

**A. I. N°** - 421694.0003/24-5  
**AUTUADO** - HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - TALES AUGUSTO LIGUORI DE CASTRO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/04/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0046-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Irregularidade não elidida. Infração subsistente; **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração parcialmente caracterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Acolhida parcialmente em sede de informação fiscal as alegações comprovadas da Defesa, sendo excluídas do levantamento fiscal as operações com mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária e elencadas no Anexo 1, do RICMS-BA/12. Infração parcialmente subsistente 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS ATIVO FIXO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a apuração do imposto foi feita em conformidade com o disposto no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7.014/96, que define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Razões de defesa incapazes à reforma do lançamento de ofício. Infração subsistente 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. O sujeito passivo não carrega aos autos elemento capaz de elidir e a acusação fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/05/2024, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 144.715,78, em decorrência das seguintes irregularidades:

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 de 2022 a dezembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 8.585,69, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 001.002.006. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2022 a dezembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 11.449,76, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 002.001.003. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2022 a dezembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 44.388,57, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 006.005.001. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de maio de 2022, janeiro e julho de 2023. Exigido o valor de R\$ 8.573,56, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 007.015.003. Multa 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 de 2022 a novembro de 2023. Exigido o valor de R\$ 71.718,20, decorrente da aplicação da multa de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial.

O Autuado, por meio de advogado, apresenta Impugnação às fls. 86 a 97, nos termos a seguir resumidos.

Depois de reproduzir o teor das infrações constantes do Auto de Infração, assevera que não incorreu em qualquer das condutas apontadas na autuação.

Infração 01 - Pondera que, de acordo com a fiscalização, teria incorrido em infração em razão da tomada de créditos que é vedada pela Legislação Estadual, mais especificamente, pelo inciso II, do § 1º, do art. 29, Lei 7.014/96.

Sustenta que, em verdade, não se trata de mercadorias de uso e consumo e sim de embalagens conforme dispõe a alínea “a” do inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Destaca que os materiais indicados do relatório de fiscalização podem ser enquadrados como embalagens, - Bobina PDV, Etiquetagem Térmica, Etiqueta Overlay e Etiqueta Ecommerce Picking, fl. 88.

Frisa que, em consulta à Tabela NCM as bobinas possuem o NCM 3923.40.00, que se encontra inserido no capítulo de “Plástico e suas obras” > “Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolinhos, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.”, print à fl. 89.

Pondera que não ocorre de maneira diferente com as etiquetas - Etiqueta Balança Térmica 60X50 (3049477) - que se enquadram no NCM 48.21.

Arremata mencionando que esta infração deve ser julgada improcedente em razão do erro por parte do Fiscal no tratamento da mercadoria de embalagem (geradora de créditos).

Infração 02 - Assinala que, como se sabe, o art. 290, do RICMS-BA/12, veda a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, nas operações que envolvam produtos sujeitos à substituição tributária. Assim, entendendo que, mesmo diante da vedação legal, insistiu na utilização dos créditos, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração.

Sustenta que sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, não reconhece a procedência da cobrança, que se revela indevida, uma vez que houve equívoco pela fiscalização em relação ao enquadramento fiscal das mercadorias analisadas. Nesse sentido, errou a Fiscalização ao classificar como substituídos produtos que não estão sob esse regime.

Observa que, no Estado da Bahia, o Anexo I, do RICMS-BA/12, trata de maneira exaustiva do rol de produtos que devem receber o tratamento da substituição tributária. Destaca que o referido rol é

taxativo, não podendo a Fiscalização, nem mesmo os contribuintes, aplicarem a substituição para produtos que ali não estejam previstos ou no art. 286, do RICMS-BA/12, cujo teor transcreve.

Diz restar clarividente que se a mercadoria não se encontra listada no regulamento, então não pode receber a “benesse” fiscal.

Menciona que, em determinados casos, tais como este, a legislação tributária deve ser interpretada de forma literal (art. 111, do CTN), de tal forma que, somente aqueles produtos explicitamente indicados como sujeitos ao regime de substituição pela lei é que podem ser abarcados por tal “benefício”.

Por isso, assevera que, se o contribuinte não pode realizar a interpretação análoga da legislação que trate de substituição a seu favor, também não pode a Administração pretender estender os conceitos para alcançar seu fim pretendido, qual seja este, lhe imputar a infração de utilização indevida de créditos.

Informa que, para melhor elucidar os equívocos cometidos na fiscalização que originou o presente auto e, em seguida, constatar a verossimilhança das alegações feitas, elaborou a planilha, por meio da qual foi relacionado o produto com seu respectivo NCM e, em sequência não só a informação se consta ou não no anexo, como também a alíquota, tabela colacionada às fls. 91 e 92.

Desta feita, o reiterado equívoco do Autuante não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco. É por esta razão que roga pela total improcedência do Auto de Infração.

Infração 03 - Destaca que a autuação impugnada lhe acusa de não ter submetido determinados produtos à tributação do ICMS.

Afirma que, em verdade, foram verificadas as seguintes situações:

- (i) Existem itens que estão enquadrados na substituição tributária e, portanto, não há que se falar em tributação. A fim de corroborar com tal afirmação, anexa relação de Notas Fiscais de entrada das mercadorias com o imposto devidamente recolhido, fl. 93;
- (ii) houve um mero erro operacional do sistema utilizado que, por razões sistêmicas, nas Notas Fiscais não foi apontado o recolhimento do ICMS, em que pese este tenha sido realizado. Em anexo a planilha com o mapeamento dos itens;
- (iii) Existem itens que, de fato devem ser considerados como isentos, no entanto, a fiscalização sinalizou como tributados, conforme elenca à fl. 94.

Arremata asseverando que, sendo assim, se depreende que a Infração 03 não merece prosperar, uma vez que a autuação foi eivada de equívocos ora esclarecidos.

Infração 04 - Frisa que não merece prosperar, considerando que os pagamentos foram efetivamente realizados.

Sustenta que, conforme os livros de apuração do ICMS anexos à esta defesa, depreende-se que todos os pagamentos foram realizados, de tal maneira que merece ser revista a autuação e retirada a cobrança.

Infração 05 - Registra que, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, é exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III, do art. 23, da Lei do ICMS, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (art. 12-A da Lei do ICMS).

Frisa, no que tange os meses seguintes listados no relatório, novamente verifica-se 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. Notas emitidas em 12/2022 recebida em 01/2023 e notas emitidas 12/2023 recebidas em 01/2024.

Isso porque:

1. Possui regime especial para o diferimento; e
2. A própria legislação prevê a possibilidade do diferimento do pagamento - § 2º, do art. 332, do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz.

Assim, considerando que o pagamento foi realizado, afirma não subsistirem razões para a manutenção da cobrança em relação a esta infração.

Pugna 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.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 146 a 154, Demonstrativos às fls. 156 a 196 e CD à fl. 197. Diz que a Defesa apresenta diversas alegações, algumas totalmente improcedentes e outras pertinentes conforme análise que diz apresentar e a seguir resumida.

Inicialmente destaca que o Contribuinte, inconformado com a lavratura do Auto em epígrafe, apresenta defesa/impugnação para todas as infrações.

Infração 01 - Frisa que, em que pese o Autuado contra argumentar pela improcedência do crédito fiscal, a matéria relacionada ao uso de crédito de mercadorias adquiridas para uso e consumo 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.

A lista de mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento apresentada no relatório de fiscalização, é composta por 02 (dois) tipos de etiquetas, as quais não se enquadram como embalagem, conforme já decidido por este Conselho no Acórdão supracitado.

Esclarece 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.

Diante do exposto, afirma que a Infração 01 fica mantida na íntegra.

Infração 02 - Observa que o Autuado argumenta em sua defesa que as mercadorias não estão sujeitas a Substituição Tributária, de acordo com o Anexo I, do RICMS-BA/12, do respectivo exercício e apresenta uma planilha de produtos. Observa que analisando os itens listados, chegou-se aos resultados que colaciona às fls. 147 a 149, confrontando as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo com os itens constantes do Anexo 1, do RICMS-BA/12.

Assinala que, diante do resultado de sua reanálise, retirou do cálculo da infração os itens relacionados as massas não derivadas de farinha de trigo, tanto no exercício de 2022, quanto em 2023.

Registra que refez os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para R\$ 917,14 em 2020 e para R\$ 10.145,77 em 2013, totalizado o valor de R\$ 11.449,72, remanescente da Infração 02, conforme novos demonstrativos

Infração 03 - Menciona que o Impugnante alega que existem itens que estão enquadrados na substituição tributária, bem como há outros itens que devem ser considerados como isentos. Analisando a planilha anexada na defesa, chegou-se ao resultado cujo demonstrativo colaciona às fls. 175 a 195 e CD à fl. 197.

Assinala que diante do resultado da reanálise, foram retirados do cálculo da infração os itens conforme a tabela que acosta às fls. 175 a 195 e refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para: R\$ 14.213,56, no exercício de 2022 e R\$ 13.482,64 no exercício de 2023.



Infração 04 - Registra que o Impugnante alega que os pagamentos da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais foram realizados, conforme os livros de apuração em anexo no processo. Destaca que além desta afirmação não apresentou nenhuma outra prova documental.

Assevera que a infração por falta e recolhimento foi embasada justamente nos livros apresentados pelo contribuinte ao Fisco e em confronto com os Documentos de Arrecadação Estadual - DAEs efetivamente pagos.

Desta forma, não havendo nenhuma outra comprovação, a Infração 04 fica mantida na sua totalidade.

Infração 05 - Observa 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 DAE de pagamento.

Ressalta que no levantamento foram observadas as datas de ocorrência e prazos de pagamento previstos no RICMS-BA/12, conforme abaixo:

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*I - Até o dia 9 do mês subsequente:*

*[...]*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 29 e 39 deste artigo:*

*[...]*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;*

*[...]*

*§ 29 O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos*

*Nota: A redação atual do § 22, do art. 332 foi dada pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir de 01/01/18. Redação anterior dada ao § 29, do art. 332 pelo Decreto nº 17.164, de 04/11/16, DOE de 05/11/16, efeitos de 01/11/16 a 31/12/17:*

*“§ 29 O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino:”*

Redação anterior dada ao § 22, do art. 332, pela Alteração nº 27, Dec. nº 15.715, de 27/11/14, DOE de 28/11/14, mantida a redação de seus incisos, efeitos de 01/01/15 a 31/10/16:

*“§ 22 O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo...”*

Conclui mantendo integralmente a Infração 05.

Conclui assinalando que, analisados os argumentos e provas documentais apresentados na peça

defensiva do Contribuinte, modifica o valor do crédito lançado no Auto em epígrafe, das seguintes infrações:

- Infração 02 - Utilização de Crédito Indevido Referente a Mercadorias com ICMS Substituído - que passa de R\$ 1.173,46 em 2022 e R\$ 10.276,30 em 2023, para R\$ 917,14 em 2022 e R\$ 10.145,77 em 2023, conforme novos demonstrativos em anexo;
- Infração 03 - Falta de Recolhimento de ICMS Operação Tributada como Não Tributada - que passa de R\$ 20.225,69 em 2022 e R\$ 24.162,88 em 2023 para R\$ 14.213,56 em 2022 e R\$ 13.482,64 em 2023, conforme novos demonstrativos em anexo.

Arremata ratificando os valores lançados nas demais infrações.

O Defendente apresenta manifestação às fls. 202 a 206, afirmando que segue convicto de que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

Pondera que, conforme Intimação Fiscal, em análise da defesa apresentada em face do Auto de Infração nº 421694.0003/24-5, o Autuante entendeu que parte dos argumentos suscitados não mereciam prosperar, por isso, manteve a autuação parcialmente.

Reafirma que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, razão pela qual se manifesta da seguinte forma.

Infração 01 - utilização de crédito fiscal de mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento.

Destaca que o Autuante defende que a infração procede, tendo em vista que já existem acórdão do CONSEF no sentido de que etiquetas caracterizariam material de uso e consumo. Todavia, tal assertiva não merece guarida do colegiado.

Isto porque 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.

Registra que, nesse sentido, o STJ definiu o conceito de insumo conforme a relevância ou a essencialidade, nos termos estabelecidos no tema 779:

*(...) (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Pondera que se trata de recente decisão modificando o conceito de insumo, atrelando a sua concepção à relevância e essencialidade na atividade exercida pelo contribuinte.

Explica 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. Caso não use tais produtos, estaria atuando de maneira irregular, sob a ótica da legislação consumerista. Afirma se tratar de insumo essencial para o seu processo produtivo, posto que ele não poderia trabalhar ilicitamente.

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

Posto isto, arremata sustentando que esta infração deve ser julgada totalmente improcedente.

Infração 02 - frisa que o Autuante acatou algumas de suas alegações, realizando a exclusão de itens, mas ainda assim, existem outros que devem ser excluídos da autuação e que foram incluídos por erros da fiscalização.

Registra que, antes de apresentar a tabela com a análise completa dos itens, é imprescindível

rememorar que as decisões do CONSEF têm reiteradamente afirmado que para que os produtos sejam enquadrados como Substituição Tributária, devem ser coincidentes a descrição e o NCM, cumulativamente. Revela que foi o exposto no Parecer DITRI 11219/2010, cujo trecho reproduz:

*“[...] 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 RICMS do Estado da Bahia, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”*

Destaca que foi levado em consideração o NCM listado no demonstrativo enviado pela fiscalização e que, embora alguns estejam de fato listados no Anexo do ano de 2020, dizem respeito a outro item ou, eventualmente, pode ocorrer de o item estar listado, porém o NCM não corresponder. Portanto, à luz do entendimento do CONSEF, não devem ser autuados, já que não há identidade.

Reitera sua defesa inicial e requer que todos os itens listados pela fiscalização no relatório sejam devidamente apreciados, a fim de que se constate que devem ser excluídos.

Neste ponto a autoridade autuante defende que a infração procede, tendo em vista que já existem acórdão do CONSEF no sentido de que etiquetas caracterizariam material de uso e consumo.

Infração 03 - Com relação a Infração 03, a própria autoridade autuante já reconheceu alguns equívocos que reduzem a quantificação da imputação, mas não reconheceu todos.

Desta feita, o reiterado equívoco do agente autuado não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco. É por esta razão que roga pela total improcedência do Auto de Infração.

Infração 04 - falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Diz que, como suscitado anteriormente, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, é exigido o recolhimento da antecipação parcial do imposto pelo próprio comprador, independentemente do regime de tributação utilizado, aplicando-se a alíquota interna sobre a base de cálculo descrita no inciso III, do art. 23, da Lei do ICMS, subtraindo-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (art. 12-A, da Lei do ICMS).

Menciona que, ao analisar o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração, identificou duas falhas que tornam a autuação incorreta, o que leva à necessidade de cancelamento do Auto de Infração: a) observou-se que nos primeiros meses, a fiscalização tentou cobrar a antecipação parcial de produtos adquiridos para o ativo imobilizado, e não para fins de comercialização. Por esse motivo, não houve recolhimento da antecipação parcial, mas sim do DIFAL, como determina a legislação; b) os meses seguintes listados no relatório foram pagos.

Por fim, sustenta que essa infração não merece prosperar, considerando que os pagamentos foram efetivamente realizados. Conforme os livros de apuração do ICMS anexos à esta defesa, depreende-se que todos os pagamentos foram realizados, de tal maneira que merece ser revista a autuação e retirada a cobrança.

Posto isto, esta infração deve ser julgada improcedente em razão do erro por parte do Fiscal no tratamento da mercadoria.

Infração 05 - Em relação a esta infração, diz reiterar a defesa inicial, no sentido de que as bobinas e etiquetas não se trata de mercadorias de uso e consumo, mas sim de materiais de embalagem.

Como suscitado anteriormente, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, é exigido o recolhimento da antecipação parcial do imposto pelo próprio comprador, independentemente do regime de tributação utilizado, aplicando-se a alíquota interna sobre a base de cálculo descrita no inciso III, do art. 23, da Lei do ICMS, subtraindo-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (art. 12-A da Lei do ICMS).



Destaca que ao analisar o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração, foram identificadas duas falhas que tornam a autuação incorreta, o que leva à necessidade de cancelamento do Auto de Infração: a) observou-se que nos primeiros meses, a fiscalização tentou cobrar a antecipação parcial de produtos adquiridos para o ativo imobilizado, e não para fins de comercialização. Por esse motivo, não houve recolhimento da antecipação parcial, mas sim do DIFAL, como determina a legislação; b) os meses seguintes listados no relatório foram pagos.

Pugna pela improcedência desta infração em razão do erro por parte do Fiscal no tratamento da mercadoria.

Arremata à vista do exposto, destacando que os equívocos apontados pela Autoridade Autuante demonstram o despropósito da autuação, de modo que o lançamento deve ser julgado improcedente.

Consigno a participação do Autuante, Auditor Fiscal Tales Augusto Liguori de Castro na sessão de julgamento.

## **VOTO**

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 foram 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, foi desnecessária nova diligência fiscal.

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 (item 3043568), ETIQ BALANCA TERMICA 60X50 (3049477), ETIQUETA OVERLAY 67x9.2 BOPP NEUTRA (3056600) e ETIQ ECOMMER PICKING 190X50 1 CAR (3056627) 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 etiquetas caracterizariam 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. 18 a 23, 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 mencionou 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 às fls.

91 e 92, 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. Relaciona produtos na planilha anexada à Defesa, identificando os que efetivamente não se enquadram no Anexo 1, do mencionado Regulamento, vigentes nos exercícios 2022 e outros vigentes a partir de 2023.

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, em relação ao exercício de 2022 que os itens de Massa de NCM 19021900, efetivamente não fazem parte da ST e, do mesmo modo, no exercício de 2023 o item BEIJU CANOINHA - NCM 19052090, e MASSA de NCM 1902190 também não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Assim, nos termos expendidos, acato as informações prestadas pela Autuante e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor total de R\$ 11.062,91, conforme demonstrativo às fls. 156 a 173.

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\$ 44.388,57, conforme demonstrativo acostado às fls. 55 a 60.

O Impugnante em sua defesa afirmou a existência no levantamento fiscal: de itens que estão enquadrados na substituição tributária e, portanto, não há que se falar em tributação. A fim de corroborar com tal afirmação, anexa relação de Notas Fiscais de entrada das mercadorias com o imposto devidamente recolhido, fl. 93; de mero erro operacional do seu sistema que, por razões sistêmicas, nas Notas Fiscais não foi apontado o recolhimento do ICMS, em que pese este tenha sido realizado e de itens que, de fato devem ser considerados como isentos, no entanto, a fiscalização sinalizou como tributados, conforme elenca à fl. 94.

Diante dessas alegações o Autuante acatou parcialmente as alegações defensivas, e assinalou que diante do resultado da reanálise, foram retirados do cálculo da infração os itens conforme a tabela que acosta aos autos e refeitos os cálculos e os valores da infração foram reduzidos para: R\$ 14.227,95, no exercício de 2022 e R\$ 13.482,64, no exercício de 2023.

Ao examinar as alegações da Defesa e os ajustes realizados pelo Autuante com base na legislação de regência constato que o preposto fiscal analisou os documentos apresentados pelo contribuinte e elaborou demonstrativos apontando o débito remanescente, após excluir o que foi devidamente comprovado.

Verifico que, de acordo com o Anexo 1, do RICMS-BA/12, de fato, os itens Arroz - NCM 10062010 e 10062020; Leite - NCM 04012090 e Saboneteira Sanremo - NCM 39249000 não estão sujeitas a substituição tributária.

Do mesmo, modo os itens, MAC BIFUM, MASSA ITA de NCM 19021900, PÃO DE QUEIJO de NCMs 19059090 e 19012000, SUPLM ALIM - NCM 21069030, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Ou seja, o novo levantamento realizado reflete os dados constantes nos documentos apresentados pelo contribuinte e em conformidade com a legislação de regência. Por isso, as conclusões do levantamento ajustado devem ser acatadas.

Em suma, as informações prestadas pelo Autuante, em razão dos argumentos trazidos pelo defendente, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal, tendo sido acolhidos parcialmente na Informação Fiscal, concluo que subsiste parte da exigência fiscal no valor total de R\$ 27.710,59, de acordo com os demonstrativos às fls. 175 a 196 e CD à fl. 197.

Infração 04 - cuida da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

O Defendente em sua impugnação declarou que a autuação não merece prosperar, considerando que os pagamentos foram efetivamente realizados, conforme os livros de apuração do ICMS anexos a Defesa dos quais se depreende que todos os pagamentos foram realizados.

Em sua informação fiscal o Autuante asseverou que a infração foi apurada com embasamento nos livros fiscais apresentados pelo Impugnante e em confronto com os Documento de Arrecadação Estadual - DAES e que, não havendo qualquer outra comprovação, mantém a autuação.

Do exame das peças que constituem esse item da autuação, verifico que, ao contrário do que alega o Autuado em sua Impugnação, mesmo dispondo de cópia do demonstrativo de apuração, não aponta de forma inequívoca quais os pagamentos que alega terem sido realizados.

Concluo pela subsistência da Infração 04.

Infração 05 - 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, se do art. 42, da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido 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 a128 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. Notas emitidas em 12/2022 recebida em 01/2023 e notas emitidas 12/2023 recebidas em 01/2024.

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 carrega aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal, uma vez que não identifica os documentos a que se ferem m suas alegações.

Assim, subsiste a exigência fiscal consubstanciada na Infração 05.

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	8.585,69	8.585,69	8.585,69	60%	<b>PROCEDENTE</b>
02	11.449,76	11.062,91	11.062,91	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
03	44.388,57	27.710,59	27.710,59	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
04	8.573,56	8.573,56	8.573,56	60%	<b>PROCEDENTE</b>
05	71.718,20	71.718,20	71.718,20	60%	<b>PROCEDENTE</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>144.715,78</b>	<b>127.650,95</b>	<b>127.650,95</b>		

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **421694.0003/24-5**, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 55.932,75**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII e na alínea “a”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual por descumprimento de obrigação tributária no valor de **R\$ 71.718,20**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da mesma Lei e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA