

PROCESSO - A. I. Nº 421694.0007/24-0  
RECORRENTE - HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0062-03/25-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28.10.2025

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0260-11/25-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. 1. MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO. Bobinas PDV classificadas como material de consumo; etiquetas de balança e identificação reconhecidas como material de embalagem; revisão fiscal acolhida parcialmente; infração parcialmente subsistente. 2. MERCADORIAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exclusão de item não sujeito ao regime; demais mantidos conforme Anexo I do RICMS/2012; infração parcialmente subsistente. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Defesa não indicou os produtos alegadamente isentos ou sujeitos à substituição; infração parcialmente subsistente. 4. MULTA SOBRE ICMS PAGO FORA DO PRAZO. Alegações genéricas e não comprovadas. Infração subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em relação ao Auto de Infração julgado Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 25/06/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 110.054,32, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento das infrações seguintes:

**Infração 01 - 001.002.002** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor** de R\$ 8.082,18, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02 - 001.002.006.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor** de R\$ 10.492,20, acrescido da multa de 60%;

**Infração 03 - 002.001.003.** Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor** de R\$ 27.741,10, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04 - 007.015.003** – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, abril, junho, julho, outubro a dezembro de 2022, janeiro a abril e junho a dezembro de 2023. **Exigido o valor** de R\$ 63.738,84, acrescido da multa de 60%.

O Autuado impugna o lançamento, às fls. 72 a 82. O Autuante presta informação fiscal às fls. 150 a 160. Arremata modificação do valor do crédito lançado no Auto em epígrafe, nas seguintes infrações: “**Infração 02 - Utilização de Crédito Indevido Referente a Mercadorias com ICMS Substituído** - que passa de R\$ 4.697,45 em 2022 e R\$ 5.794,75 em 2023 para R\$ 4.568,81 em 2022 e R\$ 5.404,58 em 2023, conforme novos demonstrativos que anexo às fls. 201 a 239 e CD à fl. 199. • **Infração 03 - Falta de Recolhimento de ICMS Operação Tributada como Não Tributada** - que em

2022 passa de R\$ 12.710,32, para R\$ 10.746,42 e, em 2023 de R\$ 15.030,78, para R\$ 10.277,82, conforme novos demonstrativos anexados às fls. 201 a 239 e CD à fl. 199". O Autuado se manifesta acerca da informação fiscal às fls. 243 a 246. O Autuante presta nova informação fiscal à fl. 261.

O processo foi pautado e julgado Procedente em Parte, conforme voto abaixo.

### **VOTO**

*O sujeito passivo suscitou nulidade da autuação aduzindo que, mesmo sem informar qual seria o correto, o CNPJ nº 002.212.937/0018-02, indicado no Auto de Infração é inexistente, motivo pelo qual diz entender que não foram cumpridas as exigências inerentes ao lançamento conforme previsão da Lei nº 3.956/81.*

*Ao examinar nos autos a alegação defensiva de que o Auto de Infração não preenche as exigências legais pelo fato de constar no Auto de Infração o número CNPJ do estabelecimento autuado como sendo, 002.212.937/0018-02, constato que não deve prosperar sua pretensão, haja vista que o nº do CNPJ constante no Sistema INC da SEFAZ - Dados Cadastrais do Contribuinte, bem como nos DANFES de nºs 9.319.316 e 9.285.216, é 02.212.937/001/-2 acostados às fls. 110 e 111, portanto, idêntico ao número constante do Auto de Infração, com exceção do algarismo "0" a mais, postado à esquerda que, como é de conhecimento geral, não tem significado numeral algum, eis que, pode ser acrescido sem prejudicar a compreensão e a identificação original.*

*Ademais, todos os dados identificadores do estabelecimento autuado, como Inscrição Estadual no CAD-ICMS-BA, Endereço e tipo do Contribuinte se fazem corretamente presentes no Auto de Infração, portanto, não se vislumbra qualquer mácula na identificação do Autuado constante do Auto de Infração.*

*Pelo expendido, inexistindo qualquer óbice ao exercício da ampla defesa do Autuado, considero ultrapassada a nulidade suscitada pelo Impugnante.*

*Consigno que o presente Auto de Infração afigura-se alicerçado na legislação do ICMS do Estado da Bahia, e em demonstrativos elaborados pelo Autuante, cujas cópias foram fornecidas ao Defendente, não tendo sido identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas e descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos.*

*Verifico também que, diante das alegações e documentação apresentada pelo Impugnante foram realizados ajustes e elaborados novos demonstrativos pelo Autuante e cientificado o Defendente na forma da legislação de regência. Inexistindo dúvida alguma quanto aos novos valores apurados, para os quais, o Autuado não apontou objetivamente qualquer inconsistência nos cálculos que resultaram nos valores remanescentes.*

*Em suma, no presente PAF resta evidenciado que a Defesa foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório, portanto, apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos. Ademais, não se encontra no presente processo os motivos elencados na legislação que pudesse inquinar de nulidade o lançamento.*

*Quanto ao mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.*

*O Defendente pugnou pela improcedência da autuação alegando que não se trata de mercadorias de uso e consumo e sim de embalagens que, segundo o art. 309, do RICMS-BA/12, é hipótese que permite a utilização de crédito fiscal.*

*Destacou que os produtos tratados nesta infração (BOBINA PDV HI 80X40M (NCM 3043568), ETIQUETA BALANCA TERMICA 60X50 (NCM 3049477) e ETIQUETA OVERLAY 67x9.2 BOPP NEUTRA (NCM 3056600)) são adquiridos para beneficiamento e acondicionamento de produtos ofertados ao consumidor final.*

*Em sua manifestação acerca da informação prestada registrou que o Autuante defende que a infração procede, tendo em vista que já existem acórdão do CONSEF no sentido de que se etiquetas caracterizariam como material de uso e consumo. No entanto, diz que tal assertiva não merece guarida do colegiado, uma vez que as etiquetas não podem ser caracterizadas como material de uso e consumo, tendo em vista que a própria legislação impõe o seu uso pelo comerciante para uma melhor informação ao consumidor final. Trata-se de imposição legal.*

*Assinalou que, nesse sentido, o STJ definiu o conceito de insumo conforme a relevância ou a essencialidade, nos termos estabelecidos no Tema 779, observando que se trata de recente decisão modificando o conceito de insumo, atrelando a sua concepção à relevância e essencialidade na atividade exercida pelo contribuinte. Explicou que faz uso das etiquetas em virtude da existência de imposição legal para a etiquetagem dos produtos e para fornecimento de documentos fiscais pertinentes à venda. Justificou que, caso não use esse insumo essencial para o seu processo, estaria atuando de forma irregular sob a ótica da legislação consumerista.*

*Sustentou que, por mais que o Autuante não considere tais bens como material de embalagem, ainda assim, a imputação é improcedente, tendo em vista que se trata de insumo/produto intermediário, que dá direito ao crédito.*

*O Autuante manteve a autuação informando que a matéria objeto desse item da autuação já foi enfrentada por este CONSEF em auto de infração lavrado em face de outro estabelecimento da mesma empresa, inclusive confirmando o enquadramento de etiquetas como material de uso e consumo, a exemplo do Acórdão JJF 0030-03.24-VD. Explicou que as etiquetas adquiridas para uso e consumo do estabelecimento arroladas no levantamento fiscal não se enquadram como embalagem, conforme já decidido por este Conselho no Acórdão supracitado. Esclareceu que a única bobina elencada é a bobina das máquinas de PDV, que não é material de revestimento de mercadoria, pois não tem a função de envolver ou acondicionar produtos. São bobinas utilizadas pelos caixas para emissão da NFC-e impressa para o consumidor ou para etiquetas de preço de mercadoria e, assim sendo, devem ser classificadas como materiais de consumo.*

*Depois de examinar os elementos que constituem esse item da autuação, inicialmente, consigno que, no presente caso não deve prosperar a aplicação da definição do conceito de insumo de acordo com a sua relevância ou essencialidade estabelecido pelo STJ no Tema 779, tendo em vista que a matéria julgada diz respeito especificamente ao PIS e COFINS. Portanto, não impõe a sua repercussão e aplicação na apuração do ICMS.*

*No que concerne ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, convém salientar que o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.*

*A alínea “a” do inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/2012, reza que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem.*

*Os produtos como bobina para ECF, etiquetas, material para manutenção de equipamentos, material para impressão de preços na balança, e outros com as mesmas características, são considerados de uso ou consumo.*

*No caso presente, a exigência apurada na Infração 01, consoante demonstrativo acostado às fls. 16 a 27, bem como na descrição feita pelo próprio Contribuinte, decorre da aquisição de etiquetas e de bobina PDV, cuja aplicação não resta dúvida se tratar de material de uso e consumo do estabelecimento autuado. Eis que, dissonante do que preceitua a legislação de regência, as referidas etiquetas e bobinas não se constituem de mercadorias destinadas a comercialização e nem de material de embalagem.*

*Pelo expendido, concluo pela subsistência da autuação.*

*Infração 02 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.*

*O Defendente pugnou pela improcedência desse item da autuação mencionando o art. 290, do RICMS-BA/12 e afirmou que houve equívoco da Fiscalização em relação ao enquadramento fiscal das mercadorias autuadas. Disse que o Autuante errou ao classificar como substituídos produtos que não estão sob esse regime. Colacionou à fl. 78, demonstrativo relacionando o produto com seu respectivo NCM e, em sequência, não só a informação se consta ou não no anexo, como também a alíquota.*

*O Autuante registrou que o Defendente questiona a cobrança, alegando terem sido cobrados produtos que não estão elencados no Anexo 1, do RICMS-BA/12. Relacionou produtos na planilha anexada à Defesa, identificando os que efetivamente se enquadram, ou não, no Anexo 1, do mencionado Regulamento, vigentes nos exercícios 2022 e outros vigentes a partir de 2023.*

*Sustentou que analisando os itens listados chegou aos resultados constantes da planilha que acosta à fl. 189, na qual consta de forma detalhada que somente o item ALGODÃO BOLA NCM 56012110 não faz parte as ST - esclarecendo que na subposição 3005.90.90 está classificado o algodão hidrófilo para o uso medicinal, cirúrgico dentários.*

*Destacou que diante do resultado de sua reanálise foram retirados do cálculo da infração os itens relacionados as massas não derivadas de farinha de trigo, tanto no exercício de 2022, quanto em 2023. À vista disso, foram refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para: R\$ 4.568,81 em 2022 e R\$ 5.404,58 para 2023, conforme demonstrativo às fls. 201 a 215.*

*No caso em exame, a defesa apresentou a descrição pormenorizada de cada produto, e o Autuante efetuou a necessária análise e juntou aos autos o demonstrativo apurando o débito remanescente.*

*Constato que, de fato, das alegações da defesa, somente se sustenta, considerando os itens constantes do Anexo 1, do RICMS-BA/12, em relação ao item ALGODÃO - NCM 56012110 por não está sujeito ao regime de substituição tributária.*

*Assim, nos termos expendidos, acato as informações prestadas pelo Autuante e concluo pela subsistência*



parcial deste item do presente lançamento, no valor total de R\$ 9.973,39, sendo R\$ 4.568,81 em 2022 e R\$ 5.404,58 em 2023, conforme novos demonstrativos que anexa às fls. 201 a 215 e CD à fl. 199.

*Infração 03 - Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo o exigido o débito no valor de R\$ 18.096,19, conforme demonstrativo acostado às fls. 47 a 64.*

*O Autuado em sua defesa pugna pela improcedência desse item afirmando que a autuação está eivada de equívocos por ter constatado no levantamento fiscal a existência de itens que estão enquadrados na substituição tributária e, portanto, não há que se falar em tributação; itens que devem ser considerados como isentos, no entanto, a fiscalização sinalizou como tributados e; outros itens que foram devidamente tributados, conforme discriminado em planilhas que diz anexar aos autos.*

*O Autuante, em sede informação fiscal, destacou que, depois de examinar as planilhas carreadas aos autos pelo Impugnante acostou às fls. 190 a 194, no mesmo molde das apresentadas pela Defesa, discriminando todas as alegações da Defesa cotejando com os correspondentes itens do Anexo 1, do RICMS-BA/12 vigente no exercício em que ocorrera o fato gerador, nos termos a seguir reproduzidos:*

*No tocante ao exercício de 2022, afirmou que dos produtos apontados pela Defesa, pois somente fazem parte da ST os produtos de **NCM 19021900**, [Massa Ita, Massa Pastel e Penne F Soufit], **NCM 19022000**[Fettucine, Nhoque, Mac Cheese e Penne Perdigão Sugo] e **NCM 19023000**[Fusilli, Massa Ita, Penne Sugo Alm Perdigão e Yakisoba], pois o **NCM 1902** - Massas alimentícias, cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparada de outros modos, exceto as descritas nos CEST 17.047.00, 17.048.01 e 17.048.02, e os produtos de **NCM 19059090** [Pastel F Soufit, Tortinha Sg Sl Chef Nutri e Wrap Wb Ta Pronto], pois a **NCM 1905.90.90** - 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. No que concerne aos produtos Arroz arrolados pelo Impugnante não são isentos pois, segundo Parecer da DITRI nº 16121/18, sofrem tributação normal por se tratar de arroz com adição de outros grãos ou cereais diversos perde sua característica de produto componente da Cesta Básica.*

*Quanto ao exercício do 2023, destacou que somente fazem parte da ST os produtos **NCM 19021900**, [Massa Ita, Massa Pastel e Penne F Soufit], **NCM 19022000**[Fettucine, Nhoque, Mac Cheese e Penne Perdigão Sugo] e **NCM 19023000**[Fusilli, Massa Ita, Penne Sugo Perdigão Molho Parisien e Yakisoba], pois o **NCM 1902** - Massas alimentícias, cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparada de outros modos, exceto as descritas nos CEST 17.047.00, 17.048.01 e 17.048.02 e os produtos de **NCM 19021900** [ Massa Pastel Pradella e Massa Pastel Rolo Padella], pois as mercadorias de **NCM 19.02.19** - Outras massas alimentícias do tipo comum, não cozidas, nem preparadas de outro modo, que não contenham ovos, derivadas de farinha de trigo e as mercadorias de **NCM 19059090** [Pastel F Soufit, Tortinha Sg Sl Chef Nutri e Wrap Wb Ta Pronto], pois a **NCM 1905.90.90** - 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.*

*Quanto à alegação de que diversos itens foram devidamente tributados e que foram indicados pela fiscalização como não pagos, sustentou que esta afirmação não corresponde à verdade, pois nenhuma das notas fiscais do consumidor eletrônicas (NFC-e) elencadas na planilha da defesa foi utilizada para compor o valor autuado nesta infração, esclareceu que o Relatório Analítico emitido pelo sistema e anexado ao processo em formato Excel (.xlsx) mostra a totalidade das NFC-e, contudo, ao calcular o imposto devido somente são consideradas as notas em que os itens não foram tributados.*

*Citou como exemplo, o primeiro item da relação de notas, cita a Nfce nº 291725 de 28/05/2022, fl. 194. Esclarece que a planilha analítica mostra que no mês de maio/2022, foram emitidas 17 (dezessete) NFC-e com o item Algodão Disco Topz 50UN, a seguir, fl. 195.*

*Explicou que se pode concluir neste exemplo que as NFC-e devidamente tributadas não compõe o cálculo do imposto cobrado, ou seja, o imposto a pagar para este item no mês de maio/2022 considera somente as 10 (dez) em que o imposto é devido. Asseverou que esse exemplo serve para os demais itens e notas listadas na defesa, tanto para o exercício de 2022, quanto o exercício 2023. Para dirimir quaisquer anexa Relatório Analítico contendo somente as NFC-e que foram efetivamente consideradas para o cálculo da infração, no CD colacionado à fl. 199.*

*Depois de examinar o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante, constato que reflete os dados constantes nos documentos apresentados pelo contribuinte e em conformidade com a legislação de regência. Por isso, acato as conclusões do demonstrativo de débito ajustado e que tendo lhe sido entregue cópia, o Autuado não contestou os cálculos apresentados.*

*Em suma, acolho o inteiro teor das informações prestadas pelo Autuante, em razão dos argumentos trazidos pelo Defendente, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal, tendo sido acolhidos parcialmente na Informação Fiscal que explicita e fundamenta com minudência todos os ajustes realizados.*

*Concluo que a exigência fiscal da Infração 03 subsiste parcialmente no valor total de R\$ 21.024,24, sendo R\$*

10.746,42 em 2022 e R\$ 10.277,82, em 2023, de acordo com os demonstrativos às fls. 216 a 239 e CD à fl. 199.

*Infração 04 - Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

*A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.*

*O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.*

*Em sede de Defesa o Autuado sustentou no que tange os meses cujas cópias do LRAICMS acosta às fls. 119 a 128 e listados no relatório, se verifica erro por parte da fiscalização, uma vez que o pagamento foi efetuado, ocorre que as Notas Fiscais de Revenda foram recebidas no mês subsequente e o pagamento é feito no recebimento da mercadoria.*

*O Autuante informou que os argumentos apresentados pelo Impugnante na defesa, referentes a esse item da autuação não procedem, pois foram considerados todos os lançamentos de notas fiscais de entrada de outros Estados de produtos sujeitos a comercialização lançadas na EFD bem como todos os DAEs de pagamento. Destacou que no levantamento foram observadas as datas de ocorrência e prazos de pagamento previstos no art. 332, do RICMS-BA/12.*

*Constato de análise no teor da Defesa e nos esclarecimentos prestados pelo Autuante que o sujeito passivo não carrou aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal, uma vez que não identifica os documentos a que se ferem a suas alegações.*

*Assim, subsiste a exigência fiscal consubstanciada na Infração 04.*

*Pelo expendido, concluo pela subsistência parcial da autuação na forma explicitada no quadro a seguir.*

**DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO**

<b>Infrações</b>	<b>AUTO DE INFRAÇÃO</b>	<b>INFORMAÇÃO FISCAL</b>	<b>JULGAMENTO</b>	<b>MULTA</b>	<b>DECISÃO</b>
01	8.082,18	8.082,18	8.082,18	60%	<b>PROCEDENTE</b>
02	10.492,20	9.973,39	9.973,39	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
03	27.741,10	21.024,24	21.024,24	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
04	63.738,84	63.738,84	63.738,84	60%	<b>PROCEDENTE</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>110.054,32</b>	<b>102.818,65</b>	<b>102.818,65</b>		

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Apresentado o Recurso Voluntário às fls. 293/304. Inicialmente reproduz as infrações e passar a contrapor com os seguintes argumentos:

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Destaca-se que o Auto de Infração possui um vício grave. Explica que foi registrado com um CNPJ inexistente, diferente do da empresa autuada. Isso compromete a legalidade do processo administrativo.

Salienta que segundo o art. 142 do CTN e o art. 129, § 1º do Código Tributário e de Rendas do Estado da Bahia, o Auto de Infração deve conter a correta identificação do autuado e um relatório detalhado dos fatos. No caso em questão, essas exigências não foram cumpridas: houve erro na identificação e ausência de contextualização dos fatos que justificariam a penalidade.

Reporta que essas falhas prejudicam o exercício da ampla defesa e comprometem a validade do lançamento tributário. Requer a nulidade do Auto de Infração, conforme previsto na legislação estadual.

**DO MÉRITO**

**a. INFRAÇÃO 01: UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO**

Consigna que a fiscalização apontou infração por suposta tomada indevida de créditos fiscais, com base no art. 29, § 1º, II da Lei Estadual nº 7.014/1996, que veda o crédito para mercadorias de

uso e consumo. No entanto, salienta que os itens mencionados (bobinas e etiquetas) são embalagens utilizadas no acondicionamento de produtos comercializados, como queijos e frios fracionados. E que, segundo o art. 309 do RICMS/BA, materiais de embalagem são considerados mercadorias para comercialização, sendo, portanto, geradores de crédito fiscal legítimo. Dessa forma, sustenta que a autuação é indevida, pois os produtos não se enquadram como uso e consumo, mas sim como insumos diretamente relacionados à atividade comercial da empresa, conforme tela abaixo:

ITENS	LEGISLAÇÃO
3043568.BOBINA.PDV.HI.80X40Ma	EMBALAGEM
3049477.ETIQ.BALANCA.TERMICA.60X50a	EMBALAGEM
3056600.ETIQ. OVERLAY.67X9.2. BOPP.NEUTRA	EMBALAGEM

Aponta que o acórdão recorrido desconsiderou que os materiais autuados são classificados como material de embalagem, conforme a Tabela NCM. As bobinas citadas possuem o código NCM 3923.40.00, que corresponde a artigos de embalagem de plástico, conforme o capítulo “Plástico e suas obras”. E que essa classificação reforça que os itens não são de uso e consumo, mas sim embalagens utilizadas na comercialização, o que legitima o aproveitamento do crédito fiscal.

Código	Descrição	Ações
3923.40.00	- Bobinas, carretéis, canelas e suportes semelhantes	IMP EXP D

Ressalta que o acórdão ignorou que as etiquetas térmicas também são classificadas como material de embalagem, conforme o NCM 48.21. A autuação, portanto, carece de base legal, pois a legislação só exclui do crédito fiscal mercadorias destinadas ao uso próprio — ou seja, aquelas que não integram o produto final ou o serviço prestado.

Diz que as etiquetas são insumos essenciais, pois são exigidas por lei para informar o consumidor e emitir documentos fiscais. Discorre que o STJ já reconheceu um conceito mais amplo de insumo, baseado na essencialidade e relevância para a atividade econômica, conforme jurisprudência recente (Tema 779). Acrescenta que mesmo que o fiscal não considere as etiquetas como material de embalagem, elas são produtos intermediários que participam do processo produtivo, o que garante o direito ao crédito fiscal. Por isso, a infração deve ser considerada improcedente.

**b. INFRAÇÃO 02 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO DE ICMS REFERENTE À AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Para esta infração, verifica-se que a fiscalização autuou a empresa por suposta utilização indevida de créditos fiscais em operações com produtos sujeitos à substituição tributária, conforme o art. 290 do RICMS/BA. No entanto, a empresa contesta a autuação, alegando que houve erro no enquadramento fiscal dos produtos, que não estão listados no Anexo I do Decreto nº 13.780/2012 — o qual traz de forma taxativa os itens sujeitos à substituição tributária.

Afirma que a legislação tributária, nesses casos, deve ser interpretada literalmente (art. 111 do CTN), não sendo permitido à Administração ampliar o alcance da substituição tributária para produtos não previstos em lei.



Esclarece que para comprovar o equívoco, a empresa elaborou uma planilha relacionando os produtos, seus respectivos NCMs, e a ausência de previsão no anexo, demonstrando que não se aplicam ao regime de substituição.

Diante disso, sustenta que a autuação é indevida e deve ser julgada improcedente, pois o erro da fiscalização não pode gerar prejuízo ao contribuinte nem enriquecimento indevido ao fisco.

**c. INFRAÇÃO 03 - DEIXOU DE RECOLHER ICMS POR TER PRATICADO OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS, REGULARMENTE ESCRITURADAS.**

Reporta que a autuação acusa a empresa de não ter tributado corretamente determinados produtos pelo ICMS. No entanto, é possível que esses produtos já tenham sido tributados via substituição tributária, encerrando a fase de tributação. O erro da fiscalização decorre de um equívoco no enquadramento fiscal, ao considerar como não tributadas mercadorias que já tiveram o imposto recolhido.

A verificação pode ser feita por meio do Anexo I do Regulamento do ICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), que lista de forma taxativa os produtos sujeitos à substituição tributária. Se o NCM do produto não estiver ali previsto, não se aplica o regime. Além disso, há casos em que produtos considerados não isentos pela fiscalização são, na verdade, isentos, tendo recebido o tratamento fiscal correto.

Diante disso, afirma que a infração 03 deve ser considerada improcedente, pois a autuação está baseada em erros de enquadramento e interpretação da legislação.

**d. MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO (ICMS) QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO ADQUIRIDAS COM FINS DE COMERCIALIZAÇÃO E DEVIDAMENTE REGISTRADAS NA ESCRITA FISCAL, COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE**

Reitera que as bobinas e etiquetas não são mercadorias de uso e consumo, mas sim materiais de embalagem, o que garante o direito ao crédito fiscal. Esclarece que a autuação também apresenta erro quanto à antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais. A fiscalização considerou como não pagos valores que, na verdade, foram recolhidos no mês seguinte, conforme previsto na legislação (art. 332, § 2º do RICMS/BA), que permite o diferimento do pagamento para contribuintes regulares.

Além disso, pontuou que foram identificadas duas falhas no relatório fiscal:

- A cobrança de antecipação sobre produtos destinados ao ativo imobilizado, que não se sujeitam a essa exigência, sendo recolhido o DIFAL conforme a legislação.
- Os valores referentes aos meses seguintes já foram pagos, conforme comprovado por planilhas e extratos da própria SEFAZ.

Diante disso, reafirma que a infração deve ser considerada improcedente, pois decorre de erros de enquadramento e interpretação por parte da fiscalização.

Concluiu que, considerando os equívocos levantados, este Conselho verificará, se refeito o demonstrativo de débito referente a esta infração, que, em verdade, tratou-se de um equívoco da fiscal, de modo que a infração deve ser julgada totalmente improcedente. Solicitada pela produção de provas em todos os meios admitidos, especialmente a posterior juntada e apresentação de documentos, inclusive os originais dos ora apresentados, acaso impugnados.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte segue no sentido de modificar a decisão da Primeira Instância, relativa ao Auto de Infração, julgada Parcialmente Procedente, cujas infrações foram as seguintes:

***Infração 01 - 001.002.002 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material***

para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor de R\$ 8.082,18, acrescido da multa de 60%;**

**Infração 02 - 001.002.006.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor de R\$ 10.492,20, acrescido da multa de 60%;**

**Infração 03 - 002.001.003.** Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023. **Exigido o valor de R\$ 27.741,10, acrescido da multa de 60%;**

**Infração 04 - 007.015.003** – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, abril, junho, julho, outubro a dezembro de 2022, janeiro a abril e junho a dezembro de 2023. **Exigido o valor de R\$ 63.738,84, acrescido da multa de 60%.**

Inicialmente a recorrente alega nulidade da decisão devido ao fato do auto ter sido lavrado com um CNPJ inexistente, diferente do da empresa autuada e que isso comprometeria a legalidade do processo administrativo. O Auto de Infração foi lavrado contra a Inscrição Estadual 128.045.677, com CNPJ 002.212.937/0018-02, entretanto, analisando o Cadastro da recorrente junto ao site da Sefaz(print abaixo), percebo que tal informação não procede, a única divergência do CNPJ indicado no auto é o algarismo “0” antecedendo aos demais.

Dados da empresa	
<b>Identificação</b>	
CNPJ: 02.212.937/0018-02	Inscrição Estadual: 128.045.677 NO
Razão Social: HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA	
Nome Fantasia: HIPERIDEAL	
Natureza Jurídica: SOCIEDADE EMPRESARIA LIMITADA	
Unidade de Atendimento: SGF/DIRAT/GERAP/CORAP CAPITAL	
Unidade de Fiscalização: IFEP COMERCIO	
<b>Endereço</b>	
Logradouro: AVENIDA SIMON BOLIVAR	
Número: 558	Complemento: EDIF HIPERIDEAL LOJA .
Bairro/Distrito: ARMACAO	CEP: 41750-230
Município: SALVADOR	UF: BA
Telefone: (71) 33721111	E-mail: sandra.rocha@hiperideal.com.br
Referência: EM FRENTE AO CENTRO DE CONVENCOES	Localização: ZONA URBANA

Ressalte-se que é importante observar que há época dos fatos geradores o formato do CNPJ, tinha a seguinte máscara, 00.000.000/0000-00, e o fato do sistema te imputado o “0” no início foi totalmente irrelevante, não causando qualquer prejuízo a defesa.

Quanto ao argumento de que o art. 142 do CTN e o art. 129, § 1º do Código Tributário e de Rendas do Estado da Bahia, dizer que o Auto de Infração deve conter a correta identificação do autuado e um relatório detalhado dos fatos, reputo que não vislumbrei nada nesse sentido, pois a identificação foi plenamente correta e em relação as infrações, vi que as mesmas continham todos os elementos esclarecedores da acusação fiscal, tais como a descrição do fato, o enquadramento legal, os valores de cada período, a multa aplicada, além dos Anexos dos demonstrativos de débitos, com os quais a recorrente de munuiu para efetivar sua ampla e plena defesa.

Assim, afasto as nulidades suscitadas.

No mérito, para Infração 01, informou que a fiscalização apontou créditos fiscais indevidos, com base no art. 29, § 1º, II da Lei Estadual nº 7.014/1996, que veda o crédito para mercadorias de uso e consumo. Entretanto alega que os itens mencionados (bobinas e etiquetas) são embalagens utilizadas no acondicionamento de produtos comercializados, como queijos e frios fracionados. E que o art. 309 do RICMS/BA, autoriza o crédito dos materiais de embalagem que são considerados mercadorias para comercialização. Trouxe os seguintes itens como sendo insumos diretamente relacionados à atividade comercial da empresa, conforme tela abaixo:

ITENS	LEGISLAÇÃO
-------	------------



3043568.BOBINA.PDV.HI.80X40Ma	EMBALAGEM
3049477.ETIQ.BALANCA.TERMICA.60X50a	EMBALAGEM
3056600.ETIQ. OVERLAY.67X9.2. BOPP.NEUTRA	EMBALAGEM

Analisando os itens acima, sem sombra de dúvidas, as bobinas PDV são aquelas usadas para impressão de documentos fiscais sem qualquer ligação direta com insumos ou com a mercadoria vendida, se caracterizando como um item de consumo do estabelecimento. Contudo, isto não ocorre com as etiquetas de balança e as etiquetas para identificação de mercadorias, o entendimento é que se tratando de material utilizado com a finalidade de embalagens de mercadorias para comercialização, há jurisprudência, para o mesmo contribuinte, quanto às bobinas de balança e as etiquetas, conforme acórdãos abaixo

**ACÓRDÃO JJF Nº 0114-05/25-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** a) **MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** A defesa alegou se tratar de bobina PDV e de balança. Sem sombra de dúvidas, as bobinas PDV são aquelas usadas para impressão de documentos fiscais sem qualquer ligação direta com insumos ou com a mercadoria vendida, se caracterizando como um item de consumo do estabelecimento. Contudo, isto não ocorre com as etiquetas de balança. Há jurisprudência desta mesma Junta quanto às bobinas de balança. **Infração 01 parcialmente procedente;** b) **MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO.** A autuante retirou o item batata congelada e reduziu o lançamento conforme demonstrativo anexo à informação fiscal. Contudo, os itens remanescentes são arroz tipo selvagem (não é isento), ervilha cesta, pimenta biquinho, milho verde cujas NCM demonstram ser industrializados, restando o item amendoim cru, que sendo in natura, é isento, ficando esta infração reduzida. **Infração 02 parcialmente procedente.** 2. **FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Quanto ao item 03, cabe razão à autuante quanto aos itens CÚRCUMA e ALECRIM industrializados e os bombons que não são isentos. **Infração 03 procedente.** 3. **ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA. SAÍDAS POSTERIORES ESCRITURADAS E TRIBUTADAS.** Quanto ao item 04, foi solicitada diligência para que se fizesse prova de pagamento da antecipação parcial, mas o contribuinte não atendeu. **Infração mantida. Infração 04 procedente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão Unânime.**

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0230-05/24-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** a) **MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO.** O contribuinte arguiu a inclusão no levantamento de mercadorias com tributação normal. Acolhidos em parte os argumentos da defesa. Refeitos os cálculos de ofício. **Infração 01 parcialmente subsistente;** b) **MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I da Lei nº 7.014/96. Se as saídas não são tributadas, não há como se aproveitar os créditos fiscais nas entradas. **Infração 02 subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.**

Assim, a Infração 01 remanesce no valor de R\$ 3.190,05.

Ano	Mes	VIDevidoAuditor	Excluído	VIIcmsDevido
2022	1	400,17	204,16	196,01
2022	2	257,18	202,73	54,45
2022	3	246,97	159,88	87,09
2022	4	511,15	374,58	136,57
2022	5	744,79	380,88	363,91
2022	6	198,68	91,07	107,61
2022	7	361,46	273,21	88,25
2022	8	207,54	91,07	116,47
2022	9	496,94	467,82	29,12
2022	10	119,98	91,07	28,91
2022	11	263,10	115,98	147,12
2022	12	250,40	91,07	159,33
<b>Sub total</b>		<b>4.058,36</b>	<b>2.543,52</b>	<b>1.514,84</b>
Ano	Mes	VIDevidoAuditor	Excluído	VIIcmsDevido
2023	1	16,61	16,61	-
2023	2	375,53	182,14	193,39
2023	3	565,27	285,67	279,60
2023	4	325,62	192,64	132,98
2023	5	278,81	206,77	72,04

2023	6	193,54	193,54	-
2023	7	369,69	193,54	176,15
2023	8	419,45	193,54	225,91
2023	9	406,02	290,31	115,71
2023	10	434,82	193,54	241,28
2023	11	369,38	303,54	65,84
2023	12	269,08	96,77	172,31
<b>Sub total</b>		<b>4.023,82</b>	<b>2.348,61</b>	<b>1.675,21</b>

Na Infração 02, informa que a fiscalização autuou a empresa pelo uso indevido de créditos fiscais em operações com produtos sujeitos à substituição tributária, conforme o art. 290 do RICMS/BA. No entanto, a empresa contesta a autuação, alegando que houve erro no enquadramento fiscal dos produtos, que não estão listados no Anexo I do Decreto nº 13.780/2012 — o qual traz de forma taxativa os itens sujeitos à substituição tributária. Trouxe uma planilha relacionando os produtos, seus respectivos NCMS, e a ausência de previsão no anexo, demonstrando que não se aplicam ao regime de substituição. Entretanto, ao analisar a lista trazida pela recorrente, me alinho ao auditor fiscal quando excluiu apenas o ALGODÃO, vejamos:

Itens	NCM	Observações
ALGODAO BOLA SLOW 50G	56012110	Não faz parte da ST: A classificação fiscal correta do algodão hidrificado não é para uso na higiene pessoal é na subposição 5601 21 10 da NBM/SH
ALGODAO TOPZ BOLA 95G	56012110	Cabe esclarecer que na subposição 3003 90 90 está classificado o algodão hidrificado para o uso medicinal, cirúrgico ou dentário.
BEB MIST J DANIELS COCA LT 350ML	22089000	Faz parte da ST: NCM 2208 9 - Bebida refrescante com teor alcoólico inferior a 8%
WODKA SMIRNOFF ICE LT 269ML	22089000	
WINE & TONIC TANQUERAY 275ML	22089000	
CHOC AO LTB LIS LACTA XTRA 45G	19053200	Faz parte da ST: NCM 1905 32 - "Waffles" e "wafers" - com cobertura
COISSANT FARINE CHOC 5KG	19059090	Faz parte da ST: O crissant não é um salgado como afirma o Astuado e sim, um produto de panificação portante.
COISSANT FARINE TRAD 5KG	19059090	NCM 1905 90 90 - 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.
HAMB BOV AURORA COST 350G	02023000	Faz parte da ST: NCM 0202 - Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados
ISOTONICO POWERADE MOUTAIN B 500ML	22029900	Faz parte da ST: NCM 2202 99- Bebidas hidroeletrólíticas
ISOTONICO POWERADE UVA 500ML	22029900	
MINI PAO ITA HOMEBAKE CONG 300G	19012000	Faz parte da ST: NCM 1901 - Misturas e preparações para pães com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, em qualquer embalagem.
PAO CIABAT GROS HOMEBAKE CONG 300G	19012000	
PAO HAMB CROF HOMEBAKE CONG 300G	19012000	
PIZZA SG SL CHEF NUTRI MARGUER 120G	21069021	Faz parte da ST: Erro no enquadramento do produto na NCM 2106.90.21 - Para a fabricação de pudins, em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1 kg. Deveria estar classificada como NCM 1905 90 90 - Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST

Do exposto, mantenho a decisão de primeiro grau.

Já a Infração 03, imputa a recorrente a acusação de não ter tributado corretamente determinados produtos pelo ICMS. No entanto, a mesma insiste em dizer que tais produtos estariam enquadrados no regime da substituição tributária, encerrando a fase de tributação e outros estariam abarcados pela isenção, ocorre que na sua peça recursal não indicou quaisquer itens que pretendessem estar abrangidos pelas situações alegadas.

De tal sorte, entendendo estar correta a decisão da Junta.

E por fim, em relação a Infração 04, voltou a falar que as bobinas e etiquetas não são mercadorias de uso e consumo, mas sim materiais de embalagem, o que já foi acatado na infração 01.

Quanto a apuração da antecipação parcial, alegou que a autuação comete erros, pois a fiscalização considerou como não pagos valores que, na verdade, foram recolhidos no mês seguinte, conforme previsto na legislação (art. 332, § 2º do RICMS/BA), que permite o diferimento do pagamento para contribuintes regulares.

Além disso, pontuou que foram identificadas duas falhas no relatório fiscal, sendo: a) A cobrança de antecipação sobre produtos destinados ao ativo imobilizado, que não se sujeitam a essa exigência, sendo recolhido o DIFAL conforme a legislação e b) Os valores referentes aos meses seguintes já foram pagos, conforme comprovado por planilhas e extratos da própria SEFAZ, no

entanto não traz nenhuma prova das suas alegações, apenas se ateve a mencionar os Doc. 6 e 7 da Impugnação, que já foi rechaçado pelo autuante, quando disse:

*“(…) os argumentos apresentados pelo Impugnante na defesa, referentes a esse item da autuação não procedem, pois foram considerados todos os lançamentos de notas fiscais de entrada de outros Estados de produtos sujeitos a comercialização lançadas na EFD bem como todos os DAEs de pagamento. Destacou que no levantamento foram observadas as datas de ocorrência e prazos de pagamento previstos no art. 332, do RICMS-BA/12.”*

De todo exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, especificamente na Infração 01, ficando o Auto de Infração assim liquidado.

INFRAÇÃO	LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO	DECISÃO DA JJF	DECISÃO DA CJF	MULTA	CONCLUSÃO
1	8.082,18	8.082,18	3.190,05	60%	PROC. EM PARTE
2	10.492,20	9.973,39	9.973,39	60%	PROC. EM PARTE
3	27.741,10	21.024,24	21.024,24	60%	PROC. EM PARTE
4	63.738,84	63.738,84	63.738,84	-----	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>110.054,32</b>	<b>102.818,65</b>	<b>97.926,52</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 421694.0007/24-0, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.187,68**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inc. II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 63.738,84**, prevista no inciso II, “d” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS