementos de caracterização já explicitado no Auto de Infração, a Autuada utilizou para validar a adoção da redução da base de cálculo de modo que a carga tributária seja equivalente a 4% com expressivos ganhos comerciais e econômicos impactando os demais Contribuintes que adotaram a CNAE compatível com suas atividades, cabendo a menção aos Anexos 1; 2; 3 e 4 (pág. 33 do PAF) anexados ao Auto de Infração e a seguir apresentados nos resumos ano a ano permitem a análise centrada nos dados fiscais da Autuada, de fls. 33-34.

Sustenta que ficou demonstrado que a Autuada buscou tirar proveito tributário ao adotar uma CNAE não compatível e inadequada as atividades comerciais que realizou em todos os exercícios examinados, ao considerar a preponderância e a quantidade de itens comercializados.

Salienta que a afirmação de que o Contribuinte se enquadra “perfeitamente” no disposto no inciso VI do art. 267 não é crível, até mesmo, o nome fantasia do Contribuinte “JMD Comercial de Alimentos”, ao verificar que efetivamente o predomínio das suas operações envolve itens de mercado, considerando, inclusive o número de itens de mercadorias já mencionado e destacado nos resumos anuais das operações comerciais.

Também informa que a afirmação de que foi utilizado de “subjetividades para desclassificar a aplicação da redução da base de cálculo prevista no art. 267, Inciso VI” não tem amparo nos fatos conforme pode ser verificado nos Anexos presentes no Auto de Infração, todos disponibilizados sob forma de planilhas abertas, acessíveis ao exame e não objeto de questionamento por parte da defesa.

Assinala que a adoção do código CNAE, assim como, dos procedimentos de apuração e escrita fiscal é de responsabilidade do Contribuinte, o qual será objeto de exame por parte do Fisco, para o qual deve e foi adotado os procedimentos previstos na legislação, tendo o Autuante adotado os procedimentos em conformidade com a legislação fazendo menção da mesma.

Quanto a alteração da legislação mencionada pelo Contribuinte, a mesma reflete o contínuo aprimoramento da legislação e as escolhas de política tributária do Estado, não tendo diretamente qualquer reflexo sobre a Infração e Auto de Infração em apreciação. Disse que foram utilizados os procedimentos de auditoria amparados pela legislação, buscando identificar a pertinência e veracidade dos dados e das informações prestadas pelo Contribuinte, sendo assegurado e observado a clareza e transparência nos procedimentos.

Reafirma que em razão do Contribuinte efetuar a apresentação das EFDs sem os registros detalhados das Notas Fiscais de Entrada, foi utilizado o Sistema SINTEGRA como base de dados para assegurar os créditos de ICMS, já que foi apurado o ICMS sob o formato de conta corrente. Nesse sentido, o Contribuinte teve a oportunidade de examinar e não veio a apontar qualquer questionamento.

Finaliza dizendo que não acolhe as alegações de defesa, nas quais não houve qualquer questionamento aos valores apurados e que resultaram no Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento, o patrono do sujeito passivo, Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB/BA 26.397, compartilhando tela do IBGE, insiste na afirmação de desenquadramento por subjetividade do autuante, pois, ao contrário do afirmado pelo Autuante, a atividade principal do contribuinte mesmo incluindo o comércio específico de “delicatenssem”, esta atividade exclui o comércio de itens de produção própria, ponto que destaca como relevante, no caso. Ou seja, a questão é quanto ao acerto ou não, possibilidade ou não de desclassificar a atividade nos CNAEs declarados pelo contribuinte. Expressa que em tal tese, não importa discutir os dados concretos do movimento apurados pelo Autuante para efetuar o lançamento tributário que se discute, já que a norma de vigência à época dos fatos geradores, não previa a limitação hoje nela vigente. Em resumo, a questão reside no erro de interpretação do Autuante acerca das condições para enquadramento do contribuinte como declarado em seu Cadastro.

É o relatório.

## VOTO

O AI contém uma infração: **003.002.006**: Recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 82-86, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-79); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

A exação fiscal decorre de obrigação tributária liquidada por Autoridade Fiscal competente do Ente tributante, mediante regular procedimento administrativo, cujos elementos determinantes previstos no art. 142 do CTN (ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e multa proposta) constam claramente identificados nos autos.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ § 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Por considerar suficientes para formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, com fundamento no art. 147, I, “a”, do RPAF, indefiro o pedido para realização de diligência.

Como não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

Conforme exposto no relatório, apurou-se no procedimento fiscal que a movimentação empresarial com repercussão tributária do estabelecimento fiscalizado não lhe permitia usufruir do benefício de redução da base de cálculo previsto no art. 267, inciso VI do RICMS/12. A motivação da exação fiscal consta detalhada na descrição da infração e apenas repisada com detalhes na Informação Fiscal.

Sem protestar os fatos e/ou contestar os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD regularmente transmitida aos entes tributantes, a Impugnação se resume no argumento de o contribuinte e sua atividade empresarial se enquadrar no “*inciso VI do art. 267, do RICMS, fazendo jus à aplicação de redução da base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento)*”, e que o contribuinte atende às condicionantes expostas no citado dispositivo legal, pois, apenas com a nova redução do citado inciso pelo Decreto nº 22.539/24, vigente a partir de 01/03/2024, o critério para usufruto da forma de tributação beneficiada com carga tributária equivalente a 4% para os estabelecimentos empresariais que lista, foi limitada exclusivamente às operações com alimentos e bebidas preparados neste Estado pelo próprio contribuinte em seus estabelecimentos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento), observado o seguinte:

Vê-se, então, que o contraditório se limita à interpretação a ser dada ao art. 267, inciso VI e alíneas, do RICMS/12 (vigente na data de ocorrência dos fatos geradores):

“Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais:

...

VI - das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitorias, docarias, bombonierias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação (grifos acrescidos), de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento), observado o disposto no § § 1º e o seguinte:

- a) o contribuinte que optar por este benefício não poderá alterar a sistemática de tributação no mesmo exercício;
- b) revogada;
- c) as transferências e devoluções de mercadorias ocorrerão com destaque do ICMS, mas sem ônus tributário para o emitente;



*d) o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte, que deverá ser recolhido integralmente, inclusive por fornecedores de alimentos preparados predominantemente para empresas nas aquisições interestaduais de mercadorias para utilização no preparo das refeições;*

... ”

Pois bem. A forma diferenciada de tributação insertada no art. 267, VI, do RICMS-BA, desde sua original redação (a retro reproduzida), o benefício fiscal, objeto do contraditório e tido como de uso correto pelo Impugnante para seu estabelecimento comercial no período compreendido pela ação fiscal da qual resultou a exação, cujo valor e materialidade, repito, não foram contestados na impugnação, apenas pode ser usufruído por determinados estabelecimentos comerciais ou de prestação de serviços, enumerados no citado dispositivo regulamentar.

Para os estabelecimentos comerciais, o favor fiscal em análise somente pode ser desfrutado por *restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá e lojas de “delicatessen”*. Ou seja, estabelecimentos com comércio específico ou especializado.

Para os estabelecimentos prestadores de serviço, a redução da base de cálculo é restrita *aos serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação*.

Ocorre que em consulta efetuada na Internet o contribuinte e estabelecimento autuado, assim se nos apresenta:

CNPJ: 17.332.913/0001-08

**Razão Social: Jmd Comercial de Alimentos Ltda**

Comércio Varejista

Salvador - BA

A empresa **DMJ SUPERMERCADO**, com a razão social JMD COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA, opera com o CNPJ 17.332.913/0001-08 e tem sua sede localizada na Rua Sergio de Carvalho, 14 - Federação, Salvador - BA, 40.230-680. Seu foco principal de atuação é de Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente, de acordo com o código CNAE G-4729-6/99. <https://www.econodata.com.br/consulta-empresa/17332913000108-JMD-COMERCIAL-DE-ALIMENTOS-LTDA>

Com base no texto acima destacado, é de se concluir não ser possível enquadrar o comércio generalista de supermercado exercido no estabelecimento autuado, pois comprovado nos autos com os dados apresentados nos demonstrativos suportes (cujas cópias foram disponibilizadas ao sujeito passivo, inclusive com intimações no curso da ação fiscal oportunizando a correção de eventuais equívocos de dados registrados na EFD), já que a generalidade numerada pela norma legal (ou contemplada) se limita à prestação de serviços de fornecimento de alimentação, ou seja, a “... outros serviços de alimentação”. É dizer, a generalidade permitida na norma deve ser, sempre, relativa a prestação de serviço de alimentação.

Analisando os dados cadastrais do estabelecimento autuado, nota-se que possui como CNAE PRINCIPAL o código 4729699 – *Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente* e como CNAE's SECUNDÁRIAS os seguintes códigos: 4721102 - *Padaria e confeitaria com predominância de revenda*; 5611201 - *Restaurantes e similares* e 5611203 - *Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares*.

Ora, das atividades empresariais do estabelecimento autuado, a principal (comércio varejista de produtos alimentícios em geral - Supermercado), apresenta-se nos autos e nos exercícios fiscalizados com a seguinte preponderância:

ANO	ENTRADAS		%	SAÍDAS		%
	TOTAIS	VAREJO NÃO ESPECIALIZADO		TOTAL EXERC	VAREJO NÃO ESPECIALIZADO	
<b>2019</b>	17.151.189,80	16.749.746,54	<b>97,7</b>	19.508.337,60	19.139.035,51	<b>98,1</b>
<b>2020</b>	17.744.483,13	17.338.957,26	<b>97,7</b>	19.829.678,96	19.435.487,39	<b>98,0</b>
<b>2021</b>	13.810.010,20	13.157.138,55	<b>95,3</b>	17.067.695,32	16.521.792,44	<b>96,8</b>
<b>2022</b>	12.212.810,83	11.195.999,43	<b>91,7</b>	15.457.435,81	14.867.603,62	<b>96,2</b>

Como se observa no quadro acima, embora o contribuinte tenha carregado em seu cadastro na SEFAZ atividades secundárias (4721102 - *Padaria e confeitoria com predominância de revenda*; 5611201 - *Restaurantes e similares* e 5611203 - *Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares*), atividades estas que, por sinal, soe conter em supermercados, é bastante modesta. Sem embargo, a norma nunca possibilitou, nem hoje possibilita à atividade empresarial supermercadista usufruir do benefício fiscal contido no art. 267, VI, do RICMS-BA, como apregoado pelo Impugnante.

Nesse sentido, o demonstrativo acostado ao processo pelo autuante, denominado “*Resumo Movimentação Por Item*” (folhas 35/56), revela que o estabelecimento autuado comercializa uma gama variada de **produtos não alimentícios**, tais como: desodorantes, cremes, aparelhos de barbear e itens de higiene/proteção pessoal/corporal, produtos de limpeza (desinfetantes, detergentes, odorizadores de ambiente, lava roupa), mantimentos de alimentação (arroz, feijão, massas alimentícias, temperos em geral, achocolatados), bebidas alcóolicas (vinhos, cerveja, vodkas, whisks, gins), refrigerantes, águas minerais, manteigas, cremes vegetais, carnes, ovos, leite, iogurte, polpas de frutas, fraldas, roupas íntimas, utensílios domésticos, calçados, álcool, cigarro, antisséptico bucal, abridor de lata, acendedor de fogão, acetona, líquidos anticorrosivos, ceras, faca, tábua de carne, abraçadeira, e outros.

Portanto, tendo o estabelecimento autuado como a atividade comercial o varejo geral/inespecífico de utilidades em geral (incluindo alimentos), próprio de supermercado como se apresenta na Internet, não poderia, como feito, desfaçar-se como estabelecimento enquadrado nas condicionantes do art. 267, VI do RICMS-BA, para desfrutar de um tratamento favorecido, projetado para albergar estabelecimentos comerciais especializados, devidamente especificados no texto regulamentar, de modo que tenho a infração como subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206837.0012/23-2, lavrado contra **JMD COMERCIAL DE ALIMENTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ R\$ 630.552,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.01496, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2024

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA